ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Petra Mikeše a soudců Milana Podhrázkého a Jitky Zavřelové v právní věci žalobce: **JUDr. J. Š.**, zast. JUDr. Monikou Novotnou, advokátkou se sídlem Platnéřská 191/2, Praha 1, proti žalovanému: **Specializovaný finanční úřad**, se sídlem nábř. Kpt. Jaroše 1000/7, Praha 7, za účasti osoby zúčastněné na řízení: Tabák Plus, spol. s r. o., se sídlem Nové sady 606/40, Brno, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 30. 5. 2016, čj. 144740/16/4230-22792-703291, čj. 144841/16/4230-22792-703291, čj. 144858/16/4230-22792-703291, čj. 144873/16/4230-22792-703291, čj. 144895/16/4230-22792-703291, čj. 144910/16/4230-22792-703291, čj. 144945/16/4230-22792-703291, čj. 144962/16/4230-22792-703291, čj. 144971/16/4230-22792-703291, čj. 144986/16/4230-22792-703291, čj. 145002/16/4230-22792-703291, čj. 145008/16/4230-22792-703291, čj. 145020/16/4230-22792-703291, čj. 145026/16/4230-22792-703291, čj. 145043/16/4230-22792-703291, čj. 145060/16/4230-22792-703291, čj. 145163/16/4230-22792-703291, čj. 145207/16/4230-22792-703291, čj. 145236/16/4230-22792-703291, čj. 145293/16/4230-22792-703291, čj. 145304/16/4230-22792-703291, čj. 145309/16/4230-22792-703291, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 10. 4. 2019, čj. 50 Af 15/2016-157,

takto:

I. Kasační stížnost se zamítá.

II. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému se právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

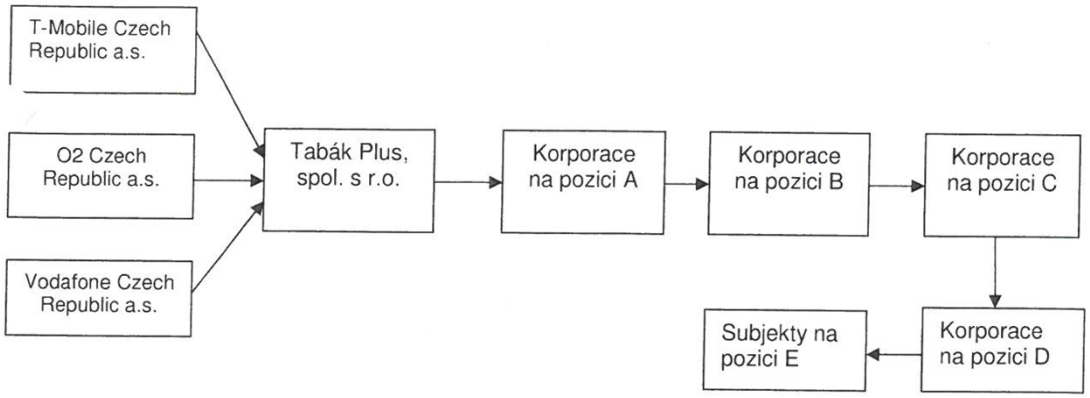
IV. Osoba zúčastněná na řízení nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] V záhlaví uvedenými rozhodnutími ze dne 30. 5. 2016 žalovaný doměřil daňovému subjektu Tabák Plus, spol. s r. o. (dále jen „dlužník“ nebo „osoba zúčastněná na řízení“), daň z přidané hodnoty (DPH) za zdaňovací období srpen 2012 – leden 2014 a březen 2014 – červen 2014 v celkové výši 152 823 267 Kč a uložil mu povinnost uhradit penále v celkové výši 30 564 646 Kč. Tato rozhodnutí napadl insolvenční správce (dále „stěžovatel“) dlužníka žalobou, kterou Krajský soud v Českých Budějovicích usnesením ze dne 28. 3. 2017, čj. 50 Af 15/2016-116, odmítl, neboť dle jeho názoru stěžovatel nevyčerpal řádné opravné prostředky před podáním žaloby. Nejvyšší správní soud toto usnesení rozsudkem ze dne 29. 8. 2018, čj. 9 Afs 110/2017-37, ke kasační stížnosti stěžovatele zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení. Dospěl totiž k závěru, že stěžovatel neměl možnost podat jiný řádný opravný prostředek, který by mu zákon umožnil použít. Postupem dle zákona č. 186/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon) ve spojení se zákonem č. 280/2009 Sb., daňový řád, nabyla v záhlaví uvedená rozhodnutí právní moci a odvolací řízení bylo ze zákona zastaveno, aniž by proběhl přezkum věci ze strany odvolacího orgánu. Stěžovatel proto dostál podmínce vyčerpání opravných prostředků, neboť v zákonné lhůtě podal proti těmto rozhodnutím odvolání.

[2] Krajský soud nyní napadeným rozsudkem věcně přezkoumal žalobu stěžovatele. Podle krajského soudu žalovaný řádně popsal a doložil krácení DPH na území jiného členského státu a v tuzemsku. Žalovaný schéma dodávek dobíjecích kupónů vymezil následovně (pozn. – pro přehlednost zjednodušeno NSS).



[3] Dlužník odebíral dobíjecí kupóny zatížené DPH od tuzemských mobilních operátorů, přičemž je následně prodával slovenským odběratelům na pozici A, a to konkrétně společnostem ALLMASS s.r.o., ARAMIV s.r.o., AURUM VERDE, s.r.o., B & B – Slovakia, s.r.o., BALLY GROUP s.r.o., BANGLE s.r.o., BATCH, s.r.o., BIRDATE s.r.o., BLAME, s.r.o., BLAZAR, s.r.o., BradloInvest real, s.r.o., Bronik, s.r.o., CAIRO s.r.o., CREDIT MOBILE, s.r.o., De Marko, s.r.o., DOMER, s.r.o., FERRUM, spol. s r.o., GLOBAL ABC, spol. s r.o., GLOBNETWORK s.r.o., H Company, s.r.o., I.V.A., s.r.o., J + J Pralinky s.r.o., LK IMPOEXPO s.r.o., Medicommerce, s.r.o., MONACO – CAR s.r.o., ONE LINE s.r.o., One World s.r.o., Procar Speed s.r.o., ROJO MARION s.r.o., ROMER, s.r.o., SKAL Trade, s.r.o., Tamanka s.r.o., ZONUS s.r.o. Z důvodu uskutečnění plnění osvobozeného od daně do jiného členského státu dlužník následně uplatnil nárok na odpočet DPH.

[4] Co se týče dalších článků v řetězci, ty jsou v jednotlivých případech rozdílné, a to i v závislosti na tom, v jakém rozsahu se žalovanému podařilo rozkrýt tok dobíjecích kupónů. Lze proto demonstrativně uvést tento řetězec: Společnosti na pozici A GlOBNETWORK, ROMER, BLAZAR, BLAME a DOMER měly odebírat od dlužníka dobíjecí kupóny a vyvézt je na Slovensko. Ty však byly ve skutečnosti distribuovány tuzemským odběratelům na pozici B (DILISST s.r.o., FUGADA company s.r.o., digiBAJT s.r.o., NOFELL Cz s.r.o., REGOFIT s.r.o., ATP-Elite s.r.o., DARYNA CZ s.r.o., KEMONT spol. s r.o. a JARBAU s.r.o.). Společnosti na pozici B nepřiznaly pořízení dobíjecích kupónů z jiného členského státu od společností na pozici A a současně nepřiznaly daň na výstupu při jejich prodeji společnostem na pozici C (RAST plus s.r.o. a 4 VIP s.r.o.), přičemž vystavením daňových dokladů umožnily čerpání nároku na odpočet daně na vstupu společnostem na pozici C, které následně daň na výstupu nepřiznaly a neodvedly.

[5] Krajský soud uvedl, že ze zprávy o daňové kontrole nevyplývá, že by k podvodu jako takovému došlo mezi dlužníkem a jeho nejbližším odběratelem nebo dodavatelem (tzv. subjekty na pozici A). Osvobozené dodání dobíjecích kupónů společnostem se sídlem v jiném členském státě je podmínkou, aby podvod mohl být páchán dalšími články řetězce. Žalovaný nezjistil a ani netvrdil, že by existovalo přímé obchodní, majetkové nebo personální propojení mezi dlužníkem a články na pozici B. Ze stanoviska žalovaného ani nevyplývá, že by se povědomí dlužníka o podvodu odvíjelo od toho, u kterého článku řetězce došlo fakticky k podvodům na DPH. Dlužník totiž s ohledem na probíhající trestní řízení a na historii obchodů s kupóny si musel být již v okamžiku objednávání kupónů od tuzemských mobilních operátorů vědom, že většina těchto kupónů je určena k prodeji slovenským odběratelům za podmínek, které se historicky neměnily. Riziko vzniku podvodného řetězce na DPH bylo zjevné. Je proto nerozhodné, zda dlužník věděl, kolik článků je v řetězci zapojeno, a u kterých dochází k podvodům. Nestandardní a podezřelé okolnosti svědčící o existenci podvodného řetězce se týkaly všech slovenských odběratelů dlužníka. Je nerozhodné, že všechny tyto společnosti nevykazují nestandardnosti téhož typu. Podporují totiž závěr, že byly v posuzovaném zdaňovacím období využity pro uskutečnění podvodu na DPH. Žalovaný správně neuznal nadměrný odpočet ve vztahu k dodávkám určených všem slovenským odběratelům. Žádný z nich totiž nefungoval ve vztahu k dodávkám dobíjecích kupónů coby standardní obchodní společnost.

[6] Pozici chybějícího obchodníka u většiny slovenských odběratelů potvrzují odpovědi slovenské daňové správy na žádost o mezinárodní výměnu informací. Tyto společnosti nevykonávaly ekonomickou činnost, nepodávaly daňová přiznání a neplnily další povinnosti vůči správci daně, chyběly jim daňové doklady a navíc zjevně účelově u nich docházelo k převodům obchodního podílu na cizince nebo na bezdomovce. Krajský soud se neztotožnil s námitkou stěžovatele, že žalovaný nedoložil propojenost článků na pozici A a B u dvaceti subjektů. Pakliže bylo propojení na základě odpovědí zahraniční daňové správy zjištěno, je tato skutečnost uvedena ve zprávě o daňové kontrole. V případech, kdy se zahraniční daňové správě nepodařilo prověřit požadované skutečnosti z důvodu nekontaktnosti daňového subjektu, nemohl pak ani žalovaný těmito informacemi disponovat. Jsou-li tyto společnosti nekontaktní, lze podle krajského soudu dospět k závěru, že páchaly podvodnou činnost vědomě a trestnou činnost zastíraly. O nelegálnosti postupu těchto 20 subjektů svědčí i to, že buď vůbec nepodávaly daňová

přiznání, nebo v nich nepřiznávaly přijetí zboží z jiných členských států. Proto se také nepodařilo prokázat, že šlo právě a jen o plnění přijatá od dlužníka v podobě dobíjecích kupónů. Skutková zjištění dostatečně podporují závěr o existenci daňového podvodu. Někteří účastníci řetězce daň neodvedli, zatímco dlužník následně uplatnil nadměrný odpočet. Podvodný úmysl je zřejmý z chování jednotlivých článků řetězce včetně dlužníka samotného. Obchodní transakce totiž spočívaly v opakovaném přeprodávání kupónu s fixní nominální hodnotou, což zcela postrádá ekonomické opodstatnění. Přeprodej kupónů z hlediska tvorby zisku výrazně znevýhodňuje subjekty, které se nenachází na předních pozicích obchodního řetězce. Řetězové přeprodávání tak spíše než pro ekonomickou činnost zúčastněných subjektů svědčí o snaze znesnadnit odhalení podvodu na DPH prostřednictvím znepřehlednění struktury podvodného řetězce.

[7] Podmínkou neuznání odpočtu daně na vstupu u prokázaných karuselových podvodů není policejní vyšetřování. Nečinnost státních orgánů při odhalování podvodu na DPH nečiní protiprávní jednání jednáním dovoleným. Subjekty zúčastněné v podvodném řetězci nemohou získat legitimní očekávání o zákonnosti svého počínání jen proto, že daňový podvod nebyl odhalen. Jestliže se v daném řetězci vyskytovaly subjekty, u kterých nebylo možné ověřit jejich daňové povinnosti, lze takto neověřitelnou daň podřadit pod pojem chybějící daň a konstatovat podvod na DPH.

[8] Podle krajského soudu dlužník věděl nebo vědět mohl o své účasti na podvodu na DPH. Žalovaný poukázal na celou řadu indicií nasvědčujících tomu, že si dlužník přinejmenším měl být vědom toho, že se na podvodu podílí. Dlužník v posuzovaném zdaňovacím období musel vědět, že kupóny představují z pohledu podvodů na DPH rizikovou komoditu. Zaměstnanec dlužníka odpovědný za prodej dobíjecích kupónů subjektům na pozici A v přípravném řízení dne 9. 11. 2012 vypovídal před orgány činnými v trestním řízení o dodávkách kupónů dalším slovenským odběratelům. V obdobné věci vypovídal dokonce již 16. 4. 2010. Dlužníku bylo v roce 2014 známo podvodné jednání slovenské společnosti ALFAX, s. r. o., která od dlužníka kupóny nakupovala v letech 2007 a 2010. Muselo mu být proto zřejmé, že obchodování s dobíjecími kupóny může být zasaženo podvodem na DPH, mnohem dříve než realizoval dodávky kupónů v posuzovaném zdaňovacím období. Již to mělo vést dlužníka ke zvýšené pozornosti, jestliže se v daných trestních věcech jednalo o dodávky pro různé slovenské odběratele, které představovaly modelově totožné obchodní případy jako v nyní projednávané věci. Dlužník přesto neváhal dále odběratelům na Slovensku dodávat velké množství kupónů mnohonásobně převyšujících jeho vlastní schopnost tyto kupóny zobchodovat v tuzemsku. Dlužník dokázal z pozice významného a dlouhodobého distributora prodat v ČR pouze 13 % nakoupených kupónů, přičemž zbývajících 87 % mířilo ke slovenským odběratelům. Musel si být proto vědom toho, že je vyloučené, aby jeho slovenští odběratelé na území ČR nebo jinde v zahraniční prodali kupóny, jejichž množství značně převyšuje množství kupónů prodaných jím samotným. Žalovaný správně dovodil, že u dlužníka může zkoumat rovněž naplnění vědomostního testu i v obecné rovině podvodného jednání. Objem uskutečněných dodávek svědčí o snaze maximalizovat intrakomunitární plnění a tím i nadměrný odpočet.

[9] Je nestandardní, že spolupráce dlužníka se slovenskými odběrateli trvala zpravidla pouze pár měsíců, přestože byli schopni kupóny dodané od dlužníka zobchodovat. Rovněž je podezřelý způsob plateb za dodávky, které byly částečně prováděny v hotovosti,

popřípadě předem z tuzemských bankovních účtů, přestože odběratelé sídlili a svou ekonomickou činnosti údajně též realizovali na Slovensku. Jako nestandardní se jeví také osobní odběr kupónů. Slovenští odběratelé, aniž by sami měli vybudovanou prodejní síť, realizovali u dlužníka nákupy kupónů denně v řádech stovek tisíc až milionů korun, což v kontextu ostatních podezřelých okolností mělo vést dlužníka přinejmenším k podezření, že prodané kupóny ve skutečnosti nemířily na trh v jiném členském státu. S ohledem na tyto skutečnosti je současně podezřelé neposkytnutí dodatečné slevy slovenským odběratelům, popřípadě chybějící tlak těchto odběratelů na její poskytnutí. Všechny tyto skutečnosti musely být dlužníku známy v době uskutečnění posuzovaných transakcí. Není proto pravdou, že by mu byla k tíži kladena dodatečná zjištění. Ve svém souhrnu pak svědčí o tom, že o své účasti na daňovém podvodu věděl či minimálně vědět mohl. Krajský soud nicméně neshledal za dostatečné indikátory vědomého zapojení dlužníka do daňového podvodu vystavování potvrzení o vývozu, komunikaci s odběrateli formou SMS a v uzavírání smluv o ručení. Vzhledem ke zvýšenému riziku v oblasti obchodování s dobíjecími kupóny je možné klást na subjekty obchodující s touto komoditou vyšší nároky při posouzení otázky, zda věděly, nebo mohly vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH. K posouzení subjektivní stránky jednání dlužníka vedla krajský soud skutečnost, že byl v minulosti již seznámen s tím, že se stal bez jakéhokoliv zavinění článkem v podvodném řetězci k DPH.

[10] Dlužník nepřijal dostatečná opatření, aby své účasti na daňovém podvodu zabránil. Jakkoliv by dlužníkem přijatá opatření mohla postačovat v případě běžného obchodování nevykazujícího nestandardní či podezřelé znaky, jsou s ohledem na nutnost jejich přísnějšího posuzování zcela nedostatečná, neboť žádné z přijatých opatření samostatně ani v jejich souhrnu nebylo způsobilé účasti na daňovém podvodu zabránit. Smlouvy s odběrateli, faktury, jakož i doklady o platbách nelze považovat za opatření směřující k zabránění účasti na daňovém podvodu, neboť tvoří především auditní stopu obchodního případu. To platí i o dodacích listech, které potvrzují nejvýše to, kolik kupónů odběratelé u dlužníka převzali. Prověření odběratelů ve veřejných rejstřících je pak prakticky nezbytným a zcela základním opatřením, které však o faktické povaze zkoumaných subjektů příliš nevypovídá. Krajskému soudu pak není zřejmé, jak mělo daňovému podvodu zabránit ověření totožnosti osob, které za slovenské odběratele jednaly, popřípadě jejich plných mocí. Z ručitelských smluv přes znalost problémů některých odběratelů plynoucích z trestních řízení dlužník nevyvodil žádné důsledky. Takové opatřené pak lze stěží chápat jinak než jako formální. Jedině čestné prohlášení odběratelů o vývozu kupónů do jiného členského státu lze považovat za opatření směřující k zabránění účasti na daňovém podvodu. S ohledem na okolnosti realizovaných plnění jej však nelze považovat za dostatečné. Nejedná se totiž o důkaz jediný a absolutní. Předpokladem realizace daňového podvodu navíc nezbytně nebylo, aby kupóny byly vyvezeny na Slovensko. Žalovaný nebyl povinen uvést, jaká další opatření k zabránění účasti na daňovém podvodu měl dlužník přijmout.

[11] Cílem přijatých opatření má být, aby daňový subjekt v případě zjištění okolností svědčících o podvodném jednání od takového obchodování upustil. Obchodní model dlužníka vykazoval řadu nestandardností takové intenzity, že na jejich základě dlužník mohl, resp. měl vědět, že se účastní daňového podvodu. Pokud pak objektivně zjištěné skutečnosti nevedly k adekvátní reakci dlužníka, podporuje to závěr o formálním či dokonce účelovém charakteru přijatých opatření, která byla z pohledu zabránění účasti

dlužníka na daňovém podvodu zcela neúčinná. Ani skutečnost, že slovenské společnosti vykazovaly maloobchodní a velkoobchodní prodej, neosvědčuje, že se jednalo o nákup a prodej dobíjecích kupónů pořízených od dlužníka. Na Slovensku existuje registr účetních závěrek, který je veřejně přístupný. To si dlužník neověřil. Dobíjecí kupóny šlo použít pouze k dobití telefonního čísla vydaného příslušným českým telefonním operátorem a bylo tak vázáno primárně na území ČR. Žalovaný nezjistil ani u jednoho ze slovenských odběratelů jediný prodej kupónů konkrétnímu subjektu na Slovensku. Žalovaný neměl jinou možnost než nárok na nadměrný odpočet dlužníkovi neuznat, jestliže dlužník věděl nebo mohl vědět o tom, že zdanitelná plnění byla stižena daňovým podvodem.

[12] Stěžovatel nebyl zkrácen na svých procesních právech, jestliže mu byla stanovena lhůta 8 dnů pro vyjádření se k výsledku kontrolního zjištění. Tato lhůta mu totiž byla prodloužena o dalších 8 dnů, přičemž z podání stěžovatele ze dne 23. 5. 2016, které obsahuje 32 stran, je zřejmé, že stěžovatel textu řádně porozuměl a měl dostatek času se s výsledkem kontrolního zjištění řádně zabývat.

II. Obsah kasační stížnosti

[13] Stěžovatel napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností, podle jejího obsahu z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

[14] Namítá, že je na správci daně, aby prokázal nejen existenci daňového podvodu, ale také existenci objektivních skutečností, na jejichž základě lze usuzovat, že daňový subjekt o daňovém podvodu věděl nebo měl vědět. Žalovaný však v případě dlužníka neprokázal u většiny dodávek existenci podvodného řetězce. Subjektivní podmínku pak žalovaný neprokázal ani u jedné z těchto dodávek.

[15] Žalovaný nezmapoval celý dodavatelský řetězec. Převzal zjištění orgánů činných v trestním řízení ve vztahu pouze k některým odběratelům dlužníka na pozici A a některým jejich dalším odběratelům. Správce daně je však povinen posuzovat jednotlivá plnění samostatně. Není přípustné, aby vyloučil bez dalšího veškeré uplatněné nároky dlužníka na odpočet daně, jestliže u některých plnění zjistil, že byla zasažena daňovým podvodem. Celkem 20 z 33 přímých odběratelů dlužníka na pozici A nebylo ani vyšetřováno orgány činnými v trestním řízení. Žalovaný současně nepředložil žádné důkazy, že by tyto společnosti byly personálně propojeny se společnostmi, kterých se policejní vyšetřování týkalo, a ani nedoložil, že by tyto společnosti neodvedly DPH. Ze správního ani soudního spisu tedy není zřejmé, proč by zbývající odběratelé měli být zařazeni do skupiny osob podezřelých z účasti na podvodu na dani. To, že se jedná rovněž o zahraniční odběratele dlužníka, k doložení jejich účasti na daňovém podvodu nestačí. Daňového podvodu se podle zjištění Policie ČR účastnilo pouze 5 z 33 odběratelů. U dalších 8 přímých odběratelů dlužníka sice probíhala trestní vyšetřování, avšak bez zjevných závěrů potvrzujících jejich účast na daňovém podvodu. Žalovaný u ostatních odběratelů na pozici A tok dobíjecích kupónů nijak nezdokumentoval. Výsledky mezinárodní výměny informací jsou k prokázání zapojení těchto odběratelů do daňového podvodu nedostatečné. Zároveň o jejich účasti na daňovém podvodu nevypovídá způsob, jakým dlužník obchodoval se svými odběrateli. Skutkové závěry žalovaného nejsou z velké části založeny na provedených důkazních prostředcích, ale toliko na předpokladech a spekulacích. To je v rozporu s § 92 odst. 2 daňového řádu, dle kterého správce daně dbá,

aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů. Rozhodnutí žalovaného jsou proto nezákonná a krajský soud je měl zrušit.

[16] Závěr krajského soudu o tom, že i kdyby neměla být nikde zjištěna chybějící daň, pak je nutné za podvodný označit jakýkoliv řetězec, který se v širším smyslu zdá žalovanému nebo krajskému soudu být podvodným, je lichý. Existence daňového podvodu je totiž podmíněna neodvedením DPH. Je proto současně nezákonný závěr krajského soudu, že je třeba v návaznosti na existenci jakéhokoliv „podivného řetězce“ odmítnout nárok na odpočet subjektu, který byl ve styku se subjekty tvořícími tento řetězec. Krajský soud existenci podvodu na DPH a chybějící daně spatřuje do značné míry pouze v nestandardních okolnostech obchodování dlužníka s jeho slovenskými odběrateli na pozici A a v chybějící dobré víře dlužníka v čistý průběh uskutečňování obchodů s dobíjecími kupóny. Z těchto okolností je možné dovodit pouze to, zda dlužník věděl či mohl vědět, že se účastní podvodu na DPH. Nelze z nich však dovozovat chybějící daň a podvod na DPH. Ani ze samotné nekontaktnosti odběratelů dlužníka či případně dalšího subjektu v řadě nelze činit závěr o spáchání daňového podvodu. Tvrzení o existenci podvodu nemůže být ani opřeno o konstatování, že správce daně nebyl schopen u dodavatelů ověřit plnění jejich daňových povinností. V době uskutečňování zdanitelných plnění byly prokazatelně plátci DPH. Jejich nekontaktnost v době daňové kontroly nelze hodnotit dodatečně a přičítat ji k tíži dlužníka. Slovenský správce daně neprověřil dotázané společnosti nijak blíže. Fakticky provedl formální kontrolu stavu, aniž by se pokusil požadované údaje zjistit a osoby zastupující tyto společnosti vyslechnout. Dokazovaní je v tomto ohledu neúplné, neboť na jeho základě nelze uzavřít, že se jednotliví odběratelé účastnili řetězového podvodu na DPH. Je jedno, zda odběratelé dlužníka na pozici A pořízení kupónů od dlužníka v daňových přiznáních vykázali či nikoliv. Pokud slovenští odběratelé pořídili zboží či službu z území ČR a následně je prodali opět mimo Slovensko, v daňovém přiznání by se taková transakce zobrazila ve stejné výši plus a mínus. Výsledek by tedy byl i tak nula. Nemohlo proto na této úrovni dojít k úniku DPH, a tedy ke vzniku chybějící daně bez ohledu na formální (ne)podání daňového přiznání.

[17] Žalovaný a krajský soud přičítají k tíži dlužníka jednání, kterého se měli dopustit až odběratelé jeho odběratelů, ačkoliv nebyl s těmito subjekty v kontaktu a v době uskutečnění transakcí neměl informace o tom, že by jeho odběratelé (případně jejich odběratelé) měli zanedbávat své daňové povinnosti. Dlužník neměl nástroje, aby blíže zkoumal, kdo je odběratelem jeho odběratele, a co se dále děje s prodanými kupóny. Požadavek na bližší zkoumání dalších článků v řetězci a ověřování plnění jejich daňových povinností navíc neplyne ani z judikatury Nejvyššího správního soudu nebo Soudního dvora. Daňový podvod na úrovni odběratelů B nelze dovodit z toho, že dlužník měl mít historické povědomí o tom, že obchod s dobíjecími kupóny mohl být zatížen podvodem na DPH.

[18] Subjektivní podmínka nebyla naplněna u žádné z dodávek kupónů. Z rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 28. 8. 2014, sp. zn. 46 T 8/2013, vyplývá, že došlo ke krácení daně, avšak nikoliv svévolným postupem nebo jiným nedbalým jednání dlužníka, nýbrž toliko v důsledku osob jednajících za 5 z 33 jeho přímých odběratelů. Z hlediska možného vědomí dlužníka o účasti na daňovém podvodu je podstatné, zda k podvodu

došlo bezprostředně u jeho odběratele, nebo až u dalších subjektů v řadě. Žádný daňový subjekt není objektivně schopen rozpoznat podvodné jednání, k němuž dochází teprve v dalším stupni obchodního řetězce, chová-li se jeho bezprostřední odběratel standardně. Dlužník vůči všem odběratelům uplatňoval vždy stejné obchodní praktiky i cenovou politiku. Z důvodu použitého osvobození od daně pak zahraniční odběratele podroboval zvýšeným kontrolním mechanismům. Jednání odběratelů odpovídalo standardnímu chování řádného podnikatele. Bylo proto pro dlužníka nerozpoznatelné, že se daný odběratel podílí na daňovém podvodu.

[19] Dlužník nebyl v minulosti seznámen s tím, že se stal bez jakéhokoliv zavinění článkem podvodného řetězce. V roce 2010 ho kontaktovala Policie ČR za účelem předložení účetních dokladů vážících se k prodeji dobíjecích kupónů společnosti ALFAX a vydání peněžních prostředků deponovaných touto společností u dlužníka. V této souvislosti byl zaměstnanec dlužníka vyslýchán v roce 2010 orgány činnými v trestním řízení. Následně v roce 2012 byl zaměstnanec dlužníka vyslýchán v souvislosti s vyšetřováním R. M., který v dotčeném období vystupoval ve vztahu k 5 z 33 slovenských odběratelů. V roce 2013 se Policie ČR dotazovala dlužníka na některé dodávky kupónů. Policie ČR však dlužníkovi žádné průběžné informace o probíhajícím vyšetřování jakýchkoliv jeho odběratelů neposkytla. Z dlužníkovi dostupných kusých informací nebylo možné dovodit, že by mělo docházet k podvodům na dani prostřednictvím dobíjecích kupónů. Dlužník se až ze žádosti Policie ČR o poskytnutí faktur a fakturačních podkladů ze dne 20. 5. 2015 dozvěděl o tom, že se dobíjecí kupóny zřejmě staly terčem podvodů na DPH a že ze strany Policie ČR probíhá šetření většího počtu odběratelů dlužníka již od listopadu 2012. Vyšetřování několika málo odběratelů nemohlo představovat závažný varovný signál, jestliže od dlužníka v daném období odebíralo tisíce zákazníků. Navíc byl ze strany vyšetřovatele kpt. M. V. k dotazu, zda má něco v obchodování změnit a zda hrozí u těchto obchodů nějaké riziko, ubezpečen, že postupuje v souladu se zákonem. Stěžovatel nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že s ohledem na rizikovost obchodování s touto komoditou, je možné klást na subjekty podnikající v tomto oboru vyšší nároky stran otázky, zda věděly nebo mohly vědět, že se podvodu účastní.

[20] Krajský soud posoudil izolovaně prodej dobíjecích kupónů, aniž by prověřil, zda se v podmínkách dlužníka jednalo o běžnou praxi bez ohledu na to, zda se jednalo o tuzemského nebo zahraničního odběratele a druh odebíraného zboží. Srovnáním s prodejem jiných komodit a s prodejem tuzemským zákazníkům by krajský soud zjistil, že jím definované podezřelé znaky ve skutečnosti představují běžné obchodní praktiky a že na jejich základě nelze dovodit nestandardní chování dlužníka nebo jeho zahraničních odběratelů. Bylo na žalovaném, aby vyložil, proč se o obvyklou praxi nejednalo.

[21] Co se týče srovnání objemu kupónů dodávaných dlužníkem tuzemským a slovenským zákazníkům, dlužník neobsluhoval zdaleka celý trh v ČR, na kterém byla řada konkurentů. Svou atraktivitu pro slovenské odběratele spatřoval v tom, že se jeho provozovna nachází v Brně, a jedná se tak o nejbližší velkoobchod s trafikovým sortimentem v příhraniční oblasti. Není proto nelogické, aby poptávka zahraničních odběratelů převyšovala poptávku odběratelů tuzemských. Roli mohla hrát také nižší sazba DPH na Slovensku od roku 2013. Na věc je pak třeba nahlížet v kontextu geografických, politických a společenských reálií. Dlužník mohl legitimně usuzovat na využitelnost

dobíjecích kupónů i ze strany zahraničních odběratelů. Prodej kupónů tvořil pouze doplňkovou činnost dlužníka. Stěžovateli nejsou známy podklady, ze kterých krajský soud a žalovaný dovodili, že dlužník byl nejvýznamnějším distributorem dobíjecích kupónů českých mobilních operátorů. Krajský soud se v tomto ohledu vypořádal s ekonomickými argumenty stěžovatele nedostatečně. Stěžovatel nesouhlasí s tím, že by měl objem dodávek kupónů na Slovensko svědčit o snaze dlužníka maximalizovat intrakomunitární plnění a tím i nadměrný odpočet. I kdyby je totiž prodal v ČR a takto tyto prodeje přiznal, měl by nárok na odpočet stejně jako u prodejů do jiného členského státu.

[22] Personální provázanost zástupců odběratelů nelze automaticky vztáhnout na všechny obchodní případy dlužníka, pakliže se jich vůbec netýkala. Nelze z obchodních případů z roku 2010 a tehdejšího zastoupení obchodních partnerů dovozovat závěry ohledně zastoupení obchodních partnerů v srpnu 2012 – červnu 2014. Není podezřelé to, že bylo více subjektů zastoupeno jednou osobou, jestliže se tato osoba prokázala platným jednatelským osvědčením či plnou mocí. Z pohledu dlužníka nedocházelo k podezřelé obměně lidí jednajících za jeho obchodní partnery. Nejednalo se ani o situaci, kdy by táž osoba nebo několik osob zastupovaly všechny zahraniční odběratele. Dlužník sjednával obchodní spolupráci pouze s osobou s jednatelským oprávněním. Pokud byly jednotlivé nákupy prováděny jinými osobami, vyžadoval, aby byla dané osobě udělena plná moc s ověřenými podpisy. Formulář plné moci byl připraven dlužníkem tak, aby se jeho zaměstnanec nemusel zabývat rozsahem a formulací jednotlivých plných mocí eventuálně předkládaných různými odběrateli.

[23] Platební podmínky jsou u dlužníka obecně nastaveny tak, že přijímá pouze platby v hotovosti nebo převodem na bankovní účet. Způsob úhrady nemá s osobou konkrétního odběratele žádnou souvislost. V daném segmentu obchodu je hotovost běžnou formou úhrad. Bylo na žalovaném, aby vyvrátil tvrzení dlužníka o běžné obchodní praxi v daném odvětví. Osobní odběr kupónů představuje zcela běžnou obchodní praxi ve velkoobchodním prodeji na slovenském i tuzemském trhu. Dlužník nabízí i doprovodnou službu dodání přímo do provozoven odběratelů, a to do okruhu 80 km, jestliže hodnota na jedné rozvozové trase nepřesáhne částku 2 milionů Kč (pojistný limit). To dodávky na Slovensko nesplňovaly, jak co do vzdálenosti, tak i případně z hlediska pojistného limitu. Není také nic neobvyklého na tom, že cenové výhody, které dlužník získal od svých dodavatelů, do cen určených pro jeho zákazníky nepromítl. Je racionální, že se o svůj zisk nebude automaticky dělit s dalšími subjekty.

[24] Dlužník intrakomunitární obchody s dobíjecími kupóny řádně hlásil daňové správě, která disponuje nástroji k ověření plnění povinností ze strany jeho odběratelů. Přestože dlužník souhrnná hlášení odevzdával, zůstaly daňové správy obou států ve vztahu ke zneužívání dobíjecích kupónů po dobu řady let nečinné. Nelze odpovědnost za toto zjevné selhání přenášet na dlužníka, který má omezené možnosti, jak daňové úniky v následném řetězci odhalit a účinně jim zabránit.

[25] Je iracionální, aby dlužník na základě informací ohledně daňového podvodu společnosti ALFAX a indicií stran trestně vyšetřovaných odběratelů měl ukončit obchodování s kupóny. Dlužník neměl důvod přijmout restriktivnější opatření ve vztahu ke slovenským odběratelům, jestliže obchody probíhaly standardně. Krajský soud nepřípustně přenáší důkazní břemeno na dlužníka. Je totiž na správci daně, aby věrohodně

vyvrátil tvrzení daňového subjektu, že opatření přijatá k zamezení jeho možné účasti na daňovém podvodu byla dostatečná. Žalovaný však důkazní břemeno neunesl. Správce daně je v případě odmítnutí nároku na odpočet daně povinen prokázat, jaké konkrétní opatření měl plátce v daném konkrétním případě učinit, aby se ujistil, že prodej nepovede k jeho účasti na daňovém podvodu. Správce daně je povinen vyžadovat pouze taková opatření, která respektují zásadu právní jistoty, přiměřenosti, nenarušení svobody volného pohybu zboží či služeb EU a zásadu objektivity plnění. Nelze-li po daňovém subjektu požadovat prověřování daňové kázně jeho dodavatelů, dopadá tento zákaz analogicky i na prověřování jeho odběratelů. Z hlediska vědomí dlužníka o podvodném jednání je proto irelevantní, že odběratelé neplnili své daňové povinnosti, že sídlili na virtuálních adresách a že byli nekontaktní pro správce daně. Požadavek na prověřování ekonomické situace odběratelů a jejich skutečné činnosti je v rozporu se zásadou přiměřenosti. Požadavek na zvýšená opatření k ověřování slovenských odběratelů je v rozporu s požadavky volného pohybu zboží a služeb v rámci EU. S těmito závěry, které vyplývají z evropské judikatury, se krajský soud vypořádal krátce, resp. se s nimi v podstatě nevypořádal vůbec.

[26] Schéma obchodování dlužníka zahrnovalo řadu opatření sloužících k získání detailních informací o obchodním partnerovi i o každém obchodním případu. Všichni jeho odběratelé měli v obchodním rejstříku zapsán jako předmět podnikání maloobchod, velkoobchod a zprostředkovatelskou činnosti v oblasti obchodu a služeb. Nelze očekávat, že by jako předmět činnosti měli zapsán velkoobchod a maloobchod s dobíjecími kupóny. Dlužník proto objektivně nemohl mít pochybnosti ohledně aktivit jeho obchodních partnerů a jejich faktickém výkonu. Nebyl důvod ani dále prověřovat, zda sídlí na zapsané adrese a zda je tato adresa skutečná nebo virtuální. Bylo by legitimní očekávat podezření, pakliže by odběratelé sídlili na stejné adrese. Tak tomu však nebylo. Navíc obecně platí princip materiální publicity zápisu v obchodním rejstříku. I případné zveřejnění účetní závěrky nepodává relevantní informaci o zapojení odběratele do daňového podvodu. Pakliže byla opatření přijatá dlužníkem dostatečná pro účely trestního řízení, není stěžovateli zřejmé, proč nejsou dostatečná i pro žalovaného a krajský soud. Standardní řetězec podkladů vážících se k fakturaci nelze degradovat jen na podklady zajišťující auditní stopu. Přiměřenost opatření je třeba zkoumat z hlediska odvětví, ve kterém daňový subjekt působí, včetně technických možností a personálních kapacit. V únoru 2014 dlužník o probíhajících trestních vyšetřováních věděl málo na to, aby mohl aktivovat svá práva plynoucí z ručitelských smluv. Požadoval-li dlužník od odběratelů písemné prohlášení, jednalo se o opatření nad rámec zákona.

[27] Dlužník byl zkrácen na svých procesních právech pochybením žalovaného, který stanovil lhůtu pro předložení vyjádření k výsledku kontrolního zjištění v délce 8 dnů, tj. v rozsahu zákonného minima. Výsledek kontrolního zjištění však čítal celkem 129 stran a byl z podstatné části opřen o důkazní prostředky, ke kterým dlužník dosud neměl přístup. Dlužník měl právo podrobně se seznámit s jednotlivými zjištěními žalovaného v takové lhůtě, aby jim mohl řádně a kvalifikovaně oponovat. Stanovením nepřiměřeně krátké lhůty žalovaný degradoval vyjádření dlužníka na pouhý úkon *pro forma*. Dlužníkovi tak bylo fakticky znemožněno rozporovat výsledek kontrolního zjištění v materiální rovině.

III. Vyjádření žalovaného

[28] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že zjištěný skutkový stav jednoznačně prokazuje existenci podvodu na DPH. V řízení bylo detekováno vytvoření podvodných řetězců společností přeprodávajících dobíjecí kupóny českých operátorů, jejichž účelem bylo vylákání daňového zvýhodnění, kdy jeden z účastníků daň neodvedl a druhý si nárokoval odpočet na DPH. V některých případech došlo v rámci jednoho obchodního řetězce i k několikanásobnému krácení daně. Výsledky trestního řízení jsou jedním z klíčových důkazů, nikoliv ale důkazem jediným a rozhodujícím. Žalovaný pomocí mezinárodního dožádání zjišťoval, zda i jiná plnění dlužníka nebyla zasažena podvodem na DPH. Zjistil, že téměř totožný obchodní model, jako v případě řešeném v trestním řízení, se vyskytuje i u ostatních slovenských odběratelů. Jednotlivé obchodní transakce vykazují shodně jednu či více podezřelých okolností. Obchodní řetězce navíc postrádaly jakoukoliv ekonomickou opodstatněnost. V případě některých řetězců se žalovanému nepodařilo rozkrýt všechny jeho články. I v rozsahu, ve kterém obchodní řetězec odhalil, však byla identifikována chybějící daň. Žalovaný prokázal, že slovenští odběratelé na pozici A ve většině případů nepodali přiznání k DPH vůbec nebo v podaných daňových přiznáních nevykázali pořízení zboží z jiného členského státu. To odpovídá definici chybějící daně.

[29] Dlužník prokazatelně od roku 2010 věděl, že s jedním z jeho slovenských odběratelů bylo vedeno trestní vyšetřování. Věděl proto, že obchody s dobíjecími kupóny mohou být zasaženy podvodem na DPH. Jelikož obchody s dalšími slovenskými odběrateli probíhaly na základě stejného obchodního modelu, muselo být dlužníkovi zřejmé, že i tyto obchody mohou být podvodem zasaženy. Příslušník orgánu činného v trestním řízení nemůže závazně sdělovat stanoviska nebo ujištění týkající se daňového řízení. Prokázání aktivní účasti na podvodu není podmínkou odepření nároku na odpočet daně. Primární a jediný trh, na kterém mohly být dobíjecí kupóny spotřebovány, je v tuzemsku. Na Slovensku nemohlo být zobchodováno několikanásobně větší množství, než dokázal dlužník zobchodovat v ČR. Skutečnost, že dlouhodobě docházelo k platbám v hotovosti v hodnotě plnění pod limitem omezujícím platby v hotovosti a osobním odběrům, a to v rozestupu několika málo dnů, je varovným signálem, že daná transakce mohla být zasažena podvodem na DPH. Obchod se službou, která bude koncovému zákazníkovi poskytnuta nejvýše za stanovenou nominální hodnotu, neumožňuje při jejím několikanásobném přeprodání, natož bez poskytnutí dodatečné slevy při nákupu, vytvořit v rámci běžného obchodního styku dostatečný zisk pro jednotlivé články obchodního řetězce. Vyskytlo-li se v jednotlivých obchodech několik nestandardností, měl dlužník přiměřeně reagovat a v případě, že by se mu nepodařilo podezření odstranit, měl danou obchodní spolupráci ukončit. Žalovaný při posouzení vědomosti dlužníka o účasti na podvodu zohlednil pouze ty skutečnosti, které dlužník věděl či vědět měl a mohl, nikoliv skutečnosti týkající se dalších článků řetězce.

[30] Dlužník nese odpovědnost za splnění všech podmínek pro uplatnění nároku na odpočet. Této odpovědnosti není zbaven ani za situace, kdy by ho správní orgán opomněl upozornit na případné protiprávní jednání. Stěžovatel nereflektoval vzniklé pochybnosti o jednotlivých obchodech, ba naopak uplatňoval stále stejná opatření jako u ostatních odběratelů. Pokud jde o lhůtu k vyjádření se k výsledku kontrolního zjištění, žalovaný uvedl, že sice má výsledek kontrolního zjištění 129 stran, avšak od strany 52 obsahuje podrobný přehled plnění zasažených podvodem za jednotlivá zdaňovací období s uvedením výše doměřené daně. Lhůta pro vyjádření byla stěžovateli stanovena

v dostatečné délce. Ke zkrácení jeho procesních práv proto nedošlo. Závěrem žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl.

[31] Osoba zúčastněná na řízení se k věci nevyjádřila.

IV. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[32] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost a dospěl k závěru, že není důvodná.

[33] Nejdříve se musel zabývat přípustností podané kasační stížnosti, jelikož jde v pořadí již o druhou stěžovatelem podanou kasační stížnost. Nyní napadeným rozsudkem rozhodl krajský soud poté, co jeho předchozí rozhodnutí zrušil Nejvyšší správní soud rozsudkem sp. zn. 9 Afs 110/2017. Podle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. je kasační stížnost nepřípustná proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem soudu.

[34] Pravým smyslem výše uvedeného ustanovení je zamezit tomu, aby se Nejvyšší správní soud musel zabývat znovu věcí, u které již jedenkrát svůj právní názor vyslovil, a kdy se tímto právním názorem krajský soud řídil (usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 22. 3. 2011, čj. 1 As 79/2009-165, č. 2365/2011 Sb. NSS, *Ateliér pro životní prostředí*). Jelikož Nejvyšší správní soud předchozím rozsudkem přezkoumal usnesení krajského soudu, kterým byla žaloba bez věcného projednání odmítnuta, je nyní podaná kasační stížnost proti rozsudku krajského soudu přípustná. Až nyní má totiž Nejvyšší správní soud možnost zabývat se závěry krajského soudu ve věci samé.

[35] Nejvyšší správní soud z důvodu značné obsáhlosti kasační stížnosti (čítá 45 stran) úvodem podotýká, že na košaté a obsáhlé podání nemusí soud reagovat stejně obsáhlým rozsudkem. Povinností správního soudu není reagovat na každý dílčí argument uplatněný v podání a ten obsáhle vyvrátit. Úkolem soudu je uchopit obsah a smysl argumentace a vypořádat se s ní (srov. bod 68 nálezu Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08). Opačný závěr by totiž vedl k tomu, že by rozhodnutí správních soudů utrpěla co do své srozumitelnosti (bod 21 rozsudku NSS ze dne 21. 6. 2018, čj. 1 Afs 31/2018-26).

IV.A K tvrzeným vadám odůvodnění rozsudku krajského soudu

[36] Stěžovatel vedle kasačních námitek zpochybňujících posouzení právních otázek krajským soudem v předchozím řízení [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.], které se týkají neuznání nároku na odpočet DPH, uplatnil také námitky směřující dle svého obsahu k vadám odůvodnění napadeného rozsudku [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s]. Upozornil totiž také na to, že krajský soud nedostatečně vypořádal argumentaci stěžovatele stran ekonomických důvodů dodávek kupónů na Slovensko a že se nevypořádal s namítanými závěry judikatury Soudního dvora, dle které správce daně může vyžadovat pouze taková opatření, která respektují zásadu právní jistoty, proporcionality, nenarušení svobody volného pohybu zboží či služeb v Evropské unii a objektivity plnění.

[37] Nejvyšší správní soud se předně zabýval těmito námitkami směřujícími k nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu. Pouze je-li napadený rozsudek

přezkoumatelný, může Nejvyšší správní soud přistoupit k věcnému hodnocení uplatněných námitek. Rozhodnutí soudu je třeba považovat za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů zejména tehdy, pokud není zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při naplňování zásady volného hodnocení důkazů nebo při utváření právního závěru, z jakého důvodu soud považoval žalobní námitky za liché či mylné nebo proč nepovažoval právní argumentaci v žalobě za důvodnou, případně opomene-li krajský soud přezkoumat některou ze žalobních námitek (viz např. rozsudky NSS ze dne 4. 12. 2003, čj. 2 Ads 58/2003-75, č. 133/2004 Sb. NSS, ze dne 18. 10. 2005, čj. 1 Afs 135/2004-73, č. 787/2006 Sb. NSS, nebo ze dne 14. 7. 2005, čj. 2 Afs 24/2005-44, č. 689/2005 Sb. NSS).

[38] Nejvyšší správní soud se neztotožnil s tvrzením stěžovatele, dle kterého krajský soud nedostatečně vypořádal žalobní argumentaci stran ekonomických důvodů dodávek na Slovensko. Krajský soud totiž v bodě 83 napadeného rozsudku dospěl k závěru, že byť by bylo za běžných okolností možné objem dodávek pro slovenské odběratele vysvětlit i způsobem uvedeným v žalobě, tedy s ohledem na ekonomické důvody tvrzené stěžovatelem (příkladem krajský soud uvedl geografickou atraktivitu a existenci trhu s dobíjecími kupóny českých operátorů), svědčí objem dodávek se zřetelem na vědomost dlužníka o rizikovosti této komodity o snaze maximalizovat intrakomunitární plnění a tím i nadměrný odpočet. Krajský soud tak naopak tvrzením stěžovatele ohledně ekonomických důvodů fakticky přisvědčil. Je proto logické, že se jimi blíže nezabýval. Jelikož však podle krajského soudu dlužník o rizikovosti obchodů s dobíjecími kupóny věděl, nemohly tyto ekonomické faktory odůvodnit objem dodaných kupónů slovenským odběratelům.

[39] Co se týče námitky, dle které se krajský soud nevypořádal s namítanými závěry Soudního dvora stran zásad, se kterými musí být v souladu opatření požadovaná správcem daně, z bodu 103 napadeného rozsudku jednoznačně vyplývá, proč se krajský soud touto žalobní argumentací blíže nezabýval. Krajský soud uvedl, že žalovaný nevyčetl dlužníkovi, že nepřijal další opatření k zabránění účasti na podvodu, která by případně mohla výše jmenované zásady porušovat, nýbrž mu vyčetl, že nijak ve svém jednání nezohlednil objektivní skutečnosti svědčící o daňovém podvodu. Krajský soud se tak ani souladem opatření se zmíněnými zásadami zabývat nemohl, jestliže správce daně po dlužníku žádná konkrétní opatření nevyžadoval. Odůvodnění napadeného rozsudku je proto v tomto ohledu dostatečné.

[40] Z napadeného rozsudku je zároveň zřejmé, jakými úvahami se krajský soud při posuzování věci řídil, odůvodnění rozsudku je srozumitelné a opřené o dostatek relevantních důvodů. Je z něj patrné, proč krajský soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku napadeného rozsudku. Nejvyšší správní soud proto rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelným neshledal a přistoupil k věcnému hodnocení uplatněných kasačních námitek.

IV.B Obecná východiska

[41] Nejvyšší správní soud se problematikou podvodů na DPH ve své rozhodovací praxi již opakovaně zabýval, přičemž vycházel především z judikatury Soudního dvora, na kterou ostatně v nyní projednávané věci odkazoval jak v napadeném rozsudku krajský soud, tak i stěžovatel v kasační stížnosti [viz zejm. rozsudky ze dne 12. 1. 2006, *Optigen Ltd*

a Fulcrum Electronics Ltd a Bond House Systems Ltd proti Commissioners of Customs & Excese, ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03, ze dne 6. 7. 2006, *Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL*, ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, ze dne 21. 2. 2008, *Netto Supermarkt*, C-271/06, či rozsudek ze dne 21. 6. 2012, *Mahagében kft a Péter Dávid*, ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11]. Jestliže daňový subjekt prokáže přijetí zdanitelného plnění a splní zákonem stanovené podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně, může správce daně neuznat odpočet jen v případě, že prokáže podvod na DPH nebo zneužití práva. Zmiňovaná judikatura jako podvod na DPH označuje situace, 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 příslušné evropské směrnice (nyní směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty). Důsledkem daňového podvodu musí být nutně tzv. „chybějící daň“, která se projeví tím, že některý z článků řetězce v určitém okamžiku v minulosti nesplnil svou daňovou povinnost (ať již povinnost daň přiznat, přiznat ji pravdivě, nebo daň zaplatit). Pakliže ze zjištěných okolností vyplývá, že daň sice nebyla přiznána a zaplacena, avšak (pravděpodobný) daňový dlužník, který inkasoval při poskytnutí plnění částku odpovídající dani z přidané hodnoty, není nekontaktní a není vyloučeno, že se podaří mu daň doměřit a tato bude následně zaplacena, je konstatování chybějící daně přinejmenším předčasné (srov. bod 25 rozsudku NSS ze dne 12. 6. 2019, čj. 2 Afs 162/2018-43, *AUTODOPRAVA K & K*).

[42] Ve vztahu k existenci podvodu daňové orgány musí vysvětlit, v čem tkvěla podstata daňového podvodu, či vylíčit řetězec skutkových okolností, ze kterých je v souhrnu možné dovozovat, že se o daňový podvod jednalo (srov. bod 38 rozsudku NSS ze dne 18. 10. 2018, čj. 9 Afs 333/2017-63, *KRPOL*). Společným typickým znakem podvodů na dani z přidané hodnoty je častá praktická nemožnost dopátrat se skutečného důvodu neodvedení daně, stejně jako organizátorů a beneficientů podvodu. Aby však bylo možné konstatovat existenci daňového podvodu, musí správce daně v odůvodnění rozhodnutí srozumitelně a přehledně popsat všechny skutečnosti, které svědčí o tom, že došlo k podvodnému jednání a podložit je zjištěními majícími podklad ve spisu. Je třeba zjistit takové objektivní okolnosti, které ve svém celkovém souhrnu mohou případně představovat dostatečný podklad pro přijetí domněnky, že chybějící daň je v konkrétní věci následkem cílené snahy získat neoprávněné daňové zvýhodnění. Užívané spojení „existence daňového podvodu“, případně „prokázání existence daňového podvodu“, je v určitém smyslu zavádějící, neboť v zásadě nebude možné existenci daňového podvodu nad veškerou pochybnost prokázat; přesnější je hovořit o důvodné domněnce daňového podvodu (bod 26 rozsudku NSS ze dne 6. 8. 2020, čj. 1 Afs 304/2019-33, *ExaSoft Holding*). Není však povinností daňových orgánů či dokonce správních soudů prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod. V daňovém řízení však musí být postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval (srov. rozsudek NSS ze dne 25. 6. 2015, čj. 6 Afs 130/2014-60, č. 3275/2015 Sb. NSS, *ALADIN plus*).

[43] Okolnosti, které v souhrnu nasvědčují existenci daňového podvodu, mohou mít svůj původ v minulosti (např. obchodní historie či minulé personální vazby), v době uzavření transakce (nestandardní obchodní podmínky) i v době následující po uzavření obchodu (např. následná nekontaktnost dotčených osob, náhlé ukončení činnosti, následné nestandardní peněžní toky mezi dotčenými osobami) (věc *ExaSoft Holding*, bod 27).

pokračování

[44] Jestliže správce daně prokáže, že k daňovému podvodu došlo, je třeba dále přistoupit ke zkoumání subjektivní stránky účasti konkrétního daňového subjektu na podvodu na dani. Ve věci *Optigen* totiž Soudní dvůr zdůraznil, že nárok na odpočet 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 překračovalo rámec toho, co je nezbytné pro ochranu plateb do veřejného rozpočtu. Je proto na daňovém orgánu, aby dostatečně prokázal objektivní okolnosti svědčící o tom, že daňový subjekt věděl nebo musel vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci (věc *Mahagében*, bod 49).

[45] Každá 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 (věc *Optigen*, bod 47). Zásada daňové neutrality brání obecné diferenciaci mezi legálními a protiprávními plněními. Proto subjekty, které přijmou veškerá opatření, která od nich mohou být rozumně vyžadována, aby zajistily, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, bez ohledu na to, zda se jedná o podvod na DPH, nebo jiné podvody, musí mít možnost důvěřovat legalitě uvedených plnění, aniž by riskovaly ztrátu svého nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu (věc *Kittel*, bod 51). Nárok na odpočet DPH tedy bude zachován takovému subjektu, který nevěděl ani vědět nemohl, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH. Při posuzování subjektivní stránky je pak nutno hodnotit, zda daný subjekt přijal při výkonu své hospodářské činnosti přiměřená opatření, která od něj rozumně lze vyžadovat, aby zajistil, že jeho plnění není součástí podvodu. Pokud je ovšem s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že dodání je uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, je věcí vnitrostátního soudu odmítnout takové osobě povinné k dani přiznat nárok na odpočet. V takové situaci totiž osoba povinná k dani pomáhá pachatelům podvodu a stává se jejich spolupachatelem (srov. rozsudky NSS ze dne 30. 4. 2008, čj. 1 Afs 15/2008-100, ze dne 30. 7. 2010, čj. 8 Afs 14/2010-195, č. 2172/2011 Sb. NSS, *MAKRO Cash & Carry ČR*, nebo ze dne 28. 8. 2020, čj. 8 Afs 232/2018-45).

[46] Nicméně nelze *„extenzivně dovozovat, že se má jednat o nekonečně dlouhý řetězec osob, kam až by měla povědomost osoby povinné k dani, která zdanitelné plnění uskutečnila a její „obezřetnost“ sahat.* [...] *Naopak zcela na místě takový požadavek bude tam, kde již samotný dodavatel (z hlediska jeho samotné faktické existence, sídla, kontaktnosti), s nímž daňový subjekt uzavírá obchod, nebo samotný předmět dodávky (rizikovost komodity, rozsah dodávky, fakticita plnění, její relevantnost ve vztahu k předmětu činnosti apod.) či její cena či jiné okolnosti budou vykazovat určité znaky pochybností o „solidnosti“ transakce, její vážnosti či smyslu a úmyslu jednajících (vylákat daňovou výhodu). V takovém případě lze na míru obezřetnosti a adekvátních opatření ze strany osoby povinné k dani k minimalizaci své účasti na možném podvodném jednání klást při uzavírání obchodu důvodně přísné požadavky. Obdobně je třeba posuzovat i samotné neodvedení daně v řetězci z hlediska závěru o daňovém podvodu.“* (bod 69 rozsudku NSS ze dne 30. 1. 2018, čj. 5 Afs 60/2017-60, č. 3705/2018 Sb. NSS, *VYRTYCH*).

IV.C Existence podvodu na DPH

[47] Nejvyšší správní soud ze správního spisu zjistil, že v dotčených zdaňovacích obdobích dlužník dodával dobíjecí kupóny tuzemských mobilních operátorů 33 odběratelům na Slovensko (subjekty na pozici A ve schématu podvodného řetězce dle zprávy o daňové kontrole, viz bod [3] tohoto rozsudku). Z důvodu uskutečnění plnění osvobozeného od daně do jiného členského státu dlužník následně uplatnil nárok na odpočet DPH.

[48] Co se týče společností BLAME, BLAZAR, DOMER, GLOBNETWORK a ROMER, stěžovatel existenci podvodu na DPH nesporuje. Rozsudkem Krajského soudu v Brně sp. zn. 46 T 8/2013 byl totiž shledán vinným R. M., který na základě jemu udělené plné moci k zastupování společnosti GLOBNETWORK a ROMER a jako společník a jednatel společností X, X a X odebíral od dlužníka dobíjecí kupóny, přičemž přes čestné prohlášení, že budou vyvezeny do jiného členského státu, byly následně distribuovány dalším odběratelům v ČR (subjekty na pozici B), aniž by byly do jiného členského státu vyvezeny. Subjekty na pozici B nepřiznaly pořízení dobíjecích kupónů z jiného členského státu od slovenských odběratelů a současně nepřiznaly daň na výstupu při jejich prodeji společnostem na pozici C, přičemž vystavením daňových dokladů umožnily čerpání nároku na odpočet daně na vstupu těmto společnostem, i když věděly, že takto vykázanou daň nepřiznají a neodvedou.

[49] Pokud jde o společnosti ARAMIV, BALLY GROUP, BANGLE, BATCH, BIRDATE, BradloInvest real, Bronik, CAIRO, CREDIT MOBILE, FERRUM, GLOBAL ABC, I.V.A., LK IMPOEXPO, Medicommerce, MONACO – CAR, ONE LINE, One World, Procar Speed, SKAL Trade a Tamanka, stěžovatel namítá, že žalovaný neprokázal jejich účast na daňovém podvodu a tok kupónů v jejich případě nijak nezdokumentoval. Podvod na DPH totiž dle něho nelze dovozovat na základě okolností obchodování dlužníka se slovenskými odběrateli, ani na základě jejich nekontaktnosti a neplnění daňových povinností vůči slovenskému správci daně. Výsledek mezinárodní výměny informací je podle stěžovatele neúplný, neboť slovenský správce daně dotázané společnosti blíže neprověřil, nýbrž pouze provedl formální kontrolu stavu.

[50] Nejvyšší správní soud přisvědčuje stěžovateli, že v případě těchto společností (vyjma společnosti CAIRO, Procar Speed a SKAL Trade, které měly dodat kupóny polské společnosti EGO.PL Sp. z o.o.), žalovaný neidentifkoval další články v řetězci, ke kterým měly kupóny plynout, a tedy konkrétní článek, u nějž neměla být daň odvedena. Nelze nicméně přehlédnout zcela zásadní skutečnost, že žalovaný v těchto případech nemohl zjistit konkrétní subjekt v řetězci, který DPH neodvedl, jestliže zmíněné společnosti byly pro slovenského správce daně nekontaktní, neplnily vůči němu své daňové povinnosti, neposkytly mu potřebnou součinnost pro zjištění požadovaných informací, nebo případně poskytly pouze pochybná a neurčitá vyjádření (viz str. 18 – 30 zprávy o daňové kontrole). Žalovaný se proto správně zaměřil na prokázání podvodného jednání těchto společností, jestliže z objektivních důvodů nemohl další články v řetězci identifikovat a určit tak, v jakém bodě došlo k neodvedení daně do státního rozpočtu některého z členských států EU.

[51] Nejvyšší správní soud předně v souvislosti s otázkou unesení důkazního břemene žalovaným stran existence podvodu na DPH u těchto společností shledal lichou námitku zpochybňující výsledky mezinárodní výměny informací. Pakliže byly kontrolované

slovenské společnosti pro dožádaného správce daně nekontaktní nebo mu neposkytly požadovanou součinnost k ověření dožádaných informací, neměl správce daně jinou možnost než provést jejich formální kontrolu bez skutečné kontroly dokladů a bez provedení svědeckých výpovědí. Tam, kde to bylo možné, dožádaný správce daně ústní jednání s jednateli společností provedl (ROJO MARION a BradloInvest real) a případně vyslechl svědky (GLOBAL ABC, CREDIT MOBILE a BATCH). Výsledek mezinárodní výměny informací tak sice není přímým důkazním prostředkem, na jehož základě by bylo možné usuzovat o existenci podvodu na DPH, představuje však významný soubor nepřímých důkazů a indicií, který ve spojení s dalšími (viz bod [53] tohoto rozsudku) poskytuje dostatečný podklad pro závěr o tom, že dotčená plnění pro slovenské odběratele byla zasažena podvodem na DPH.

[52] Obecně je možné stěžovateli přisvědčit, že pozdější nekontaktnost některých slovenských společností a neplnění daňových povinností vůči slovenskému správci daně nelze pokládat za okolnosti, které by patřily do sféry vlivu dlužníka, a které by mu bylo možné klást k tíži z hlediska subjektivní stránky účasti na podvodném jednání (viz rovněž stěžovatelem citovaný rozsudek NSS ze dne 21. 12. 2016, čj. 6 Afs 147/2016-28, *JUTTY GROUP*). Ve vztahu k objektivní podmínce existence podvodu na DPH však následná nekontaktnost subjektu, který porušil své daňové povinnosti, může být okolností svědčící o existenci podvodu (bod 37 rozsudku NSS ze dne 20. 8. 2020, čj. 1 Afs 326/2019-39, *Europea Distribution*). Je proto třeba odmítnout kategorický závěr krajského soudu, dle kterého lze na základě nekontaktnosti těchto společností učinit závěr, že páchaly podvodnou činnost vědomě a trestnou činnost zastíraly. Samotná nekontaktnost obchodního partnera totiž bez dalšího nezakládá podvodné jednání a možnost odepření nároku na odpočet (viz bod 27 rozsudku NSS ze dne 19. 11. 2014, čj. 1 Afs 120/2014-34). Nicméně žalovaný v nyní projednávané věci nezaložil svůj závěr o existenci podvodu na DPH toliko na nekontaktnosti některých společností uvedených v bodě [49] tohoto rozsudku, nýbrž na základě souhrnu objektivních okolností důvodně nasvědčujících existenci daňového podvodu, do nějž byly tyto společnosti zapojeny, a které ve zprávě o daňové kontrole popsal a doložil.

[53] Nelze souhlasit se stěžovatelem, že by na základě okolností obchodování dlužníka nebylo možné dovodit v posuzované věci existenci podvodu na DPH. Okolnosti jednotlivých transakcí, které ve svém souhrnu vytvářejí totožný obchodní model dlužníka uplatňovaný v dotčených zdaňovacích obdobích vůči všem slovenským odběratelům, totiž podstatně nasvědčují tomu, že rovněž plnění pro slovenské odběratele uvedené v bodě [49] byla od dlužníka odebrána za účelem získání neoprávněné daňové výhody, byť pro některé další subjekty, které se nepodařilo žalovanému z objektivních důvodů identifikovat. V této souvislosti je třeba zdůraznit, že relevantní skutkové okolnosti nelze striktně kategorizovat na ty osvědčující výhradně splnění objektivní nebo subjektivní podmínky pro odepření nároku na odpočet DPH. Některé okolnosti totiž mohou mít relevanci jak pro závěr o existenci podvodu na DPH, tak i pro vědomí daňového subjektu o podvodu nebo pro vyloučení jeho dobré víry (viz bod 43 rozsudku NSS ze dne 25. 7. 2019, čj. 10 Afs 182/2018-42, *Easy Working*). Nejvyšší správní soud podotýká, že již samotný objem dodaných kupónů na Slovensko, které však byly určeny pouze pro telefonní čísla tuzemských mobilních operátorů (!), představuje natolik nestandardní okolnost, na základě které se mohl žalovaný ve spojení s výsledkem mezinárodní výměny informací důvodně domnívat, že dodávky kupónů pro všechny slovenské odběratele mohly být zatíženy

podvodem na DPH. Žalovaný však popsal ve zprávě o daňové kontrole další okolnosti svědčící o nestandardnosti dotčených obchodních transakcí. Poukázal na způsob provedení obchodů, ve kterých byly kupóny odebírány osobně u dlužníka, v řadě případů bylo placeno v hotovosti, někteří odběratelé byli zastoupeni v týž čas shodnou osobou (viz přehled propojení společností na str. 17 zprávy o daňové kontrole), a na neměnnost schématu obchodů s dobíjecími kupóny.

[54] Byť tedy žalovaný neodhalil všechny články řetězce následující po těchto společnostech (viz bod [50] tohoto rozsudku), je krajně nepravděpodobné, že by následný prodej kupónů těmito společnostmi vedl k řádnému odvedení DPH. Výsledek mezinárodní výměny informací a nestandardní okolnosti obchodních transakcí svědčí o podvodném záměru slovenských odběratelů při nákupu dobíjecích kupónů od dlužníka. Závěry žalovaného vzhledem ke skutkovým specifikům tohoto případu proto odpovídají míře pravděpodobnosti, kterou je nutné vyžadovat pro úsudek o existenci podvodu na DPH (viz bod [42] tohoto rozsudku). Žalovaný správně postavil závěr o existenci podvodu na DPH v případě dodávek dobíjecích kupónů pro tyto společnosti na sérii nepřímých důkazů a indicií, přičemž dostatečným způsobem postavil najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval. Tyto společnosti totiž buď pořízení dobíjecích kupónů z jiného členského státu od dlužníka vůbec nepřiznaly, nebo v důsledku jejich nekontaktnosti nebo nespolupráce se slovenským správcem daně nebylo možné určit, zda přiznané plnění z jiného členského státu pochází od dlužníka. Současně v důsledku jejich nekontaktnosti a neochoty spolupracovat se slovenským správcem daně nebylo možné určit, ke kterým odběratelům následně dobíjecí kupóny putovaly a které konkrétní subjekty měly odvést DPH. I to svědčí o tom, že dodávky dobíjecích kupónů pro tyto společnosti byly zatíženy podvodem na DPH. V tomto směru je tak třeba chápat tvrzení žalovaného, které následně zrekapituloval krajský soud v bodě 60 napadeného rozsudku, o obecnější rovině vztahu mezi odpočtem DPH a podvodným jednáním. Opačný výklad by totiž vedl k tomu, že (hypoteticky) by jakýkoliv podnikatel z jiného členského státu, který odebral plnění osvobozené od DPH z tuzemska, a který nepřiznal pořízení zboží a posléze se stal pro příslušného správce daně nekontaktním, by automaticky znemožnil správci daně odhalit, že daň nebyla odvedena hlouběji v obchodním řetězci, přičemž by to vedlo k nemožnosti prokázat přesný způsob podvodu na DPH. Skupina podvodných podnikatelů v řetězci by tak dostala do rukou mocný nástroj, jímž by učinila správce daně bezzubým. (srov. bod 29 rozsudku NSS ze dne 20. 1. 2021, čj. 10 Afs 206/2020-41, *PM Trading*).

[55] Nejvyšší správní soud proto z výše uvedených důvodů shledal nedůvodnou námitku o spekulativnosti závěrů žalovaného a krajského soudu stran existence podvodu na DPH u společností uvedených v bodě [49] tohoto rozsudku. Žalovaný postupoval zcela v souladu se zásadou materiální pravdy podle § 92 odst. 2 daňového řádu a důkazní břemeno stran existence daňového podvodu unesl.

[56] Co se týče společností ALLMASS, AURUM VERDE, B & B – Slovakia, De Marko, H Company, J + J Pralinky, ROJO MARION a ZONUS, stěžovatel namítá, že policejní vyšetřování ani důkazy shromážděné správcem daně neprokázaly podvod na DPH u těchto společností. Tato námitka je nepřípustná podle § 104 odst. 4 s. ř. s., neboť ji stěžovatel neuplatnil v řízení před krajským soudem, ač tak učinit mohl, neboť v žalobě sporoval

existenci podvodu na DPH jen u 20 společností uvedených v bodě [49] tohoto rozsudku (viz například body 4 a 6 až 10 žaloby).

[57] Obecně lze souhlasit se stěžovatelem, že je samozřejmě nepřípustné, aby správce daně upřednostnil vybrání daně u daňového subjektu pouze proto, že je to z hlediska vymahatelnosti jednodušší než ji vybrat u toho subjektu, který daň skutečně neodvedl. Nebyla-li totiž na určitém článku řetězce daň odvedena, nemůže dojít k odmítnutí nároku na odpočet tomu, kdo v dobré víře získá zdanitelné plnění, aniž by o nezákonných praktikách jiného plátce či plátců věděl či mohl vědět (rozsudek *VYRTYCH*, body 69 a 70). Naopak v případě existence daňového podvodu a praktické nemožnosti daň získat u daňového subjektu v pozici tzv. missing tradera (např. právě pro jeho nekontaktnost), lze odepřít nárok na odpočet tomu subjektu, který věděl či vědět měl a mohl o tom, že se účastní plnění zatíženého podvodem (rozsudek *Europea Distribution*, bod 45). Nejvyšší správní soud se proto dále zabýval tím, zda dlužník věděl či vědět měl a mohl o tom, že se účastní plnění zatíženého podvodem na DPH, neboť žalovaný prokázal, že k podvodu na DPH prostřednictvím dobíjecích kupónů tuzemských mobilních operátorů došlo.

IV.D Vědomí dlužníka o podvodu na DPH

[58] Stěžovatel namítá, že ve vztahu ke všem dodávkám dobíjecích kupónů nebyla naplněna subjektivní podmínka pro odepření nároku na odpočet DPH. Dlužník o daňovém podvodu nevěděl a ani o něm nemusel vědět.

[59] Nejvyšší správní soud přisvědčuje stěžovateli, že daňový subjekt zpravidla není schopen rozpoznat podvodné jednání, ke kterému dochází až v dalších stupních obchodního řetězce, pakliže se jeho bezprostřední odběratel chová standardně. Vykazují-li však obchodní transakce daňového subjektu s přímými odběrateli objektivní nestandardnosti, na základě kterých daňový subjekt věděl nebo vědět mohl a měl, že se svým jednání účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, nelze vyloučit vědomí daňového subjektu o podvodu na DPH pouhým poukazem na to, že k samotnému podvodu došlo až v dalších stupních podvodného řetězce. Nejvyšší správní soud se ztotožňuje se závěry žalovaného a krajského soudu o tom, že dodávky dobíjecích kupónů pro slovenské odběratele vykazovaly takové objektivní nestandardnosti, na základě kterých dlužník přinejmenším vědět mohl a měl, že dobíjecí kupóny od něj mohou být odebírány za účelem získání neoprávněného daňového zvýhodnění.

[60] Nelze totiž přehlédnout zcela zásadní skutečnost, byť se stěžovatel snaží vehementně snížit její význam, že dlužník si musel být již v průběhu dotčených zdaňovacích období zjevně vědom toho, že prodej dobíjecích kupónů pro slovenské odběratele může následně vést k podvodu na DPH. Zaměstnanec dlužníka přímo odpovědný za prodej dobíjecích kupónů určených pro vývoz totiž byl již v roce 2010 v přípravném řízení a posléze v hlavním líčení konaném 30. 8. 2011 vyslechnut orgány činnými v trestním řízení jako svědek v souvislosti s daňovým podvodem slovenské společnosti ALFAX, která dobíjecí kupóny od dlužníka odebírala, a to stran mechanismu objednávek a distribuce zboží, jak vyplývá z rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 13. 6. 2014, sp. zn. 46 T/2013. Následně byli zaměstnanci dlužníka vyslýcháni na podzim roku 2012 v souvislosti s vyšetřováním trestné činnosti R. M., který odebíral od dlužníka dobíjecí kupóny za společnosti GLOBNETWORK, ROMER, BLAZAR, BLAME a

DOMER (viz bod [48] tohoto rozsudku), jak vyplývá z rozsudku Krajského soudu v Brně sp. zn. 46 T 8/2013. Přestože dlužník a jeho zaměstnanci poskytovali v těchto věcech orgánům činným v trestním řízení pouze nezbytnou součinnost spočívající v popisu prodeje dobíjecích kupónů podezřelým subjektům a je zřejmé, že v této fázi vyšetřování nemohl dlužník disponovat od orgánů činných v trestním řízení detailními informacemi o podvodu na DPH, jeho rozsahu a o zapojených subjektech, samotná skutečnost, že dlužník poskytoval informace v rámci trestního vyšetřování slovenských společností v souvislosti s odběrem dobíjecích kupónů, představovala natolik závažnou indicií, na základě které si mohl a měl být dlužník vědom toho, že plnění určená pro podezřelé slovenské odběratele mohla být zatížena podvodem na DPH a že rovněž v budoucnu hrozí riziko, že dobíjecí kupóny odebírané dalšími slovenskými odběrateli mohou být předmětem trestné činnosti.

[61] To navíc za situace, kdy v dotčených zdaňovacích obdobích 87 % dlužníkem prodaných dobíjecích kupónů bylo určeno právě pro slovenské odběratele, přestože dobíjecí kupóny bylo možné použít pouze pro telefonní čísla tuzemských mobilních operátorů. Nelze proto souhlasit se stěžovatelem v tom, že tyto případy znamenaly pro dlužníka pomyslnou kapku v moři s ohledem na množství jeho odběratelů v této době. Pakliže 87 % prodaných kupónů plynulo na Slovensko, pak i trestní vyšetřování společnosti ALFAX v roce 2010 a R. M. v roce 2012, který odebíral od dlužníka za 5 z 33 posuzovaných slovenských společností, poukazovalo na problematičnost a rizikovost prodeje dobíjecích kupónů tuzemských mobilních operátorů do jiného členského státu. Bylo proto na dlužníkovi, aby věnoval zvýšenou pozornost dodávkám dobíjecích kupónů pro slovenské odběratele a aby přijal taková opatření, která od něj mohla být rozumně vyžadována, aby zajistil, že se nebude podvodu na dani účastnit. Lze proto současně souhlasit s krajským soudem v tom, že je třeba klást na dlužníka vyšší nároky při posouzení otázky, zda věděl nebo mohl vědět, že se prodejem kupónů účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, a to právě s ohledem na zvýšené riziko daňových podvodů spojených s prodejem dobíjecích kupónů pro slovenské odběratele, které bylo nebo mělo být dlužníku s ohledem na trestní vyšetřování jeho obchodních partnerů známo (rozsudek NSS ze dne 10. 4. 2008, čj. 2 Afs 35/2007-111, *SOLITER*).

[62] Na tomto závěru nemění nic tvrzení stěžovatele, dle kterého byl dlužník ze strany vyšetřovatele kpt. M. V. v souvislosti s vyšetřováním společnosti ALFAX ubezpečen, že postupuje v souladu se zákonem. To, že se dlužník dle orgánu činného v trestním řízení nedopouštěl svým jednáním žádné trestné činnosti, totiž neznamená, že nemohly být naplněny podmínky pro odepření nároku na odpočet DPH. Bylo na žalovaném, jako na příslušném správci daně, aby posoudil, zda má dlužník nárok na odpočet DPH. Ujištění ze strany vyšetřovatele Policie ČR proto nemůže mít žádný význam z hlediska vědomí dlužníka o účasti na daňovém podvodu pro účely daňového řízení o doměření daně, nadto za situace, kdy tvrzené ujištění nebylo v řízení dlužníkem doloženo.

[63] Nejvyšší správní soud dále považuje z hlediska posouzení vědomosti dlužníka o podvodu na DPH shodně s žalovaným a krajským soudem za klíčový samotný objem prodaných dobíjecích kupónů dlužníkem slovenským odběratelům. Z tabulky obsažené na straně 41 zprávy o daňové kontrole vyplývá, že dlužník v dotčených zdaňovacích obdobích, tj. během 22 měsíců, dodal slovenským odběratelům dobíjecí kupóny o celkovém počtu 3 721 808 kusů, tedy průměrně okolo 170 000 kupónů měsíčně (přesný

počet kupónů v jednotlivých měsících viz přehled na straně 11 a 12 zprávy o daňové kontrole). To představuje 87 % z nakoupených kupónů od tuzemských mobilních operátorů. Přestože nelze vyloučit určitou marginální poptávku po tuzemských dobíjecích kupónech na slovenském trhu, muselo být evidentní, že v rozsahu poptávaném slovenskými odběrateli není možné kupóny na Slovensku prodat. Toho si musel být dlužník vědom i daňový subjekt. Tyto kupóny totiž mohly být upotřebeny toliko telefonními čísly tuzemských mobilních operátorů. Nelze proto souhlasit se stěžovatelem, že dlužník mohl legitimně usuzovat na jejich hospodářskou využitelnost ze strany zahraničních odběratelů. Případný předprodej nespotřebovaných kupónů zpět do ČR by naopak spíše svědčil o nízké poptávce po kupónech na Slovensku. Neposkytuje však racionální vysvětlení využitelnosti dobíjecích kupónů ze strany slovenských odběratelů, jak tvrdí stěžovatel. Fixní nominální hodnota totiž předurčuje nižší nebo prakticky nulový zisk při jejich postupném přeprodeji. Je proto z ekonomického pohledu iracionální, aby nejprve byly kupóny prodány slovenským odběratelům a ti je následně zpět prodali tuzemským odběratelům, kteří by jinak mohli nakoupit kupóny buď přímo od mobilních operátorů, nebo případně od dlužníka. Nejvyšší správní soud proto dospěl k závěru, že i s ohledem na tyto okolnosti dlužník mohl a měl vědět, že jsou od něj kupovány dobíjecí kupóny slovenskými odběrateli nikoliv za účelem jejich řádného prodeje koncovým zákazníkům na Slovensku či tvorby zisku jejich zpětným přeprodejem zpět do ČR, nýbrž velmi pravděpodobně za účelem znepřehlednění následného toku kupónů k článkům podvodného řetězce.

[64] Nejvyšší správní soud má proto s ohledem na výše uvedené za to, že žalovaný prokázal, že dlužník přinejmenším mohl a měl vědět o tom, že plnění pro slovenské odběratele mohlo být zasaženo podvodem na DPH, a to již na základě toho, že dlužník věděl o vyšetřování některých slovenských odběratelů orgány činnými v trestním řízení, a zejména že objem dodaných kupónů tuzemských mobilních operátorů pro slovenské odběratele neměl žádné racionální zdůvodnění. Nejedná se o okolnosti, které by byly dlužníkovi kladeny k tíži zpětně. Tyto okolnosti totiž musely být dlužníkovi zřejmé již v době uskutečnění posuzovaných plnění, a to ve vztahu ke všem slovenským odběratelům.

[65] Nejvyšší správní soud shledal lichým tvrzení stěžovatele, dle kterého se krajský soud nevypořádal s tím, že personálně bylo provázáno pouze několik odběratelů. Stěžovatel opomíjí, že krajský soud v bodě 84 napadeného rozsudku výslovně konstatoval, že „[j]*ako nestandardní lze pak označit též skutečnost, že spolupráce daňového subjektu a desítek různých slovenských odběratelů (jejich podrobný přehled je obsažen především v podkladech poskytnutých policií), <u>někdy dokonce zastupovaných týmiž osobami</u>, trvala zpravidla pouze pár měsíců…*“ (zvýrazněno NSS). Z uvedeného tedy vyplývá, že krajský soud vzal v potaz, že pouze některé slovenské společnosti byly personálně provázány, což je v souladu se zjištěními žalovaného na straně 17 zprávy o daňové kontrole. Současně je liché tvrzení stěžovatele, dle kterého krajský soud na základě personální propojenosti některých slovenských společností dospěl k závěru, že se podvodné jednání automaticky týkalo všech slovenských odběratelů. Jak totiž vyplývá z bodu 110 napadeného rozsudku, krajský soud považoval ve vztahu ke všem slovenským odběratelům za rozhodné, že bylo prokázáno, že dlužník *„na základě historicky známé skutečnosti měl a mohl detekovat zvýšená rizika spojená s dobíjecími kupóny*“, byť neexistovala nebo nebyla prokázána personální propojenost mezi všemi slovenskými odběrateli v dotčených zdaňovacích obdobích.

S tímto závěrem se Nejvyšší správní soud ztotožňuje (viz body [60] a [61] tohoto rozsudku).

[66] Ztotožňuje se současně i se závěrem krajského soudu, dle kterého je nestandardní okolností poukazující na vědomost dlužníka o účasti na daňovém podvodu krátkodobost spolupráce dlužníka se slovenskými odběrateli. Byť spolupráce dlužníka s některými slovenskými odběrateli měla dlouhodobější charakter (např. společnosti AURUM VERDE, CREDIT MOBILE, ZONUS nebo H COMPANY), spolupráce s řadou slovenských odběratelů trvala několik málo měsíců, a to na počátku dotčených zdaňovacích období. Tak například se společností BLAZAR dlužník obchodoval v srpnu až říjnu roku 2012, se společností GLOBNETWROK v září a říjnu 2012, se společností ROMER v srpnu až říjnu 2012, se společností BLAME v srpnu až říjnu 2012, se společností BATCH v srpnu až listopadu 2012, se společností BradloInvest real v srpnu a září 2012 nebo se společností DOMER v srpnu až říjnu 2012. I na základě krátkodobosti spolupráce těchto společností tak mohl dlužník důvodně pochybovat o tom, jaký je skutečný důvod nákupu dobíjecích kupónů slovenskými odběrateli.

[67] Co se týče způsobu plateb za dobíjecí kupóny, v obecné rovině lze přisvědčit stěžovateli, že tato okolnost by sama o sobě bez dalšího k závěru o vědomosti dlužníka o účasti na daňovém podvodu vést nemohla, neboť z pohledu obchodní praxe dlužníka se mohlo vskutku jednat o okolnost provázející standardní model obchodování uplatňovaný dlužníkem ve vztahu k jakýmkoliv odběratelům. V prvé řadě nelze přehlédnout zásadní skutečnost, na kterou důvodně poukázal žalovaný na straně 43 zprávy o daňové kontrole, že slovenští odběratelé nakupovali dobíjecí kupóny systematicky, nejčastěji několikrát týdně, přičemž hrazená částka většinou nepřesáhla limit pro platby v hotovosti (viz část VI.2. zprávy o daňové kontrole). S ohledem na frekvenci nákupů je proto zarážející, proč slovenští odběratelé nedělali větší objednávky s delším časovým rozestupem hrazené bezhotovostně bankovním převodem, jestliže navíc s ohledem na přepravní pravidla dlužníka museli dobíjecí kupóny vyzvedávat osobně v ČR. Časté platby v hotovosti do výše povoleného limitu spíše nasvědčovaly tomu, že cílem bylo, aby nebyl dohledatelný tok finančních prostředků. Dále je neobvyklé, že bezhotovostní platby slovenští odběratelé prováděli z tuzemských bankovních účtů, jak poukázal žalovaný na straně 170 zprávy o daňové kontrole a krajský soud v bodě 85 napadeného rozsudku. K této skutečnosti se však stěžovatel v kasační stížnosti nijak nevyjádřil. Nad rámec výše uvedeného je třeba odmítnout jako zavádějící argumentaci stěžovatele, dle které je v oblasti trafikového prodeje zboží hotovostní platba preferovaným způsobem úhrady ze strany zákazníků, a proto také následně trafikoví obchodníci platí hotovostí, neboť jí z tohoto důvodu disponují. Byť toto zdůvodnění dává smysl v případě tuzemských trafikových obchodníků, u slovenských odběratelů žádný smysl nedává. Ti totiž nepřijímají hotovostní platby v českých korunách, nýbrž od roku 2009 v eurech. Za účelem získání hotovosti v českých korunách by tak museli provést výměnu hotovosti ve vysokých objemech, což by znamenalo komplikace a výrazné náklady navíc. Hotovostní platby od slovenských odběratelů tak jsou naopak těžko pochopitelné.

[68] Nejvyšší správní soud přisvědčuje krajskému soudu, že další z nestandardních okolností poukazujících na vědomost dlužníka o účasti na daňovém podvodu je také to, že někteří slovenští odběratelé (zejména ALLMAS, AURUM VERDE, B & B – Slovakia, CAIRO, CREDIT MOBILE, De Marko, FERRUM, H Company, J + J Pralinky, Procar

Speed, SKAL Trade a ZONUS) nežádali o poskytnutí slevy, přestože od dlužníka odebrali velké objemy dobíjecích kupónů (v souhrnu cca 100 000 a více kupónů). Z pohledu dlužníka je sice logické, že jim slevu bez dalšího neposkytl, neboť je primárně jeho věcí, zda v rámci své podnikatelské úvahy poskytne odběrateli slevu či nikoliv, avšak z pohledu těchto slovenských odběratelů se jedná o nelogické a ekonomicky iracionální jednání. S ohledem na objem odebraných kupónů je zarážející, že kupóny neodebírali přímo od mobilních operátorů nebo alespoň nejednali o poskytnutí množstevní slevy s dlužníkem po určitém čase jejich odebírání.

[69] Nejvyšší správní soud nicméně nesouhlasí s krajským soudem v tom, že by za nestandardní okolnost svědčící o vědomosti dlužníka o účasti na daňovém podvodu bylo možné považovat osobní odběr dobíjecích kupónů. Pakliže dlužník dovážel zboží pouze do vzdálenosti 80 km, je logické, že dodávky dobíjecích kupónů na Slovensko tuto podmínku nesplňovaly.

[70] Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že dlužník s ohledem na to, že v dotčených zdaňovacích obdobích poskytl informace v rámci trestního vyšetřování slovenské společnosti ALFAX a R. M., že 87 % prodaných kupónů dlužníkem v dotčených zdaňovacích obdobích bylo určeno pro slovenské odběratele, přestože dobíjecí kupóny bylo možné použít pouze pro telefonní čísla tuzemských mobilních operátorů a jejich fixní nominální hodnota předurčovala nižší nebo prakticky nulový zisk při jejich postupném přeprodeji, že spolupráce s řadou slovenských odběratelů trvala několik málo měsíců, že slovenští odběratelé v řadě případů nakupovali kupóny několikrát týdně za hotovost v hodnotě nepřesahující limit pro platby v hotovosti, a že někteří slovenští odběratelé nepožadovali množstevní slevu, přinejmenším vědět mohl a měl, že dobíjecí kupóny nakupované slovenskými odběrateli od něj mohou být odebírány za účelem získání neoprávněného daňového zvýhodnění. Byť by tyto skutečnosti samy o sobě nemusely být nutně podezřelé, ve svém souhrnu a ve vzájemné souvislosti prokazují vědomí dlužníka o podvodu na DPH alespoň ve formě srozumění s touto možností.

[71] Pokud jde o výtku stěžovatele ohledně pasivity daňové správy, která dle jeho názoru začala být aktivní až po několika letech poté, co věc začala řešit Policie ČR, Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že samotnou podstatou podvodů na DPH je jejich komplikované a časově náročné odhalení, a to zejména tehdy, jestliže jsou do podvodu zapojeny subjekty z různých členských států EU. Správce daně nedisponuje takovými pátracími prostředky, jaké mají při odhalování trestné činnosti orgány činné v trestním řízení. Je proto logické, že daňovou kontrolu stran plnění zatíženého DPH leckdy zahájí až na základě relevantních informací získaných od orgánů činných v trestním řízení. Žalovaný v nyní projednávané věci tak nijak nepochybil, jestliže odepřel dlužníku nárok na odpočet DPH až ve vztahu k posuzovaným zdaňovacím obdobím. Rovněž nebylo povinností žalovaného koordinovat postup s dlužníkem s ohledem na podvodnou činnost společnosti ALFAX a činit preventivní kroky k jejímu zamezení. Bylo totiž pouze na dlužníkovi, aby mj. s ohledem na trestní vyšetřování společnosti ALFAX přijal taková opatření, aby se na daňovém podvodu do budoucna nepodílel, pakliže nadále hodlal uplatňovat nárok na odpočet DPH.

IV.E K otázce dostatečnosti opatření k zabránění účasti na daňovém podvodu

[72] Nejvyšší správní soud předně podotýká, že krajský soud správně uvedl, že je nutné nahlížet na opatření přijatá dlužníkem přísněji. Jak totiž vyplývá z bodu 69 rozsudku ve věci *VYRTYCH*, předmět dodávky (rizikovost komodity, rozsah dodávek) může odůvodňovat přísnější požadavky kladené na míru obezřetnosti a adekvátních opatření ze strany osoby povinné k dani k minimalizaci své účasti na možném podvodném jednání, jestliže vykazuje určité znaky pochybností o solidnosti transakce, její vážnosti či smyslu a úmyslu jednajících. Dlužník si musel být s ohledem na probíhající trestní vyšetřování společnosti ALFAX a následně R. M. (viz bod [60] tohoto rozsudku) vědom toho, že dobíjecí kupóny odebírané slovenskými společnostmi mohou sloužit k podvodu na DPH, a představují proto rizikovou komoditu. Současně rozsah dodávek dobíjecích kupónů pro slovenské odběratele zjevně postrádal ekonomický smysl, čehož si musel být dlužník rovněž vědom (viz bod [63] tohoto rozsudku). Přísnější požadavky na adekvátní opatření dlužníka k zabránění jeho účasti na daňovém podvodu jsou proto zcela namístě, neboť sám dlužník minimálně měl mít v době realizace dotčených transakcí pochybnosti o úmyslu jednajících a jejich charakteru (solidnosti).

[73] Pokud jde o správnost závěru žalovaného, který následně přejal krajský soud v bodě 103 napadeného rozsudku, dle kterého „[s]*myslem přijetí veškerých opatření, která mohou být rozumně požadována od daňového subjektu, aby bylo zajištěno, že posuzovaná plnění nejsou součástí podvodu, je to, aby v případě, kdy tato plnění vykazují natolik neodpovídající obecně očekávané standardy obsahu a formy právních vztahů (tj. výčet konkrétních nestandardních znaků řetězového obchodu), a tyto okolnosti zakládají pro plátce daně nepříznivé účinky ve smyslu nemožnosti odpočtu daně, daňový subjekt odmítl účast v tomto řetězovém obchodu, resp. se po takovémto zjištění těchto obchodních transakcí nezúčastnil.*“, souhlasí Nejvyšší správní soud s žalovaným, že přijatá opatření k zabránění účasti na daňovém podvodu by v případě existence natolik nestandardních okolností určité transakce měly vést daňový subjekt k adekvátní reakci. Ta může spočívat například v tom, že daňový subjekt provede podrobnější kontrolu obchodního partnera a jeho činnosti, nebo případně i v odmítnutí konkrétní transakce, pakliže je zřejmé, že by její uskutečnění vedlo k daňovému podvodu. Pouze tak může být zachována dobrá víra daňového subjektu o tom, že nevěděl a ani vědět nemohl, že se prodejem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH. Jestliže však i přes vědomí nestandardních okolností k dané obchodní transakci přistoupí a následně uplatní nárok na odpočet DPH, je třeba takovému daňovému subjektu odepřít nárok na odpočet, jestliže správce daně prokáže, že dotčené plnění bylo zatíženo podvodem, a že daňový subjekt ve zlé víře nárok na odpočet uplatnil.

[74] Lze přisvědčit stěžovateli, že správce daně je povinen věrohodně vyvrátit tvrzení daňového subjektu, že opatření přijatá k zamezení jeho možné účasti na daňovém podvodu byla dostatečná, respektive je povinen uvést, proč má za to, že nebyla dostatečná (věc *VYRTYCH*, bod 62). Žalovaný této povinnosti dostál. Jak totiž vyplývá ze zprávy o daňové kontrole, žalovaný zpochybnil smlouvu o ručení uzavíranou mezi dlužníkem a slovenskými odběrateli, která je podle něj účelovým a formálním opatřením, zpochybnil potvrzení o vývozu a vytkl dlužníkovi, že při zahájení obchodní spolupráce se slovenskými odběrateli neprověřoval jejich ekonomickou situaci, finanční bonitu a jiné skutečnosti z veřejně dostupných zdrojů. Žalovaný dále uvedl, že smlouvy s odběratelem, faktury a platební doklady jsou spíše auditní stopou, než součástí kontrolního mechanismu. Na druhou stranu přisvědčil dlužníkovi, že přijal zvýšená bezpečnostní opatření ohledně ověřování totožnosti, ověřování podpisů a ohledně podpisu čestných

prohlášení. To však podle žalovaného nebylo dostatečné, jestliže měl dlužník povědomí o trestním vyšetřování některých slovenských odběratelů. Námitka stěžovatele, že žalovaný věrohodně nevyvrátil, že opatření přijatá dlužníkem byla dostatečná, je proto lichá.

[75] Nejvyšší správní soud nesouhlasí se stěžovatelem, že by z rozsudku Soudního dvora ve věci *Mahagében* vyplývala povinnost správce daně v případě odmítnutí nároku na odpočet DPH prokázat, jaké konkrétní opatření měl plátce daně v konkrétním případě učinit a neučinil, aby se ujistil, že prodej nepovede k jeho účasti na daňovém podvodu. Ze zmíněného rozsudku toliko vyplývá, že *„daňový orgán nemůže vyžadovat, aby osoba povinná k dani, který 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.“* V této souvislosti Nejvyšší správní soud přisvědčuje stěžovateli, že z hlediska vědomí dlužníka o podvodném jednání jeho odběratelů je irelevantní, že slovenští odběratelé neplnili své daňové povinnosti, že sídlí na virtuálních adresách a jsou pro správce daně nekontaktní. Krajský soud však z těchto okolností vědomí dlužníka o daňovém podvodu nedovozuje, byť nesystematicky v bodě 88 napadeného rozsudku v části týkající se vědomí dlužníka o podvodném jednání rekapituluje znaky podvodu na DPH.

[76] Stěžovatelem tvrzená povinnost správce daně prokázat, jaké konkrétní opatření měl plátce daně v konkrétním případě učinit a neučinil, aby se ujistil, že prodej nepovede k jeho účasti na daňovém podvodu, nevyplývá ani z rozsudku ve věci *Netto Supermarkt*, z rozsudku ze dne 27. 9. 2007, *Teleos a další*, C-409/04 a ani z rozsudku ze dne 21. 12. 2011, *Vlaamse Oliemaatschappij NV*, C-499/10, jak mylně stěžovatel namítá. Krajský soud proto správně odkázal na závěry rozsudku NSS ze dne 7. 6. 2017, čj. 3 Afs 161/2016-51, *ALBA*, dle kterého „[d]*ůkazní břemeno ohledně opatření, které daňový subjekt přijal k zabránění podvodu na dani, spočívá výlučně na daňovém subjektu, který požaduje odpočet DPH. Povinností správce daně proto nebyla ani identifikace určitých opatření, ani vymezení opatření, která stěžovatel přijmout mohl. Stačilo pouze, aby prokázal objektivní skutečnosti, z nichž vyplývalo, že daňový subjekt věděl, nebo minimálně mohl vědět, o své účasti na daňovém podvodu (srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 1. 2016, č. j. 4 Afs 233/2015 – 47).“*

[77] Lze obecně souhlasit se stěžovatelem v tom, že při posuzování dobré víry daňového subjektu lze hodnotit pouze to, zda přijal při výkonu své hospodářské činnosti přiměřená opatření, která lze od něj rozumně vyžadovat, aby zajistil, že dotčené plnění není součástí podvodu na DPH (srov. bod 33 rozsudku Soudního dvora ze dne 11. 5. 2006, *Federation of Technological Industries*, C-384/04). Je proto vyloučeno, aby bylo daňovému subjektu kladeno k tíži, že nepřijal taková opatření, která jsou pro daňový subjekt objektivně nadměrně obtížná nebo nemožná k provedení, a tedy nepřiměřená. Z napadeného rozsudku však nevyplývá, že by krajský soud kladl k tíži dlužníka, že neprověřoval ekonomickou situaci odběratelů a jejich skutečnou činnost, jak tvrdí stěžovatel, nebo že by po dlužníkovi požadoval zcela konkrétní opatření, která měl přijmout k zamezení účasti na daňovém podvodu. Krajský soud v bodě 98 napadeného rozsudku pouze konstatoval, že prověření obchodních partnerů ve veřejných rejstřících je nezbytným a základním opatřením, které však o faktické povaze zkoumaných subjektů příliš nevypovídá, neboť

jím lze ověřit pouze základní evidenční údaje, nikoliv skutečný, či podvodný charakter jejich činnosti. Na druhou stranu k tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že požadavek na prověření skutečné ekonomické situace a činnosti odběratele dlužníkem není s ohledem na nestandardní okolnosti obchodů s dobíjecími kupóny nepřiměřený. Je totiž rozdíl v tom, zda daňový subjekt obchoduje se subjektem, který dlouhodobě vyvíjí ekonomickou činnost ve značném rozsahu, a u kterého tak může předpokládat, že s odebíranou komoditou bude dále obchodovat běžným způsobem, nebo zda se jedná o subjekt, který představuje pouze „prázdnou schránku“, a který tak zjevně nemá standardní distribuční řetězec, přes který by komoditu dále prodával. Zjištění skutečné ekonomické situace a činnosti odběratele dlužníkem proto mohlo zmírnit jeho vědomí o možné účasti na daňovém podvodu. Jak však vyplývá z výslechu zaměstnance dlužníka odpovědného za prodej dobíjecích kupónů určených pro vývoz, na otázku správce daně, zda byla prověřována serióznost a ekonomická stabilita slovenských odběratelů, zmíněný zaměstnanec odpověděl, že *„pokaždé, co se ověřovalo, tak součástí faktur bylo vytisknutí ověření funkčnosti DIČ (VAT), kontrolovali jsme obchodní rejstřík – spíše změny jednatelů, finanční stránku jsme nekontrolovali, platby probíhali většinou v hotovosti“*. Dlužník tak po slovenských odběratelích nepožadoval doložení dokumentů prokazujících jejich ekonomickou situaci a schopnost dobíjecí kupóny řádně zobchodovat, přestože transakce provázely značně nestandardní okolnosti (viz bod [70] tohoto rozsudku), a ani sám neprověřoval například alespoň jejich účetní závěrky, ačkoliv jsou podle žalovaného veřejně dostupné.

[78] Nejvyšší správní soud shledal rovněž nedůvodnou námitku, dle které požadavek žalovaného a krajského soudu na zvýšená opatření k ověřování slovenských odběratelů je v rozporu s volným pohybem zboží a služeb v rámci EU. Cílem opatření, které daňový subjekt přijímá za účelem zamezení případné účasti na daňovém podvodu, není zamezit volnému pohybu zboží nebo služeb, jak tvrdí stěžovatel. Tato interní opatření daňového subjektu, tedy opatření stanovená nikoliv konkrétním členským státem, naopak slouží k tomu, aby v případě existence podvodu na DPH mohl daňový subjekt prokázat, že byl v dobré víře stran legality uskutečněných plnění, a nebyl mu proto odepřen nárok na odpočet DPH z důvodu daňového podvodu spáchaného jiným článkem obchodního řetězce. Jestliže transakce objektivně vykazovaly určité nestandardnosti, které musely být daňovému subjektu zřejmé již v době jejich uskutečnění a na jejichž základě musel mít pochybnosti o solidnosti těchto transakcí nebo o skutečném úmyslu jednajících, je možné klást přísnější požadavky stran obezřetnosti a adekvátnosti přijatých opatření (rozsudek *VYRTYCH*, bod 69). V takovém případě lze totiž důvodně pochybovat o dobré víře daňového subjektu. I kdyby však daňový subjekt tato přísnější opatření nepřijal, nebrání mu tato skutečnost, aby dodal zboží nebo službu do jiného členského státu. Vystavuje se však riziku, že by mu byl v případě prokázání existence podvodu na DPH odmítnut nárok na odpočet DPH a daň by mu byla zpětně doměřena.

[79] Nejvyššímu správnímu soudu není zřejmé, na základě jaké judikatury Soudního dvora stěžovatel dovozuje, že systém DPH zakazuje daňovému subjektu i správci daně zkoumat úmysl příjemce plnění a legalitu plnění. Naopak je úkolem správce daně, aby úmysl jednotlivých příjemců plnění v obchodním řetězci zkoumal a prověřoval zákonnost plnění včetně oprávněnosti uplatněného nároku na DPH, jinak by bylo fakticky vyloučeno, aby byla daň správně zjištěna a stanovena a zabezpečena její úhrada (§ 1 odst. 2 daňového řádu). Pokud jde o daňový subjekt, Soudní dvůr v rozsudku ve věci *Mahagében*,

bod 60, konstatoval, že „[j]*estliže 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.*“ Nicméně z napadeného rozsudku neplyne, že by krajský soud vytýkal dlužníkovi, že se důkladně nezabýval rozsahem živnostenských oprávnění jeho slovenských odběratelů a jejich možností reálně v nich uvedené činnosti vykonávat, jak tvrdí stěžovatel. Nadto lze souhlasit s krajským soudem v tom, že skutečnost, že předmětem činnosti slovenských odběratelů byl velkoobchodní a maloobchodní prodej, nevypovídá nic o tom, jestli tuto činnost reálně ve větším rozsahu vykonávali. Jestliže dlužník neprovedl ani základní prověření skutečné ekonomické situace a činnosti slovenských odběratelů (viz bod [77] tohoto rozsudku), nemohl se bez dalšího spoléhat na to, že konkrétní odběratel prodá dobíjecí kupóny v hodnotě několika set tisíc případně až několika miliónů korun, jen na základě toho, že měl v obchodním rejstříku zapsán jako předmět činnosti velkoobchodní a maloobchodní prodej.

[80] Stěžovatel namítá, že dlužník při každém obchodu prověřil, že odběratel je existujícím subjektem, že je k datu dodání registrován k DPH a že za něj jedná oprávněná osoba. V rámci nastavených kontrolních mechanismů pořizoval vždy dokumentaci zahrnující smlouvu s odběratelem, faktury k jednotlivým dodávkám, doklad o převzetí hotovosti nebo bankovní výpis s úhradou faktur, výpis z obchodního rejstříku odběratele platný k datu jednotlivých dodávek, kopie osobních dokladů osob, s nimiž jednal, plnou moc pro případného zástupce odběratele s notářsky ověřeným podpisem, čestné prohlášení o vývozu kupónů do jiného členského státu, výstup ze systému VIES, kopie průkazu o plátcovství DPH k datu jednotlivých dodávek a dodací list se seznamem sériových čísel kupónů.

[81] Nejvyšší správní soud souhlasí s krajským soudem, že tato opatření by v případě běžných transakcí nevykazujících podezřelé či nestandardní znaky byla zpravidla z hlediska prokázání dobré víry daňovým subjektem dostačující. Nelze však v nyní projednávané věci přehlédnout zcela zásadní skutečnost, že dlužník již od roku 2010 s ohledem na trestní vyšetřování společnosti ALFAX a následně s ohledem na trestní vyšetřování R. M. v roce 2012 věděl, že dobíjecí kupóny mohou být slovenskými společnostmi odebírány v podvodném úmyslu. To navíc za situace, kdy dlužníkovi muselo být zřejmé, že objem dodávaných kupónů na Slovensko postrádá dostatečné ekonomické zdůvodnění, jestliže tyto kupóny mohly být použity pouze pro telefonní čísla tuzemských mobilních operátorů. Z těchto důvodů se tak oprávněně žalovanému jevila výše uvedená opatření naopak jako opatření formální, účelově přijatá k vytvoření důkazních prostředků pro případ, že by v budoucnu žalovaný dlužníkovi nárok na odpočet DPH odepřel. Pakliže by dlužník jednal opravdu v dobré víře, jak soustavně tvrdí stěžovatel, pak by musel v zájmu snížení hospodářského rizika reagovat na výše uvedené skutečnosti přijetím takových opatření, která by byla reálně schopná odhalit podvodný záměr slovenských odběratelů, respektive vyloučit riziko účasti dlužníka na daňovém podvodu. Předně tak měl dlužník řádně prověřit ekonomickou situaci a činnost vykonávanou odběrateli. Dále mohl požadovat od slovenských odběratelů vysvětlení, jak s kupóny zachází, a z jakého důvodu jich jsou schopni na slovenském trhu tolik prodat. Lze si i představit, že by provedl osobní kontrolu míst na Slovensku (případně v tuzemském pohraničí), kde mělo docházet k prodeji kupónů koncovým zákazníkům, nebo že by podmínil množství

odebraných kupónů délkou obchodní spolupráce. Rovněž si lze představit, že by si dlužník vyžádal informace o odběratelích slovenských odběratelů, aby se ujistil, že dobíjecí kupóny nebudou zatíženy daňovým podvodem dalšími články obchodního řetězce. Dlužník však namísto adekvátní reakce a snahy zjistit, co se následně děje s prodanými dobíjecími kupóny, nadále uplatňoval stále stejná opatření, která ve světle nestandardních okolností provázejících odběr dobíjecích kupónů slovenskými společnostmi nebyla dostatečná k zamezení účasti dlužníka na daňovém podvodu. Přestože tato opatření formálně vytvořila transparentní stopu o obchodech se slovenskými odběrateli, jsou v souhrnu bezpředmětná, jestliže dlužník nevyvodil ze zvýšeného rizika pro svoji obchodní činnost žádné závěry a nadále uplatňoval týž obchodní model. Je proto nadbytečné zabývat se jednotlivými opatřeními uvedenými v bodě [80] tohoto rozsudku, jestliže již na základě výše uvedeného je zjevné, že dlužník v dobré víře být nemohl a také nebyl (viz bod [73] tohoto rozsudku).

IV.F K tvrzenému porušení procesních práv dlužníka

[82] Stěžovatel závěrem namítá, že byl dlužník zkrácen na svých procesních právech tím, že mu žalovaný stanovil nepřiměřeně krátkou lhůtu pro předložení vyjádření k výsledku kontrolního zjištění v délce 8 dnů.

[83] Podle § 88 odst. 2 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020 platilo, že *správce daně seznámí daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů, a předloží mu jej k vyjádření.* Podle § 88 odst. 3 téhož zákona dále platilo, že *na žádost daňového subjektu stanoví správce daně přiměřenou lhůtu, ve které se může daňový subjekt vyjádřit k výsledku kontrolního zjištění a navrhnout jeho doplnění. Nedojde-li na základě tohoto vyjádření ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhovat jeho další doplnění.*

[84] Podle § 32 odst. 2 daňového řádu platí, že *lhůtu kratší než 8 dnů lze stanovit jen zcela výjimečně pro úkony jednoduché a zvlášť naléhavé.*

[85] Nejvyšší správní soud zjistil ze správního spisu následující skutečnosti rozhodné pro posouzení této námitky. Žalovaný zaslal výsledek kontrolního zjištění v písemné podobě dlužníkovi prostřednictvím jeho zástupce dne 6. 5. 2016. Rozhodnutím ze dne 6. 5. 2016 žalovaný stanovil dlužníkovi lhůtu k vyjádření se k výsledku kontrolního zjištění a k navržení jeho doplnění v délce 8 dnů ode dne doručení rozhodnutí. Přiměřenost lhůty odůvodnil tím, že výsledek kontrolního zjištění obsahuje z převážné části totožné důkazní prostředky, které již byly podrobně vyhodnoceny ve zprávě o daňové kontrole týkající se zdaňovacího období duben až říjen 2011, a která byla s dlužníkem projednána dne 18. 11. 2015, a ve zprávě o daňové kontrole za zdaňovací období únor 2014, která byla s dlužníkem projednána 5. 5. 2016. Navíc se jedná o totožnou úvahu žalovaného a významnou část výsledku kontrolního zjištění tvoří číselné údaje v tabulkách. Dlužník obratem téhož dne požádal o prodloužení lhůty nejméně do 6. 6. 2016 a o zaslání správcem daně označených důkazních prostředků (celkem 52 dokumentů). Následně žalovaný rozhodnutím ze dne 9. 5. 2016 prodloužil lhůtu podle § 36 odst. 2 daňového řádu do 23. 5. 2016. Dne 13. 5. 2016 předložil žalovaný dlužníkovi požadované dokumenty. K výsledku kontrolního zjištění se dlužník písemně vyjádřil dne 23. 5. 2016.

[86] Nejvyšší správní soud přisvědčuje stěžovateli, že s ohledem na rozsah výsledku kontrolního zjištění, složitost celého případu, nutnost koordinace postupu mezi dlužníkem, jeho zástupcem a insolvenčním správcem, jakož i s ohledem na dlužníkem vyžádané důkazní prostředky týkající se zejména slovenských odběratelů, mohl žalovaný stanovit delší lhůtu k vyjádření. Jelikož však nebylo sporu mezi dlužníkem a správcem daně ohledně konkrétních dílčích obchodních případů, nýbrž o celém modelu obchodování, byla lhůta v rozsahu následného prodloužení hraničně přiměřená, neboť se v rámci ní mohl dlužník adekvátně seznámit s výsledky kontrolního zjištění včetně vyžádaných dokumentů a reagovat na ně. I pokud by však byla lhůta nepřiměřená, tak stěžovatel v žalobě ani následně v kasační stížnosti blíže neuvedl, jaký konkrétní dopad měla nepřiměřená lhůta do práv dlužníka. Pouze setrvale opakuje důvody její nepřiměřenosti, aniž by upřesnil, jaké skutečnosti rozhodné pro oprávněnost nároku na odpočet na DPH nemohl dlužník v důsledku nepřiměřené lhůty v průběhu daňového řízení na svoji obranu uvést, případně v čem by se výsledek daňové kontroly lišil, jestliže by byla dlužníkovi poskytnuta lhůta přiměřená. Nadto nelze přehlédnout, že dlužník ve vyjádření k výsledku kontrolního zjištění ze dne 23. 5. 2016 obsáhle (na 32 stranách) zpochybnil závěry žalovaného, ať již ve vztahu k samotné existenci podvodu na DPH, nebo stran vědomosti dlužníka o daňovém podvodu. Nelze proto souhlasit se stěžovatelem v tom, že by vyjádření dlužníka bylo toliko formálním úkonem. Z jeho obsahu je totiž zřejmé, že se dlužník s výsledkem kontrolního zjištění seznámil a na závěry žalovaného následně také věcně reagoval. I kdyby tak žalovaný stanovil lhůtu v rozporu s § 88 odst. 3 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020, k zásahu do procesních práv dlužníka v intenzitě, která by odůvodňovala zrušení rozhodnutí žalovaného, by nedošlo.

V. Závěr a náklady řízení

[87] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná. Ze shora uvedených důvodů proto kasační stížnost podle § 110 odst. 1 věty poslední s. ř. s. zamítl.

[88] Nejvyšší správní soud rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, kterému by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

[89] Osobě zúčastněné na řízení nemohly vzniknout náklady podle § 60 odst. 5 s. ř. s., neboť jí soud neuložil žádnou povinnost. Nejvyšší správní soud neshledal ani důvody zvláštního zřetele hodné, které by přiznání nákladů řízení osobě zúčastněné odůvodňovaly, proto rozhodl, že osoba zúčastněná nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně 15. září 2021

Petr Mikeš
předseda senátu