



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy, soudkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudce JUDr. Ivo Pospíšila v právní věci žalobce: **JUDr. J. Š.**, zastoupen JUDr. Monikou Novotnou, advokátkou se sídlem Platněřská 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, zastoupené JUDr. Monikou Novotnou, advokátkou se sídlem Platněřská 191/2, Praha 1, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 5. 2016, č. j. 122983/16/4230-22792-703291, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích, ze dne 20. 11. 2019, č. j. 50 Af 14/2016 – 157,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**
- IV. Osoba zúčastněná na řízení **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a dosavadní průběh řízení

[1] Předmětem nyní posuzované věci je (ne)účast společnosti Tabák Plus, spol. s r. o. (dále jen „dlužník“) na daňovém podvodu na DPH.

[2] Dlužník podal dne 25. 3. 2014 přiznání k dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období únor 2014, v němž uplatnil nadměrný odpočet ve výši 5.028.931 Kč.

Žalovanému vznikly pochybnosti o daňové uznatelnosti v případě dodávky dobíjecích kuponů.

[3] Vzhledem k tomu, že následný postup k odstranění pochybností k jejich rozptýlení nevedl, žalovaný zahájil daňovou kontrolu. V jejím rámci dospěl žalovaný k závěru, že dlužník věděl, resp. mohl vědět, že přijatá zdanitelná plnění od společností T-Mobile Czech Republic, a. s., Vodafone Czech Republic, a. s., a O2 Czech Republic, a. s., byla předmětem podvodu na DPH. Dlužník coby velkoobchodní distributor dodával zboží přibližně 2.900 odběratelům, přičemž mimo jiné dodával dobíjecí kupony pěti různým odběratelům na Slovensku. Konkrétně se jednalo o společnosti CAIRO, s. r. o., Procar Speed, s. r. o., ZONUS, s. r. o., CREDITE MOBILE, s. r. o., a SKAL Trade, s. r. o. (společně dále také „zahraniční odběratelé“). Vzhledem k tomu, že se jednalo o intrakomunitární plnění, nebyla u nich uplatněna DPH. U výše zmíněných odběratelů správci daně uzavřeli, že byli (společně s dlužníkem) účastní daňového podvodu. Uplatněný nadměrný odpočet proto žalovaný neuznal a napadeným platebním výměrem daňovému subjektu stanovil DPH ve výši 121.968 Kč.

[4] Dne 17. 8. 2015 podal dlužník u Krajského soudu v Brně (dále též „insolvenční soud“) coby insolvenční navrhovatel návrh na zahájení insolvenčního řízení. Usnesením ze dne 22. 9. 2015, č. j. KSBR 38 INS 20919/2015 – A – 26, insolvenční soud rozhodl o zjištění úpadku dlužníka a insolvenčním správcem ustanovil JUDr. J. Š. (žalobce). Proti platebnímu výměru ze dne 9. 5. 2016 podal žalobce odvolání, avšak odvolací řízení bylo v důsledku ukončení přezkumného jednání v rámci insolvenčního řízení vedeného s daňovým subjektem dle § 243 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění účinném v rozhodném období (do 30. 6. 2017), zastaveno a platební výměr nabyl právní moci.

[5] Posléze podal proti témuž platebnímu výměru žalobu ke Krajskému soudu v Českých Budějovicích, ve které namítal neoprávněnost odmítnutí nároku na odpočet DPH. Žalovaný neprokázal naplnění objektivní podmínky pro odpovědnost za daňový podvod (resp. pro zapojení do něj) u čtyř z pěti zahraničních odběratelů dlužníka, u nichž mu nebyl uznán uplatňovaný nadměrný odpočet. U žádného ze zahraničních odběratelů nebyl zjištěn podvod při transakci s dlužníkem, který s těmito subjekty neobchodoval neobvykle. Dlužník objektivně nemohl vědět o odběratelích svých zahraničních odběratelů, s nimiž neobchodoval. Nestandardnosti v obchodování nelze dovozovat z *ex post* zjištění (v době uskutečnění zdanitelných plnění o nich dlužník nemohl vědět). Obchodní praktiky dlužníka byly v daném (velkoobchodním) prostředí zcela obvyklými, žalovaný přitom nedisponuje dostatečnými znalostmi a zkušenostmi, aby obchodní zvyklosti v daném prostředí posoudil (k tomu dlužník nabídl popis obchodních praktik učiněný v obžalobě Vrchního státního zastupitelství v Olomouci ze dne 17. 3. 2011, sp. zn. 3 VZV 4/2010). Slovenští odběratelé nedostali slevy, neboť byli novými odběrateli, a dlužník považuje za ekonomicky racionální nedělit se o cenové výhody, které získal od svých dodavatelů.

[6] Žalovaným zpochybňované „potvrzení o vývozu“ je zákonem považované za důkazní prostředek k prokázání vývozu zboží do jiného členského státu, nejde tak o účelový a formální dokument. V řízení navíc nebyl prokázán opak, tj. že by dobíjecí kupony nebyly vyvezeny na Slovensko. Smlouva o ručení sloužila ke krytí rizik spojených s vývozem zboží (správně poskytnutí služby) do jiného členského státu. Mezi slovenskými

pokračování

odběrateli dlužníka neexistovala personální provázanost. Stejní zástupci (V. S., R. K. a M. K.) vystupovali jen u třech (CAIRO, Procar Speed a SKAL Trade) z pěti odběratelů. Odběratelé dlužníka byli zastupováni ve vícero případech (např. v období duben až říjen 2011 bylo 31 odběratelů zastoupeno 40 zástupci). Dlužník nemá povinnost kontrolovat personální provázanost svých dodavatelů (jeho zaměstnanec toho ani nebyl s ohledem na kvantitu a vytíženost schopen). Dlužník měl informaci o policejním vyšetřování k dispozici až 20. 5. 2015 (více než rok po uplynutí kontrolovaného zdaňovacího období). V roce 2014 měl pouze povědomí o vyšetřování jednoho odběratele. Sám žalovaný „nerozklíčoval“ schéma obchodování dříve a nepovažoval jej za podezřelé.

[7] Nebyl to dlužník, kdo umožnil svým jednáním podvod na dani, ale jeho odběratelé, u kterých se domníval, že dobíjecí kupóny prodají na území Slovenska, které je geograficky a politicky České republice „blízko“. Skutečnost, že postupem času docházelo k poklesu prodaných dobíjecích kupónů dlužníkem násobně více (na rozdíl od slovenských odběratelů), není nic nestandardního. Dlužník prověřoval své odběratele řádně (uzavřel s nimi smlouvu, vydával jednotné faktury, požadoval bankovní výpis nebo jiný doklad o úhradě kupní ceny, obstaral si aktuální výpis z obchodního rejstříku, pořídil kopii dokladů totožnosti, plnou moc podmínil ověřením podpisu, vyžadoval čestné prohlášení o vývozu do jiného členského státu, pořídil výpis z VIES, požadoval kopii průkazu plátcovství DPH a dodací list opatřil seznamem sériových čísel dobíjecích kupónů k jednotlivým dodávkám). Ze slovenského obchodního rejstříku nelze obstarat obsah publikovaných listin a změny na pozici statutárních orgánů nejsou nikterak podezřelé, ale naopak běžné skutečnosti v podnikatelském prostředí. Dlužník nedisponoval žádnými dalšími nástroji, s jejichž pomocí mohl dále ověřit „vlastnosti“ svých odběratelů. Judikatura Soudního dvora Evropské unie považuje za nepřípustné postupy, které činí poskytování služeb mezi členskými státy obtížnější, než je tomu u postupů vnitrostátních. Dlužník není povinen ověřovat rozsah živnostenských oprávnění či plnění daňových povinností svých odběratelů. V době uskutečnění předmětných plnění dlužník neměl indicie o možném podvodu na DPH (ty nabyly i žalovaný až po něm).

[8] Krajský soud v Českých Budějovicích shledal, že není místně příslušný k projednání a rozhodnutí věci a postoupil ji Krajskému soudu v Brně, v jehož obvodě měl dlužník sídlo.

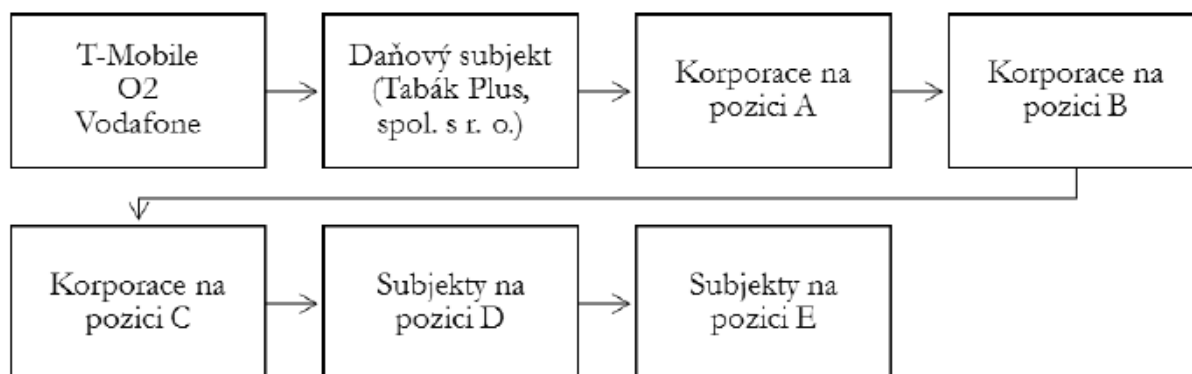
[9] Krajský soud v Brně s postoupením nesouhlasil a dle § 7 odst. 5 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), předložil věc Nejvyššímu správnímu soudu. Ten v usnesení ze dne 5. 10. 2016, č. j. Nad 217/2016 – 42, dal za pravdu Krajskému soudu v Brně a určil místně příslušným soudem Krajský soud v Českých Budějovicích.

[10] Žalobu insolvenčního správce krajský soud usnesením ze dne 22. 3. 2017, č. j. 50 Af 14/2016 – 73, odmítl jako nepřípustnou, neboť dle jeho názoru nebyla splněna podmínka řízení, neboť žalobce před podáním žaloby nevyčerpal řádné opravné prostředky.

[11] Ke kasační stížnosti insolvenčního správce (dále jen „stěžovatel“) Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 27. 9. 2017, č. j. 1 Afs 141/2017 – 34, usnesení krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[12] Dne 2. 11. 2018 krajský soud rozsudkem č. j. 50 Af 14/2016 - 107 zamítl žalobu stěžovatele. K podané kasační stížnosti Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu, neboť ten v souzené věci nenařídil ústní jednání.

[13] Dne 20. 11. 2019 krajský soud zamítl rozsudkem č. j. 50 Af 14/2016 - 157 kasační stížnost stěžovatele. V odůvodnění rozsudku zejména popsal schéma prováděných obchodů (plnění), přičemž chybějící daň byla detekována u společností na pozici B (srov. níže).



[14] K výše uvedenému schématu (řetězci) krajský soud uvedl, že korporace (pozn. soudu: korporace a společnost je používána *promiscue*) na pozici A představují slovenští odběratelé daňového subjektu (společnosti CAIRO, Procar Speed, ZONUS, CREDIT MOBILE a SKAL Trade). Na pozici B vystupoval tuzemský plátce společnost VP Investment, s. r. o., odebírající kupony od společnosti ZONUS, a polský plátce daně společnost EGO.PL, Sp. z o. o., odebírající kupony od společností CAIRO, Procar Speed a SKAL Trade. Na pozici C byla společnost TANAGA TRADE, s. r. o., která kupony odebírala od společnosti VP Investment. Od společnosti na pozici C pak kupony odebíraly Ing. Robert Chaloupka a společnost ALTA PRAHA, s. r. o. (subjekty na pozici D). Na pozici E se pak nacházeli odběratelé kuponů od Ing. Chaloupky (AGORA DMT, a. s., Digisat, s. r. o., FINOS, s. r. o., ISC Communication Czech, a. s., Eva Chmelařová, Radiokom-Funk Mayer, s. r. o., EIPE CZ, s. r. o., CITYCOM, s. r. o., Space Profit, s. r. o., a SETOS spol. s r. o.).

[15] Krajský soud zdůraznil, že v projednávané věci žalovaný správně určil nestandardnosti obchodního jednání (objektivní skutečnosti svědčící o tom, že dlužník věděl či vědět měl a mohl o daňovém podvodu). Zejména šlo o to, že slovenským odběratelům dodal 93,4 % z celkového počtu dobíjecích kuponů; někteří byli zastoupeni shodnými zástupci; neměli distribuční síť, sklady ani prodejny (museli se dělit o zisk s minimálně jedním dalším subjektem) a nedostali slevu, protože bylo jen velmi obtížné generovat zisk (transakce postrádaly ekonomické opodstatnění); odběratelé po několika měsících rozvažovali spolupráci, ačkoliv obchodovali s velkým množstvím kuponů; od roku 2010 dlužník věděl, že Policie České republiky vyšetřuje obchody s dobíjecími kupony; pokles prodeje slovenským odběratelům (v roce 2014 oproti roku 2011) byl třikrát menší než pokles prodeje dlužníka ostatním subjektům; plné moci zástupcům slovenských odběratelů vyhotovoval sám dlužník.

[16] K odběrateli CAIRO soud konstatoval, že prodával dobíjecí kupony společnosti EGO.PL. Stejně jako SKAL Trade a Procar Speed (které mají virtuální sídla, tj. fakticky nesídlí na adresách uváděných jako jejich sídlo) je zastupovali V. S., R. K. a M. K.

pokračování

(odběratele spojovala i osoba jednatele J. K.). CAIRO ani V. S. slovenskému správci daně nepředložili žádné doklady prokazující pohyb fakturovaných dobíjecích kupónů.

[17] Dle usnesení zaslaného Policií České republiky o zahájení trestního stíhání ze dne 4. 11. 2014, č. j. OKFK-4343-361/TČ-2012-252402, odběratel ZONUS sídlil na virtuálním sídle a dobíjecí kupóny distribuoval do České republiky (nevyvezl je k prodeji na Slovensko) prostřednictvím další společnosti Ing. Chaloupkovi (nikoliv na Slovensko).

[18] Společnost CREDIT MOBILE byla pro správce daně nekontaktní a zboží nakoupené z České republiky dále neprodávala. Poslední daňové přiznání podala za zdaňovací období prosinec 2014.

[19] Nestandardní a podezřelé okolnosti obchodu s dobíjecími kupony se týkaly všech společností na pozici A (slovenských odběratelů dlužníka); lhotejnost, že všechny tyto subjekty nevykazují nestandardnosti téhož typu (například společné zastoupení či nekontaktnost všech odběratelů). Ve svém souhrnu totiž dostatečně podporují závěr, dle něhož tyto společnosti byly v posuzovaném zdaňovacím období využity pro uskutečnění podvodu na DPH (v podrobnostech krajský soud v této souvislosti odkazuje na strany 12 až 16 zprávy o daňové kontrole). Někteří slovenští odběratelé nefungovali jako standardní obchodní společnosti – byli zastupováni stejným zmocněncem a o jejich činnosti nešlo získat bližší informace (ani v rámci mezinárodního dožádání).

[20] Za podstatné stran subjektivní stránky daňového podvodu krajský soud považoval, že dlužník měl povědomí o rizikovitosti (páchaných podvodech) obchodu s dobíjecími kupóny. Pan K. (zaměstnanec odpovědný za prodej kupónů) vypovídal před orgány činnými v trestním řízení již dne 16. 4. 2010 a následně i dne 9. 11. 2012. Dlužník sám připustil, že mu bylo v roce 2014 známo podvodné jednání obchodní společnosti Alfax (jeho slovenského odběratele z let 2007 – 2010). V trestních věcech (v nichž vypovídal pan K.) se přitom jednalo o totožný model dodávek dobíjecích kupónů na Slovensko. V této souvislosti je zarážející, že dlužník i nadále neváhal svým slovenským odběratelům dodávat velké množství dobíjecích kupónů (mnohonásobně převyšující jeho vlastní prodeje v tuzemsku, ačkoliv je největší tuzemský prodejce). Zapojení velkého množství slovenských odběratelů, kteří po spolupráci trvající řádově maximálně měsíce ji bez důvodu ukončili, nesvědčí o ekonomicky opodstatněném chování zúčastněných subjektů (odebírali dobíjecí kupóny v hodnotě milionů korun), nýbrž pouze o snaze zakrýt a znepréhlednit uskutečněné dodávky, znesnadnit jejich kontrolu a tím umožnit podvod na DPH.

[21] S ohledem na výše uvedené je podezřelý i způsob hrazení dobíjecích kupónů (v hotovosti či předem z tuzemských bankovních účtů) a osobní odběr. Slovenští odběratelé denně nakupovali v řádech stovek tisíc korun (aniž by měli vybudovanou prodejní síť) a nevyužili možnost jiné přepravy. Nestandardním je i neposkytnutí slevy či absence tlaku na snížení ceny dobíjecích kupónů ze strany odběratelů.

[22] Neměnnost obchodního schématu nesvědčí o serióznosti jednání dlužníka, ale spíše o jeho lhotejnosti vůči riziku zapojení se do daňového podvodu.

[23] Jako irelevantní ve vztahu k objektivním okolnostem (skutečnostem) svědčícím o tom, že dlužník věděl nebo měl a mohl vědět o své účasti na daňovém podvodu, krajský

soud vyhodnotil vystavování potvrzení o vývozu, komunikaci se zákazníky formou SMS či uzavírání smluv o ručení. Pro řízení bylo i bez významu, že se nejednalo o poskytnutí zboží, ale telekomunikační služby.

[24] Závěrem se krajský soud vyjádřil k dostatečnosti opatření, které dlužník přijal, aby zabránil své účasti na daňovém podvodu. Opatření přijatá dlužníkem (srov. bod [7] výše) v projednávané věci s ohledem na popsání nestandardní okolnosti (skutečnosti) obchodního vztahu, nebyla dostatečná – způsobilá jeho účasti na daňovém podvodu zabránit. Tato opatření slouží spíše jako evidenční nástroje, kterými nelze předejít podvodu na dani. Nelze přehlédnout, že i přes znalost trestněprávní roviny problémů s odběrateli dlužník vůči nim nedovodil z ručitelských smluv žádné důsledky. Jediným opatřením, které skutečně lze považovat za opatření alespoň směřující k zabránění účasti na daňovém podvodu, je tak požadování čestného prohlášení odběratelů o vývozu dobíjecích kuponů do jiného členského státu. Nelze však přehlédnout, že se nejedná o jediný a absolutní důkaz o vývozu zboží do jiného členského státu (ač se jednalo o službu). Daňový podvod ovšem nevyžadoval, aby dobíjecí kupóny byly vyvezeny na Slovensko. Cílem přijatých opatření je, aby daňový subjekt (dlužník) v případě zjištění okolností svědčících o podvodném jednání od takového obchodování upustil. Popsaný obchodní model vykazoval řadu nestandardností takové intenzity, aby na jejich základě daňový subjekt (dlužník) mohl, resp. měl vědět, že se účastní daňového podvodu. Pokud tyto objektivně zjištěné skutečnosti (nestandardnosti) nevedly k adekvátní reakci, pak to jen dále podporuje závěr o formálním (či dokonce účelovém) charakteru přijatých opatření, která byla z pohledu zabránění účasti dlužníka na daňovém podvodu zcela neúčinná.

[25] Ze shora uvedených důvodů krajský soud nepřisvědčil ani námitce údajné svévole žalovaného, který není oprávněn si vybírat, u kterého daňového subjektu dojde k odmítnutí nároku na odpočet DPH na vstupu. Odmítnutí nároku na nadměrný odpočet v případě dlužníka je totiž odůvodněno tím, že měl nebo mohl vědět o tom, že posuzovaná zdanitelná plnění byla stížena daňovým podvodem; žalovaný proto ani neměl jinou možnost než nárok na nadměrný odpočet neuznat.

II. Kasační stížnost

[26] Proti rozsudku krajského soudu podal stěžovatel rozsáhlou kasační stížnost (42 stran) členěnou do několika kasačních okruhů (existence daňového podvodu; posouzení subjektivní stránky účasti na daňovém podvodu; přezkumné jednání a právní moc platebního výměru), které rozvedl do dalších bodů.

[27] Ve shrnutí zejména zdůraznil, že existence daňového podvodu je odvozena od zjištění učiněných v rámci trestního řízení vedeného ve vztahu k jednomu ze slovenských odběratelů dlužníka. V napadeném rozhodnutí není specifikováno, jak měl být dlužník do podvodného jednání zapojen, ani k jakému podvodu došlo, resp. mělo dojít, kdo jej spáchal a v čem přesně podvodné jednání spočívalo ve vztahu ke zbylým čtyřem slovenským obchodním partnerům dlužníka (korporace na pozici A).

[28] Z rozsudku krajského soudu ani nevyplývá, jaká byla aktivní účast dlužníka na tomto tvrzeném, ale zcela neurčitým podvodném jednání. Chybějící daň ve vztahu k těmto odběratelům je vlastně dovozována ve výrazné míře jen z toho, že jejich obchodní vztahy s dlužníkem se zdají správci daně, stejně jako krajskému soudu, neekonomické,

pokračování

a současně z toho, že nebylo možné některé z odběratelů či některé jejich další odběratele dále ze strany správce daně kontaktovat a zkontrolovat. Návazně na to konstruuje krajský soud vztah dlužníka s odběrateli těchto odběratelů (korporace na pozici B), kde měla být identifikována chybějící daň. Nejenže však nelze existenci chybějící daně a provázanost s odběrateli na pozici B dovozovat jen z toho, že měl dlužník postupovat nedbale, ale současně se jedná o závěry, které se nezakládají na pravdě. Veškeré objektivně zjistitelné informace na straně dlužníka dostupné mu v únoru 2014 naopak svědčily o faktu, že s jeho slovenskými odběrateli panovaly běžné obchodně-právní vztahy a že dlužník naopak přijal všechna opatření, která po něm bylo možné rozumně požadovat, aby se podvodu na DPH neúčastnil. Některé argumenty dlužníka k tomu nebyly krajským soudem vypořádány.

[29] Závěry správce daně a návazně pak i krajského soudu o tom, že je dána existence chybějící daně a údajné naplnění subjektivní podmínky pro odmítnutí nároku na odpočet dlužníkovi, byly učiněny v návaznosti na postup, který je v rozporu s relevantní judikaturou jak NSS, tak Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“).

[30] Konkrétně pak stěžovatel v kasační stížnosti konstatoval, že z okolností obchodování je možné dovozovat, zda daňový subjekt věděl či mohl vědět, že se účastní podvodu na DPH, nelze však z nich zjistit, že chybí daň (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2017, č. j. 6 Afs 170/2016 - 30). To se nedá dovodit ani z nekontaktnosti odběratele dlužníka či dalších subjektů či z toho, že správce daně nebyl schopen u dalších článků řetězce ověřit plnění daňových povinností (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 11. 2015, č. j. 9 Afs 163/2015 - 44).

[31] U odběratele (na pozici A) ZONUS měl žalovaný jen podezření na neodvedení daně, které ve značné míře převzal z trestního spisu (jde o spekulaci). Dále krajský soud chybně identifikoval chybějící daň u odběratelů (na pozici B) VP Investment (nepodala přiznání a daň byla stanovena podle pomůcek) a EGO PL (virtuální sídlo, nepodala přiznání k dani ani souhrnná hlášení). U společnosti EGO PL však šlo o daňově neutrální (DPH se neplatí) odběr dobíjecích kupónů ze Slovenska do Polska a z Polska do jiného členského státu. Jedná-li se o VP Investment není jasné, zda stanovená daň byla či nebyla uhrazena (zaplacená). Jelikož jí byla daň stanovena, nepostačovalo tvrzení o tom, že nebylo podáno přiznání k dani, pro závěr o chybějící dani. Jde-li o vztah VP Investment a jeho odběratele, nelze dlužníkovi přičítat zlou víru ani údajnou chybějící daň v další části řetězce (ta nebyla dostatečně identifikována).

[32] Dlužníku nelze ani klást za vinu, že předložené daňové doklady neodpovídají realitě. Jeho odběratelé (zástupci CAIRO a CREDIT MOBILE) potvrdili vývoz dobíjecích kupónů do zahraničí (Slovensko) a jeho odběratelé odběr kupónů vykazali. Nebyla tudíž prokázána „chybějící daň“.

[33] Správce daně, ani krajský soud, nezkoumali jednotlivá plnění samostatně, ale své závěry paušalizovali na všechna plnění všech odběratelů na pozici A, přičemž pouze u jednoho (ZONUS) probíhalo trestní řízení. Účast na daňovém podvodu zbylých 4 odběratelů nebyla doložena. Není tedy patrné zapojení těchto odběratelů do daňového podvodu (pořízení zboží, resp. poskytnutí služby z jiného členského státu přiznali), ani spojitost s odběrateli na pozici B a C. Závěry správce daně o účasti dlužníka na daňovém podvodu jsou založeny pouze na jeho spekulacích.

[34] Dlužník neměl povědomí o tom, že by obchodování s jeho odběrateli vykazovalo zásadně nestandardní prvky, jak tvrdí správce daně a potvrdil krajský soud.

[35] V projednávané věci se postrádá i vědomí dlužníka o daňovém podvodu. 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 jednáním dlužníka. Podezřelé okolnosti vyvstaly až u odběratelů na pozici B a C, tedy nikoliv v rámci obchodování s přímými odběrateli (na pozici A). 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.

[36] Podezřelé znaky obchodu byly fakticky běžné obchodní podmínky, které nejenom dlužník uplatňoval i na jiné zboží a vůči jiným odběratelům. To vyplývá i z obžaloby Vrchního státního zastupitelství v Olomouci ze dne 17. 3. 2011, sp. zn. 3 VZV 4/2010. Nestandardnosti obchodování v určitém odvětví je kompetentní posoudit znalec, nikoliv soud.

[37] Dlužník nebyl v minulosti seznámen s tím, že se stal bez jakéhokoliv zavinění článkem podvodného řetězce. V roce 2010 ho kontaktovala Policie ČR a byl vyslýchán pan Aleš K. Jednalo se o ojedinělý případ vyšetřování společnosti ALFAX. Policie ČR dlužníkovi žádné průběžné informace o probíhajícím vyšetřování jakýchkoliv jeho odběratelů neposkytla. Z dlužníkovi dostupných 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 jednoho odběratele (který navíc neobchodoval s dlužníkem) nemohlo představovat závažný varovný signál, jestliže od dlužníka v daném období odebíralo tisíce zákazníků. Navíc byl ze strany vyšetřovatele kpt. Miloslava Vaníčka k dotazu, zda má něco v obchodování změnit a zda hrozí u těchto obchodů nějaké riziko, ubezpečen, že postupuje v souladu se zákonem. Opakované odkazování krajského soudu na povědomí dlužníka o rizikovosti dobíjecích kupónů je manipulativní a nezakládá se na pravdě.

[38] Pokud jde o srovnání objemu kupónů dodávaných dlužníkem tuzemským a slovenským zákazníkům, dlužník neobsluhoval zdaleka celý trh v ČR, na něm 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, historických a společenských reálií. Na Slovensku existuje významný trh pro dobíjecí kupóny českých operátorů. Dlužník mohl legitimně usuzovat na využitelnost

pokračování

dobíjecích kupónů i ze strany zahraničních odběratelů. Prodej kupónů tvořil pouze doplňkovou činnost dlužníka a dlouhodobě spíše klesal. Není jasné, proč soud považuje za podezřelou skutečnost, že prodej kupónů v ČR klesal rychleji než do jiného členského státu. Krajský soud se v tomto ohledu vypořádal s ekonomickými argumenty nedostatečně.

[39] Personální provázanost zástupců odběratelů není možno 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 únoru 2014. Není podezřelé to, že bylo více subjektů zastoupeno jednou osobou, jestliže se tato osoba prokázala platným jednatelem 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 zastupovalo všechny zahraniční odběratele (šlo o stejného zástupce u 3 z 5 odběratelů). Dlužník sjednával obchodní spolupráci pouze s osobou s jednatelem 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. V případě statutárních orgánů odběratelů, se kterými byl primárně navazován obchodní styk, vždy proběhlo několik návštěv v sídle dlužníka.

[40] 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. V roce 2014 již drtivá většina plateb probíhala bezhotovostně.

[41] 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 rozvoze trase nepřesáhne částku 2 milionů Kč (pojistný limit). To dodávky na Slovensko nesplňovaly, jak co do vzdálenosti, tak i případně z hlediska pojistného limitu. Osobní odběry kupónů nepředstavovalo nic neobvyklého, neboť vývoz do jiného členského státu byl deklarován.

[42] Není také nic zvláštního 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.

[43] Dlužník intrakomunitární obchody s dobíjecími kupóny řádně hlásil daňové správě, která disponuje nástroji k ověření plnění povinností ze strany jeho odběratelů (ač v minulosti byli někteří odběratelé dlužníka prověřováni). Přestože dlužník souhrnná hlášení odevzdával, zůstaly daňové správy obou států ve vztahu ke zneužívání dobíjecích kupónů po řadu let nečinné. Odpovědnost za toto zjevné selhání nelze přenášet na dlužníka, který má omezené možnosti, jak daňové úniky v následném řetězci odhalit a účinně jim zabránit. Pokud měl mít dlužník povědomost o existenci daňových podvodů v odvětví dobíjecích kupónů, je nasnadě, že takové informace musela mít i finanční správa, která však nic neučinila a je tak spoluodpovědná za vznik škody.

[44] Je iracionální, aby dlužník na základě informací ohledně daňového podvodu společnosti ALFAX a indicií stran trestního vyšetřování odběratelů měl ukončit obchodování s kupóny. Dlužník neměl důvod přijmout restriktivnější opatření ve vztahu ke slovenským odběratelům, jestliže obchody probíhaly standardně. Krajský soud nepřipustně 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 v EU a zásadu objektivitu 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 irrelevantní, 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 pravidly 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. Opatření přijatá dlužníkem byla ve smyslu judikatury SD EU dostatečná.

[45] Za rizikové obchody nelze považovat velké množství odběratelů v krátké době. Důvody ukončení spolupráce či její krátkodobost zůstaly v rozsudku krajského soudu neobjasněny.

[46] Schéma obchodování dlužníka zahrnovalo řadu opatření sloužících k získání detailních informací o obchodním partnerovi i o každém obchodním případě. Všichni jeho odběratelé měli v obchodním rejstříku zapsán jako předmět podnikání maloobchod, velkoobchod a zprostředkovatelskou činnosti v oblasti obchodu a služeb. Dlužník proto objektivně nemohl mít pochybnosti ohledně aktivit jeho obchodních partnerů a o 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. Dlužník před obchodní spoluprací ověřoval sídlo a plátcovství DPH. Navíc obecně platí princip materiální publicity zápisu v obchodním rejstříku. Pakliže byla opatření přijatá dlužníkem dostatečná pro účely trestního řízení, není stěžovateli zřejmé, proč nejsou dostatečná i pro žalovaného a krajský soud.

[47] Standardní řetězec podkladů vázících 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, na jehož základě bylo možné ověřit přepravu do jiného členského státu.

III. Vyjádření žalovaného, replika a vyjádření dlužníka

pokračování

[48] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že zjištěný skutkový stav jednoznačně prokazuje existenci podvodu na DPH. V řízení byly označeny podvodné řetězce společností přeprodávajících dobíjecí kupóny českých operátorů, jejichž účelem bylo vylákání daňového zvýhodnění, v jejichž rámci jeden z účastníků daň neodvedl a druhý si nárokoval odpočet na DPH. V některých případech došlo uvnitř jednoho obchodního řetězce i k několikanásobnému krácení daně. Žalovaný u všech zkoumaných řetězců postavil najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval. 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. 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.

[49] U společnosti EGO PL nešlo o daňově neutrální plnění, neboť podmínky pro vznik daňové povinnosti mají oproti uplatňování nároku na odpočet daně (u daně na vstupu a výstupu se uplatňují rozdílná kritéria) samostatný režim.

[50] 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. Je nestandardní, že na primárním trhu (ČR) byl pokles prodeje mnohem nižší (v relevantním časovém období) než na Slovensku, kde je využitelnost kupónu omezena právě jejich určením pro území ČR. Skutečnost, že dlouhodobě docházelo k platbám v hotovosti v hodnotě plnění pod limitem omezujícím platby v hotovosti a k osobním odběrům, a to v rozestupu několika málo dnů, je varovným signálem, že daná transakce mohla být zasažena podvodem na DPH. V obchodní spolupráci se přitom vystřídala řada odběratelů s často stejnými zástupci (zmocněnci). 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.

[51] 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.

[52] Nestandardnosti pak nelze hodnotit zcela izolovaně, ale naopak v jejich souhrnu.

[53] V replice stěžovatel uvedl, že u společnosti EGO PL ani správce daně není schopen prokázat chybějící daň. Žalovaný nezákonně přičítá k tíži dlužníkovi závěry z trestního řízení, avšak vyjádření osoby činné v trestním řízení naopak striktně pro účely daňového řízení vylučuje.

[54] Osoba zúčastněná na řízení (dlužník) se přihlásila k argumentaci snesené stěžovatelem.

IV. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[55] Kasační soud se nejdříve zabýval přípustností podané kasační stížnosti, jelikož jde v pořadí již o třetí stěžovatelem podanou kasační stížnost. Nyní napadeným rozsudkem rozhodl krajský soud poté, co jeho předchozí rozhodnutí pro nezákonné odmítnutí žaloby a nenařízení jednání ve věci zrušil Nejvyšší správní soud rozsudky ze dne 27. 9. 2017, čj. 1 Afs 141/2017- 34, a 24. 9. 2019, čj. 1 Afs 428/2018 - 65. Podle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. je kasační stížnost nepřipustná 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.

[56] Právým 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 ze dne 22. 3. 2011, čj. 1 As 79/2009 - 165, č. 2365/2011 Sb. NSS, *Ateliér pro životní prostředí*). Jelikož Nejvyšší správní soud věcně nepřezkoumal rozsudek krajského soudu (pro procesní pochybení v předchozích řízeních), 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.

[57] Nejvyšší správní soud z důvodu značné obsáhlosti kasační stížnosti, včetně repliky, (čítá 47 stran) úvodem podotýká, že na košaté a obsáhlé podání nemusí soud odpovídat 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 tíhl k tomu, že rozhodnutí správních soudů mohla značně utrpět co do své srozumitelnosti (bod 21 rozsudku NSS ze dne 21. 6. 2018, čj. 1 Afs 31/2018 - 26). V tomto duchu pak i Nejvyšší správní soud vypořádal kasační stížnost.

IV.A K tvrzeným vadám odůvodnění rozsudku krajského soudu

[58] 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 námítky směřující dle svého obsahu

pokračování

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 objektivitu plnění.

[59] Nejvyšší správní soud se předně zabýval těmito námitkami směřujícími k nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu. Pouze je-li napadený rozsudek přezkoumatelný, může kasační 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).

[60] Nejvyšší správní soud se neztotožnil s tvrzením stěžovatele, dle kterého krajský soud nedostatečně vypořádal žalobní argumentaci stran ekonomických důvodů dodávek na Slovensko. Krajský soud tuto otázku přezkoumal zejména v bodech [60], [69], [72]. V bodě [68] poukázal na možné ekonomické důvody dodávek na Slovensko, přičemž připustil, že izolovaně by prodej kupónů na Slovensko mohl být ekonomicky racionální (tvrzení stěžovatele částečně 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.

[61] Pokud jde o námitku, že se krajský soud nevypořádal s namítanými závěry Soudního dvora stran zásad, se kterými musí být v souladu opatření požadovaná správcem daně, z bodu [87] napadeného rozsudku jednoznačně vyplývá, že se krajský soud touto žalobní argumentací dostatečně vypořádal. Uvedl, že žalovaný nevytkl 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 proto souladem opatření se zmíněnými zásadami zabývat nemohl, neboť správce daně po dlužníku žádná konkrétní opatření nevyžadoval. Odůvodnění napadeného rozsudku je proto v tomto ohledu dostatečné.

[62] 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

[63] 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 & Excise*, 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.

[64] 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 zaplacená, avšak (pravděpodobný) daňový dlužník, který inkasoval při poskytnutí plnění částku odpovídající dani z přidané hodnoty, není nekontaktní a není vyloučeno, že se mu podaří daň doměřit a tato bude následně zaplacená, 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*).

[65] Ve vztahu k existenci podvodu musí daňové orgány vysvětlit, v čem tkvěla jeho podstata, či vylicít 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 beneficentů 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*).

pokračování

[66] 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) (k tomu srov. věc *ExaSoft Holding*, bod [27]).

[67] 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]).

[68] 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).

[69] 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

[70] V dotčeném zdaňovacím období dlužník dodával dobíjecí kupóny tuzemských mobilních operátorů pěti odběratelům na Slovensko (subjekty na pozici A ve schématu podvodného řetězce dle zprávy o daňové kontrole, viz body [3] a [14] tohoto rozsudku). Z důvodu uskutečnění plnění osvobozeného od daně do jiného členského státu dlužník následně uplatnil nárok na odpočet DPH.

[71] Obecně je možné stěžovateli přisvědčit, že pozdější nekontaktnost některých slovenských společností a neplnění daňových povinností vůči správci daně (odběratelé Procar Speed, SKAL Trade a CREDIT MOBILE na pozici A; VP Investment a EGO PL na pozici B) 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*). 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 (ani krajský soud) v nyní projednávané věci nezaložil svůj závěr o existenci podvodu na DPH toliko na nekontaktnosti některých uvedených společností, 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.

[72] 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 dotčeném zdaňovacím období vůči všem slovenským odběratelům, totiž podstatně nasvědčují tomu, že rovněž plnění pro slovenské odběratele byla od dlužníka odebrána za účelem získání neoprávněné daňové výhody, byť i 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

pokračování

o nestandardnosti dotčených obchodních transakcí. Poukázal na způsob provedení obchodů s dobíjecími kupóny a neměnnost jejich schémat (kupóny byly odebírány osobně u dlužníka, v řadě případů bylo placeno v hotovosti, někteří odběratelé byli zastoupeni v též čas shodnou osobou, kupony odebírali bez jakýchkoliv slev, tedy prostoru pro svou vlastní marži atd.).

[73] Byť tedy žalovaný neodhalil všechny články řetězce a přesný pohyb „plnění“, 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 [65] 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 správcem daně nebylo možné určit, zda došlo k úhradě daně a případně zda přiznané plnění z jiného členského státu pochází od dlužníka. Současně v důsledku jejich nekontaktnosti a neochoty spolupracovat se 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 odběratele a subjekty na pozicích B, C a dalších byly zatíženy podvodem na DPH. 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, 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*).

[74] Pokud jde o společnost ZONUS, správce daně zjistil (i s ohledem na vyšetřování orgánů činných v trestním řízení), že „plnění“ bylo přímo distribuováno od odběratele na pozici A (ZONUS) dále až k tuzemskému odběrateli, avšak již bez DPH (srov. bod [54] rozsudku krajského soudu).

[75] Nejvyšší správní soud proto z výše uvedených důvodů shledal nedůvodnou námitku o spekulativnosti závěrů žalovaného a krajského soudu stran existence podvodu na DPH u dlužníkových odběratelů. Žalovaný postupoval zcela v souladu se zásadou materiální pravdy podle § 92 odst. 2 daňového řádu a důkazní břemeno stran existence daňového podvodu unesl. Není totiž podstatné, aby správce daně přesně určil, kolik který článek řetězce neodvedl na dani (k čemuž míří podstata kasačních námitek), ale je povinen dostatečným způsobem najisto postavit, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval (jak bylo uvedeno výše). Těmto požadavkům správce daně dostál.

[76] Námitku daňově neutrálního plnění v podobě poskytnutí služby mezi jinými členskými státy s ohledem na shora uvedené nutno považovat za nedůvodnou. Správce daně pro nekontaktnost či nespolupráci jednotlivých článků řetězce toliko mohl

spekulovat, jak podvodný řetězec pokračoval, resp. správně postavil najisto, v jakých skutkových okolnostech podvod spočíval. V projednávané věci navíc žalovaný i krajský soud vycházeli z toho, že poskytování služby mezi články nacházejícími se v jiném členském státě fakticky sloužilo toliko k zakrytí podvodu na dani (vytláčení odpočtu na dani) s tím, že plnění s největší pravděpodobností skončilo na svém primárním trhu – v tuzemsku.

[77] 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 odeprít 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

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

[79] Nejvyšší správní soud obecně 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 jednáním 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 zvyhodnění.

[80] 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 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

pokračování

zboží, jak vyplývá z rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 13. 6. 2014, sp. zn. 46 T 3/2011, a ze dne 28. 8. 2014, sp. zn. 46 T 8/2013.

[81] 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 indicii, že 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 dokonce předmětem trestné činnosti.

[82] To navíc v situaci, kdy v dotčeném zdaňovacím období 93 % 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 93 % prodaných kupónů plynulo na Slovensko, pak i trestní vyšetřování společnosti ALFAX v roce 2010 a následná policejní šetření se slovenskými odběrateli, se kterými dlužník obchodoval za nezměněného obchodního modelu, poukazovalo na problematičnost a rizikovost prodeje dobíjecích kupónů tuzemských mobilních operátorů do jiného členského státu (zejména na Slovensko). Bylo proto na dlužníkově, aby věnoval zvýšenou pozornost dodávkám dobíjecích kupónů pro slovenské odběratele, a aby přijal taková opatření, která od něj mohla být rozumně vyžadována, k zajištění, že se nebude podvodu na dani účastnit (spoluúčastnit). 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 (srov. rozsudek NSS ze dne 10. 4. 2008, čj. 2 Afs 35/2007 - 111, *SOLITER*).

[83] Na tomto závěru nemění nic tvrzení stěžovatele, dle kterého byl dlužník ze strany vyšetřovatele kpt. Miloslava Vaníčka 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. Ujistění 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 ujistění nebylo v řízení dlužníkem doloženo.

[84] 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 (i s ohledem na objemy

dodávané do ČR). Z tabulky obsažené na straně 31 zprávy o daňové kontrole vyplývá, že dlužník v dotčeném zdaňovacím období, tj. během měsíce, dodal slovenským odběratelům dobíjecí kupóny o celkovém počtu 118 110 kusů. To představuje cca 93,4 % z nakoupených kupónů od tuzemských mobilních operátorů. Přestože nelze vyloučit určitou marginální poptávku po tuzemských dobíjecích kupónech na slovenském trhu, muselo být dlužníku evidentní, že v rozsahu poptávaném slovenskými odběrateli není možné tolik kupónů na Slovensku prodat. 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 přeprdej 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 přeprdeji. 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 přeprdejem zpět do ČR, nýbrž velmi pravděpodobně za účelem znepréhlednění následného toku tohoto zboží k článkům podvodného řetězce.

[85] 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 (to ani dlužník nehledal). Nejedná se o okolnosti, které žalovaný kladl dlužníkovi k tíži zpětně. Tyto okolnosti totiž musely být dlužníkovi zřejmé již v době uskutečnění posuzovaných plnění, a to ve vztahu ke všem slovenským odběratelům.

[86] Nejvyšší správní soud shledal lichým i tvrzení stěžovatele, dle kterého se krajský soud nevypořádal s tím, že personálně bylo provázáno pouze několik odběratelů. Krajský soud vzal v potaz, že pouze některé slovenské společnosti byly personálně provázány, což akcentoval i žalovaný. 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. Krajský soud personální propojenost odběratelů vztahoval vždy pouze k některým odběratelům (těm personálně propojeným), přičemž se může jednat, ve spojení s dalšími okolnostmi (mnohost krátkodobých obchodních partnerů se stejnými zmocněnci) o významnou indicii nasvědčující podvodnému jednání, resp. nestandardnost zasluhující zvýšenou pozornost (ostrážitost) dlužníka.

[87] Soud se tedy ztotožňuje 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. V této souvislosti je relevantní, že dlužník „střídal“ obchodní partnery „jako na běžícím pásu“, přičemž u řady

pokračování

z nich vystupovali stejní zmocněnci a obchody byly uskutečněné v obrovských objemech a vysoké frekvenci odběru (k tomu srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 9. 2021, čj. 8 Afs 162/2019 - 79). I z krátkodobosti spolupráce zahraničních odběratelů mohl dlužník důvodně pochybovat o tom, jaký je skutečný důvod nákupu dobíjecích kupónů slovenskými odběrateli.

[88] Pokud jde o způsob 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 první řadě nelze přehlédnout zásadní skutečnost, na kterou důvodně poukázal žalovaný (str. 59 zprávy o daňové kontrole) i krajský soud (bod [71] rozsudku), že slovenští odběratelé nakupovali dobíjecí kupóny denně v řádech stovek tisíc až milionů korun (plnění a služby v této výši často nerealizovali ani největší tuzemští odběratelé), přesto jim dlužník nezajistil přepravu, neposkytl slevu ani jiné zvýhodnění (o tom viz dále). Ačkoliv se jednalo o bezhotovostní platby slovenských odběratelů, probíhaly z tuzemských bank. Je proto zarážející nejenom neexistence jakéhokoliv zvýhodnění pro tyto odběratele, ale i osobní odběr a neexistence jakékoliv prodejní sítě na Slovensku.

[89] 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 trafikovní 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.

[90] 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 nežádali o poskytnutí slevy, přestože od dlužníka odebrali velké objemy dobíjecích kupónů (v souhrnu i za více než 1 000 000 Kč měsíčně – CAIRO a ZONUS). 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.

[91] 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 bez dalšího 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. Nelze však zcela porozumět denním odběrům kupónů, namísto souhrnné měsíční či týdenní objednávky; což však může souviset s podvodným jednáním odběratelů a konečným místem prodeje plnění (ČR).

[92] Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že dlužník s ohledem na to, že v dotčených zdaňovacích obdobích poskytl informace v rámci trestního vyšetřování, že 93 % 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 a platby prováděli buď v hotovosti, nebo z českých bankovních účtů, a že nepožadovali množstevní slevu ani žádnou jinou výhodu (jež by obchod mohla učinit ziskovým), 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.

[93] 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 posuzovanému zdaňovacímu období. 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, která by do budoucna vyloučila jeho účast na daňovém podvodu, pakliže nadále hodlal uplatňovat nárok na odpočet DPH.

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

[94] Nejvyšší správní soud předně zdůrazňuje, že krajský soud správně uvedl, že je nutné nahlížet na opatření přijatá dlužníkem přísnější optikou. Jak totiž vyplývá z bodu [69] rozsudku ve věci *VYRTYCH* (srov. bod [69] tohoto rozsudku), předmět dodávky (rizikovitost komodity, rozsah dodávek) může odůvodňovat přísnější požadavky kladené na míru obezřetnosti a adekvátní 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 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. 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 uskutečňování dotčených transakcí pochybnosti o úmyslu jednajících a jejich charakteru (solidnosti).

[95] Pokud jde o správnost závěru žalovaného, který následně přejal krajský soud v bodě [86] 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 odmítne provést konkrétní transakci, pakliže je zřejmé, že by její uskutečnění vedlo k daňovému podvodu. Pouze tak může být zachována podmínka o nevědomosti a nemožnosti vědění, že se daňový subjekt 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 odeprýt nárok na odpočet, prokáže-li správce daně, že dotčené plnění bylo zatíženo podvodem, a že daňový subjekt ve zlé víře nárok na odpočet uplatnil.

[96] 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 v posuzované věci 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.

[97] 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, která chce uplatnit nárok na odpočet DPH, ověřovala, zda vystavitel faktury týkající se zboží a služeb, na které je uplatňován tento nárok, je v postavení osoby povinné k dani, zda má k dispozici dotčené zboží a je s to uведенé 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“; jak ostatně správně dovodil již krajský soud.

[98] 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).“

[99] 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 něj objektivně nadměrně obtížná nebo nemožná k provedení, a tedy nepřiměřená. Z napadeného rozsudku však nevyplývá, že by krajský soud kladl k tíži dlužníka, že neprovéřoval 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 [82] 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.

[100] 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 posílit jeho vědomí o možné účasti na daňovém podvodu. Dlužník však po slovenských odběratelích nepožadoval doložení dokumentů prokazujících jejich ekonomickou situaci a schopnost dobíjecí kupóny řádně zobchodovat, přestože transakce provázely značně nestandardní okolnosti (viz bod [92] tohoto rozsudku), a ani sám neprovéřoval například alespoň jejich účetní závěrky, ačkoliv jsou podle žalovaného veřejně dostupné.

[101] 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

pokračování

subjekt přijímá za účelem snížení rizika 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 nemusel mu být proto následně 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.

[102] 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 správce daně může zkoumat úmysl jednotlivých příjemců plnění v obchodním řetězci a prověřovat 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).

[103] 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 [99] tohoto rozsudku), nemohl se bez dalšího spoléhat na to, že konkrétní odběratel prodá dobíjecí kupóny v hodnotě několika set tisíc případně až několika milionů korun, jen na základě toho, že měl v obchodním rejstříku zapsán jako předmět činnosti velkoobchodní a maloobchodní prodej (tedy např. bez internetových obchodů, sítě prodejen apod.).

[104] 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 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.

[105] 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 další trestní vyšetřování 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 bez jakýchkoliv zvýhodnění pro odběratele 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.

[106] Pakliže by dlužník jednal opravdu v dobré víře, jak soustavně tvrdí stěžovatel, musel by 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. Nad rámec rozhodnutí soud k tomuto uvádí, že mohl 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.

[107] 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 dlužníka, jestliže již na základě výše uvedeného je zjevné, že dlužník v dobré víře být nemohl a také nebyl (viz bod [95] tohoto rozsudku).

V. Závěr a náklady řízení

[108] 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. Na projednávanou věc, tedy účast na daňovém podvodu, soud nahlížel prizmatem jednotlivých znaků této účasti, jež nelze posuzovat toliko izolovaně a bez širších

pokračování

souvislostí. K naplnění všech znaků v projednávané věci došlo a rozsudek krajského soudu pro výše uvedené zcela obstál.

[109] 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.

[110] 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.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 25. listopadu 2021

JUDr. Josef Baxa
předseda senátu