



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Petry Weissové a soudců Mgr. Aleše Smetanky a JUDr. Jiřího Pally v právní věci žalobkyně: **ISC Communication Czech a.s.**, se sídlem Mladoboleslavská 1108, Praha, zastoupená Mgr. Monikou Hoffmannovou, advokátkou se sídlem Jeseniova 1169/51, Praha, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 6. 2019, č. j. 25250/19/5300-21442-712243, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 30. 3. 2023, č. j. 10 Af 39/2019-120,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Přehled dosavadního řízení

[1] Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „*správce daně*“) 13 dodatečnými platebními výměry ze dne 30. 5. 2018 a 31. 5. 2018 (dále jen „*dodatečné platební výměry*“) doměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty (dále jen „*DPH*“ nebo „*daň*“) za zdaňovací za období srpen 2013 až prosinec 2013 a březen 2014 až prosinec 2014 (dále společně jen „*předmětná zdaňovací období*“) v celkové výši 9.378.054 Kč a rovněž jí stanovil povinnost uhradit penále ve výši 1.875.604 Kč. Důvodem doměření daně byl závěr správce daně, že přestože v daném případě byly splněny jak hmotněprávní, tak i formální podmínky nároku na odpočet DPH z plnění (dobíjecí kupóny do mobilních telefonů) přijatých od dodavatele Ing. R. Ch. (dále jen „*Ing. Ch.*“), které vyplývají z § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „*zákon o DPH*“), žalobkyni nárok na odpočet DPH nelze přiznat, neboť žalobkyně se zapojila do transakcí zasažených podvodem na DPH, o kterém vzhledem

ke zjištěným objektivním okolnostem mohla a měla vědět, a nepřijala přitom dostatečná opatření, aby zabránila své účasti na daňovém podvodu.

[2] Žalovaný rozhodnutím ze dne 24. 6. 2019, č. j. 25250/19/5300-21442-712243 (dále též jen „*napadené rozhodnutí*“), zamítl odvolání proti uvedeným dodatečným platebním výměrům a tato prvostupňová rozhodnutí potvrdil.

[3] Žalobkyně podala proti rozhodnutí žalovaného žalobu u Městského soudu v Praze (dále jen „*městský soud*“), který ji rozsudkem ze dne 30. 3. 2023, č. j. 10 Af 39/2019-120, zamítl.

[4] Městský soud v úvodu svého posouzení předeslal, že v dané věci již jednou rozhodl, a to rozsudkem ze dne 10. 11. 2020, č. j. 10 Af 39/2019-76, jímž napadené rozhodnutí žalovaného zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Dle tehdejšího názoru městského soudu sice byly prokázány skutečnosti, které by žalobkyni při náležité péči upozornily na nestandardnost obchodů, ovšem daňové orgány nezjistily a neprokázaly, že žalobkyně o své účasti v řetězci podvodného jednání věděla či měla a mohla vědět. Ovšem Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 21. 10. 2022, č. j. 4 Afs 365/2020-43, uvedený rozsudek městského soudu zrušil [pro nepřezkoumatelnost – pozn. NSS] a věc mu vrátil k dalšímu řízení, neboť uvedené závěry městského soudu nemohou obstát vedle sebe. Městský soud odcitoval závěr kasačního soudu, podle nějž je nepochybné, že „*pokud na straně jedné městský soud učinil závěr, že daňové orgány správně zjistily existenci podezřelých okolností provázejících obchody žalobkyně s dobíjecími kupóny, jež mohly v jejich vzájemných souvislostech vzbudit při náležité pozornosti u žalobkyně podezření o její možné účasti na podvodném jednání, stěží vedle toho může obstát závěr, že existenci takových skutečností a vědomost žalobkyně o nich daňové orgány nezjistily a neprokázaly a úvahy o tom v napadeném rozhodnutí chybějí.*“ Městský soud proto předmětnou věc opětovně posoudil, a to ve světle závazného právního názoru vysloveného kasačním soudem.

[5] Podstata posuzované věci podle městského soudu spočívá v tom, že žalobkyně z přijatých plnění od Ing. Ch. uplatnila nárok na odpočet DPH za předmětná zdaňovací období, jenž byl správcem daně po daňové kontrole odmítnut z důvodu, že žalobkyně věděla anebo přinejmenším měla a mohla vědět o své účasti v řetězci obchodních společností, v němž došlo k podvodu na DPH.

[6] Městský soud se nejprve zabýval námitkou legitimního očekávání, které mělo žalobkyni pramenit ze skutečnosti, že daňové orgány provedly daňovou kontrolu za několik měsíců předcházejících předmětnému zdaňovacímu období, v rámci níž „*víceméně bez zásadních výhrad*“ prověřily dodávané plnění od Ing. Ch.. Uvedenou námitku shledal nedůvodnou. Poukázal na to, že předmětem nyní přezkoumávané daňové kontroly zahájené dne 14. 7. 2015 bylo jiné zdaňovací období než v předchozích případech (kterými žalobkyně argumentovala), navíc daňová kontrola byla zaměřena na jiné (značně širší a tím i hlouběji prověřené) okolnosti zmíněných obchodních vztahů včetně zaměření se na vědomost žalobkyně o účasti na daňovém podvodu. Tudíž žalobkyni nemohlo vzniknout legitimní očekávání, že daňové orgány budou totožně hodnotit okolnosti obchodů v jiných zdaňovacích obdobích.

pokračování

[7] Dále městský soud podrobně popsal právní a judikaturní východiska pro posuzování nároků na odpočet DPH se zaměřením na případy, ve kterých se daňový subjekt nárokuje na odpočet na DPH účastní podvodu na DPH. Dle judikatury účast daňového subjektu na řetězci, který byl zasažen daňovým podvodem, se posuzuje v tříkrokovém testu, v rámci kterého: 1) správce daně je povinen vysvětlit, v čem tkvěla podstata daňového podvodu; 2) pokud správce daně prokáže, že byl spáchán daňový podvod, zkoumá subjektivní stránku účasti konkrétního daňového subjektu na podvodu; 3) pokud správce daně prokáže existenci podvodu a zaviněnou účast v podvodném obchodním řetězci, má daňový subjekt šanci se vyvinut, pokud prokáže, že přijal dostatečná opatření, která měla zamezit jeho účasti na podvodných obchodech. Nastalou skutkovou situaci je vždy nutno posoudit komplexně.

[8] Následně se městský soud zabýval jednotlivými kroky testu účasti žalobkyně na řetězci, který byl zasažen daňovým podvodem.

[9] Městský soud v rámci prvního kroku testu (*prokázání existence podvodu na DPH*) podrobně popsal řetězec obchodů, v nichž daňové orgány shledaly podvod na DPH. Poté konstatoval, že daňové orgány přesvědčivě zjistily, že dobíjecí kupony byly přeprodávány v poměrně uzavřeném, byť širokém, okruhu společností. Za rozhodné považoval, že ve větvi obchodů, jichž se účastnila žalobkyně, bylo zboží od jejích odběratelů přes několik dalších společností dodáno k dodavateli žalobkyně Ing. Ch., který je prodal žalobkyni. Dodavatel Ing. Ch. sice odebíral kupony rovněž i od jiných dodavatelů, i ti však vykazovali podobné znaky (krátká obchodní historie, virtuální sídlo, bez provozoven, bez webové prezentace). K takto popsanému okruhu obchodů mezi zúčastněnými společnostmi se pak přidávají další důležité okolnosti, a to chybějící daň (nezaplacená hned u čtyř společností v řetězci), v řadě případů daň nebyla ani přiznána a poté nekontaktnost šesti společností, to vše u předchozích článků či přímo u dodavatelů Ing. Ch., který byl dodavatelem žalobkyně. Navíc řada společností účastnících se řetězce nevykazovala transparentní povahu, neboť sídlí na virtuálních adresách, nemají provozovny, webovou prezentaci, mají krátkou obchodní historii a byly pro správce daně nekontaktní. A konečně, samotná povaha obchodů postrádá logické ekonomické odůvodnění, neboť se jednalo o relativně nízkou cenu služeb a ve větvi, které se účastnila žalobkyně, byl realizován prodej kupónů do Polska a na Slovensko, kde neměly praktické využití vzhledem k omezené možnosti jejich užití a k velkému rozsahu prodaného zboží. Podle městského soudu řetězec uvedených obchodních vztahů ve vzájemné souvislosti vykazuje typické znaky podvodného jednání na DPH. Jednoznačně chybějící daň u čtyř nekontaktních společností, z nichž jedna vybírala finanční prostředky z účtu neprodleně po jejich připsání, svědčí tomu, že řetězec obchodů byl zasažen podvodným jednáním. Městský soud konstatoval, že znaky daňového podvodu v rámci uvedeného řetězce ostatně připouští i žalobkyně.

[10] Ke druhému kroku testu (*vědomost žalobkyně o zapojení do podvodu na DPH*) městský soud uvedl, že hodnocení daňových orgánů rovněž ob stojí. Žalobkyně si již v danou dobu při náležité obezřetnosti minimálně měla a mohla být vědoma toho, že její obchody s dobíjecími kupóny realizovanými s Ing. Ch. provázejí nestandardní okolnosti, jejichž souběh mohl ve vzájemných souvislostech již tehdy vzbudit v žalobkyni podezření o její možné účasti na podvodném jednání. Tak se však nestalo a žalobkyně nad rámec průběhu obchodního vztahu (spočívajícího toliko v příjmu zboží a zaplacení za něj) na obezřetnost rezignovala. Městský soud shledal hned několik nestandardních okolností (podezřelých znaků) předmětných obchodů s dobíjecími kupóny. V první řadě se jednalo o nedostatek

smluvního zajištění předmětných obchodů s Ing. Ch.. Nehledě na to, že žalobkyně s Ing. Ch. dle svých slov měla dlouhodobou a dobrou spolupráci, pokud se jednalo o obchody v objemu dodávek několika desítek či set tisíc kupónů v hodnotě milionů korun za období delší jednoho roku, pak absenci smluvních podkladů (i objednávek) je třeba hodnotit jako vysoce podezřelou objektivní okolnost a vystává otázka, proč žalobkyně těmto obchodům nevěnovala z hlediska smluvního zajištění vyšší pozornost. Další podezřelou okolností bylo, že se Ing. Ch. veřejně neprezentoval jako velkoobchodník s dobíjecími kupóny. Je zarážející, pokud podnikatel svoji činnost veřejně neprezentuje, tudíž tento dodavatel nebyl pro své další potenciální zákazníky „dohledatelný“ (nabízí se úvaha, že odběratel neměl zájem o jiné zákazníky) a mobilní operátor jej jako svého odběratele (přes značný rozsah dodaných kupónů tohoto operátora) přímo neoznačil, což žalobkyni známo bylo. Za podezřelou okolnost městský soud ve shodě s daňovými orgány považoval i nízkou a neměnnou cenu za dobíjecí kupóny. Samotná cena za dodávky kupónů od Ing. Ch. sice nebyla nápadně nízká, ovšem pro žalobkyni mohlo a mělo být podezřelé, že Ing. Ch. nabízí dobíjecí kupóny za srovnatelné ceny s mobilními operátory a o trochu výhodněji než jiní distributoři kupónů, avšak nevystupoval transparentně jako distributor kupónů mobilních operátorů. Podle správního spisu žalobkyně byla již před předmětnými zdaňovacími obdobími zorientována v cenách dobíjecích kupónů. Ing. Ch. by tak musel dosáhnout u operátorů na ještě vyšší slevu, než která byla standardně poskytována jako maximální (operátoři se vyjádřili, že vyšší slevy než 5,5 % neposkytovali). A konečně městský soud souhlasil s daňovými orgány, které za podezřelou hodnotily tu skutečnost, že žalobkyně v krátkém časovém období dodávala velké množství kupónů na české mobilní služby do zahraničí (Slovensko a Polsko). Masivní zájem o dobíjecí kupóny ze zahraničí tvořil 96,4 % obchodů žalobkyně s kupóny, u tuzemských odběrů jen 3,6 %. Odběratelé oslovili žalobkyni sami, obchody probíhaly bez smluvního zajištění. Zájem o dodávky začal v době, kdy dodával kupóny žalobkyni Ing. Ch.. Žalobkyně si byla vědoma toho, že plnila úlohu přepravece, neboť objednávky dobíjecích kupónů činila ve velkém od Ing. Ch. a takto dodané zboží v drtivé míře přeprodávala svým odběratelům v Polsku a na Slovensku. Žalobkyni, coby podnikatelce mj. s telekomunikační technikou a službami, mělo být přinejmenším podezřelé, že se účastní přeprodávání dobíjecích kupónů na české telekomunikační služby do zahraničí v takovém rozsahu, že o jejich skutečném využití bylo možné pochybovat. Podle městského soudu popsane nestandardní okolnosti v souhrnu nasvědčují tomu, že žalobkyně od Ing. Ch. nenakupovala dobíjecí kupóny pouze za účelem obvyklého ekonomického uvažování, ale účastnila se podvodu na DPH vědomě tím, že alespoň měla a mohla vědět o své účasti na tomto podvodném jednání.

[11] Ke třetímu kroku testu (*přijetí dostatečných preventivních opatření k zabránění své účasti na podvodu na DPH*) městský soud konstatoval, že žalobkyně byla dvakrát vyzvána dle § 92 odst. 4 daňového řádu v návaznosti na vylíčené okolnosti obchodů k prokázání přijetí interních kontrolních mechanismů a relevantních opatření. Žalobkyně uvedla, že prověřila Ing. Ch. nahlédnutím do obchodního rejstříku a do registru plátců DPH a zjistila, že tento její dodavatel není nespolehlivým plátcem. Dále si ověřila, zda Ing. Ch. není evidovaný v rejstříku dlužníků. Další přijatá opatření žalobkyně neuvedla, a to ani v soudním řízení. Městský soud přisvědčil žalovanému, že žalobkyně neprokázala žádné rozumné opatření. Prostá lustrace dodavatele ve veřejných rejstřících mohla poskytnout pouze základní informace o osobě dodavatele. Žalobkyně měla přizpůsobit kontrolní opatření tomu, jak byl sjednán a nastaven obchodní vztah s Ing. Ch., neboť v okolnostech obchodů existovalo několik podezřelých okolností, které mohly a měly vzbudit pozornost

pokračování

žalobkyně o její možné účasti na podvodném jednání. Právě proto, že se dle uvedených okolností nejednalo o běžnou podnikatelskou situaci, lze po žalobkyni požadovat, aby před uzavřením obchodní spolupráce či během ní o to bedlivěji zkoumala, zda se nezapojuje do řetězce, v němž se některý z jeho článků dopustil či v budoucnu dopustí podvodného jednání. Žádné takové opatření žalobkyně neprokázala.

[12] Městský soud se rovněž vyjádřil k námitkám žalobkyně o neúplně zjištěném skutkovém stavu a nesprávném hodnocení důkazů. Předeslal, že žalobkyně tuto námitku uplatnila jen obecně. Městský soud poté v obecné rovině popsal, jak funguje důkazní břemeno a jeho přenos v daňovém řízení. Navázal konstatováním, že dle obsahu správního spisu žalobkyně dostala k prokázání svých tvrzení dostatečný prostor (navrhla či předložila celkem 28 důkazů). Správce daně učinil několik výzev vůči operátorům ohledně výše slev pro dealery, vůči několika dealerům k doložení prodejních cen dobíjecích kupónů v rozhodném období, dále založil podklady o obchodech a jiných dodavatelích v řetězci zjištěných v jiných daňových řízeních a rovněž učinil i mezinárodní dožádání do Polska a na Slovensko k prověření toků služeb od žalobkyně jejím obchodním partnerům. Správce daně neprovedl toliko výpovědi několika svědků, které považoval za nadbytečné, což odůvodnil a městský soud s tím souhlasil. Proto městský soud uzavřel, že správní spis poskytuje dostatečnou oporu skutkovému stavu, který byl zjištěn dostatečně a dává komplexní a věrohodný obraz o obchodech žalobkyně s dobíjecími kupóny. Podle městského soudu je podstatné pro projednávanou věc, že právě v kontrolovaném období obchody vykazovaly nestandardní okolnosti, na základě kterých žalobkyně jako přeprodejce dobíjecích kupónů věděla nebo měla a mohla vědět, že se zapojuje do řetězce podvodného jednání na DPH. Přesto žalobkyně v obchodech v tomto období na náležitou obezřetnost rezignovala. Byť by to mohlo být následkem předchozí spolupráce s Ing. Ch., taková neobežřetnost jde nutně k tíži žalobkyně.

[13] Městský soud uzavřel, že daňové orgány prokázaly komplexem důkazů, že žalobkyně mohla či měla vědět, že se v rozhodném období přeprodáváním dobíjecích kupónů v masivním objemu desítek tisíc kusů od dodavatele Ing. Ch. a odběratelům do zahraničí účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH. Žalobkyně si přitom nepočínala při obchodech dostatečně obezřetně a nepřijala dostatečná opatření, aby se takové účasti v řetězci vyvarovala. Daňové orgány proto žalobkyni odpočet DPH na vstupu odepřely v souladu s požadavky komunitární úpravy i soudní judikatury.

II. Kasační stížnost

[14] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) podala proti napadenému rozsudku kasační stížnost, v níž uvádí, že rozsudek městského soudu napadá z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[15] Stěžovatelka nejprve provedla vlastní shrnutí obecných východisek pro posouzení, kdy je správce daně oprávněn neuznat nárok na odpočet DPH pro účast daňového subjektu na podvodu na DPH. Podle stěžovatelky, pokud má být daňový subjekt postižen za účast na daňovém podvodu, musí správce daně jednoznačně a nepochybně prokázat, že daňový subjekt o své účasti na daňovém podvodu mohl a měl vědět. Správce daně je tak povinen prokázat, že v době poskytnutí zdanitelného plnění byly dány takové okolnosti, na základě nichž mohl daňový subjekt pojmout podezření, že v obchodním řetězci, jehož je účasten,

došlo k daňovému podvodu. Tyto okolnosti by měly představovat významnou odchylku od standardního průběhu obchodních vztahů, kterou by měl rozumný a obezřetný podnikatel rozpoznat a vyhodnotit jako indikátor případného daňového podvodu. Nesmí se přitom jednat pouze o okolnosti, které svědčí o jakémkoli nestandardním průběhu příslušného obchodu. Obchodní vztahy musejí vykazovat takové nestandardní znaky, které nasvědčují podezření, že na některém, byť neznámém článku obchodního řetězce, došlo k neodvedení daně do veřejného rozpočtu.

[16] Stěžovatelka poté v obecné rovině vymezila, že činí předmětem přezkumu otázku, zda správce daně unesl důkazní břemeno ve vztahu k tvrzení, že stěžovatelka mohla a měla vědět, že je účastna podvodu na DPH. Stěžovatelka má za to, že správce daně jednoznačně neprokázal, že v jejím případě byly v době poskytnutí příslušného zdanitelného plnění takové okolnosti, na základě nichž mohla pojmout podezření, že v obchodním řetězci došlo k daňovému podvodu. Dle stěžovatelky městský soud nesprávně hodnotil okolnosti, které u ní měly vyvolat podezření, že je účastna podvodného řetězce. Závěry městského soudu o tom, že tyto okolnosti se vymykaly obvyklé obchodní praxi a byly způsobilé takové podezření vyvolat, nejsou dostatečně podloženy a nejsou správné. Stěžovatelka rovněž označuje napadený rozsudek za nepřezkoumatelný pro nedostatek skutkových důvodů, na základě nichž soud vystavěl své závěry. Ovšem v této souvislosti jen obecně namítá, že některá skutková zjištění a závěry jsou chybné.

[17] Stěžovatelka poté navázala konkrétními námitkami vůči jednotlivým dílčím závěrům městského soudu.

[18] Stěžovatelka namítá, že se městský soud mýlí v časových souvislostech, pokud argumentuje vyjádřením operátora Vodafone k okruhu svých největších odběratelů, neboť tak učinil až v rámci daňového řízení v roce 2017, zatímco předmětem daňové kontroly byl rok 2013, kdy žádné takové vyjádření neexistovalo a stěžovatelka neměla k dispozici informace o odběratelích Vodafone. Stěžovatelka poté opakovaně poukazuje na svou dlouholetou spolupráci s Ing. Ch. a na svou zavedenou obchodní praxi. Argumentuje, že odebírala kupóny nejen od Ing. Ch., ale také od operátorů. Pokud v roce 2013 odebírala převážně od Ing. Ch., bylo to proto, že on nabízel kupóny za cenu (o několik haléřů) nižší než operátoři. Příslušný obchodní model fungoval tak, že jakmile měla stěžovatelka poptávku na dobíjecí kupóny, porovnávala si ceny od možných dodavatelů (Ing. Ch., operátoři) a objednala kupóny od toho subjektu, který nabízel nejlepší podmínky. Pokud byla cena srovnatelná, volila stěžovatelka dodávku od Ing. Ch., který nepožadoval platbu předem. Konkrétní zahraniční odběratelé, u nichž byl následně správcem daně konstatován daňový podvod, se na stěžovatelku obrátili v roce 2013, následně se již objednávky neopakovaly. Stěžovatelka neměla důvod podezřívat příslušné odběratele z podvodu, poptávka po kupónech se na trhu průběžně měnila a ona měla povědomí o tom, že se dobíjecí kupóny využívají také v českém pohraničí. Dle stěžovatelky je třeba si uvědomit, že se jednalo o rok 2013, kdy byly ceny za roaming extrémně vysoké a možnost využívat v pohraničí dobíjecí kupóny se jevila jako ekonomicky odůvodnitelná. Pokud by příslušní zahraniční odběratelé, kteří měli být zapojeni do daňového podvodu, odebírali v tak velkých objemech pravidelně, mohla tato skutečnost vyvolat u stěžovatelky pochybnosti o uplatnění tak velkého množství kupónů. Nicméně v daném případě, po realizaci několika odběrů, byla spolupráce ze strany těchto subjektů ukončena, a stěžovatelka se tak mohla oprávněně domnívat, že byla naplněna jejich prodejní kapacita a již nemají o další odběry zájem.

pokračování

Stěžovatelka namítá, že si nemohla být vědoma, že se dopouští přeprdeje kupónů v rámci jakéhosi řetězce, neboť zde nebyly žádné okolnosti, které by se vymykaly její zavedené podnikatelské praxi. Nemohla vědět, že přeprodává kupóny v rámci řetězce, neboť nově dodávané kupóny měly nová originální čísla.

[19] Dále stěžovatelka argumentuje, že na obchodování, které probíhalo v letech 1995 až 2014, nelze pohlížet optikou současné doby. V těchto letech nebylo běžné, aby podnikatelské subjekty provozovaly webové stránky, nebyl kladen takový důraz na smluvní zabezpečení obchodů. Pokud spolupráce mezi obchodními partnery dlouhodobě fungovala, bylo by spíše netaktním vyjádřením nedůvěry, pokud by některý ze smluvních partnerů požadoval smluvní zajištění. Proto neexistence webových stránek a smluvního zajištění nepředstavovala odchylku od standardního způsobu obchodování. Také cenová obchodní politika mezi stěžovatelkou a jejími dodavateli, ale i odběrateli, byla součástí zavedené praxe, která fungovala téměř 20 let. Ani zde nelze hovořit o tom, že by v roce 2013 došlo k jakékoli odchylce od zavedeného podnikání. Navíc se nejednalo o nepřiměřeně nízké ceny. Jedinou odchylkou od zavedeného podnikání byl odběr kupónů ve větším množství zahraničními odběrateli, která sama o sobě rozhodně nemohla u stěžovatelky vyvolat podezření, že je účastna daňového podvodu. Tato okolnost měla beze sporu své ekonomické zdůvodnění (drahý roaming, poptávka po kupónech v pohraničí, větší množství tzv. pendlerů z Polska, odchod slovenských občanů za prací do ČR). Smlouvy o dodávkách byly uzavírány formou objednávky a jejího potvrzení, zpravidla e-mailem. Potvrzené objednávky nemohly být s časovým odstupem předloženy, neboť vzhledem k extrémnímu množství e-mailové komunikace stěžovatelky dochází vždy po roce k likvidaci. Uzavírání písemných smluv se jevilo jako nadbytečné, nepružné a neekonomické.

[20] Stěžovatelka namítá, že správce daně i městský soud vycházejí z nesprávného skutkového závěru, že zájem o dodávky kupónů ze strany zahraničních odběratelů začal v době, kdy jí dodával kupóny Ing. Ch.. Ing. Ch. jí dodával kupóny již od roku 1995. Ke smluvnímu zajištění ve vztahu k odběratelům stěžovatelka v rozhodném období používala všeobecné obchodní podmínky, na které se odkazovala v obchodní korespondenci a které byly uveřejněny na jejích webových stránkách. Správci daně musela být tato skutečnost známa. Stěžovatelka zmíněné obchodní podmínky přiložila ke kasační stížnosti a poukazuje na jednotlivé články, které vysvětluje. Poté doplňuje, že působí v oblasti velkoobchodu, kde je rychlý nárůst prodeje určitého sortimentu jevem poměrně obvyklým, zpravidla ve vazbě na určité vnější okolnosti.

[21] Dále stěžovatelka uvádí, že koupě a prodej dobíjecích kupónů byly součástí jejího podnikání, které realizovala stejným či obdobným způsobem téměř dvě desetky let. Nabízela prodej kupónů na svých webových stránkách, odběratelé ji zpravidla sami oslovovali a jejich portfolio se v průběhu času měnilo. Poptávka ze strany zahraničních odběratelů jí dávala ekonomický a obchodní smysl a nejednalo se o žádné vybočení z jejího obvyklého podnikání. Stěžovatelka považuje za absurdní, aby jí bylo vytýkáno, že se svými odběrateli neuzavírala „klasické“ písemné smlouvy a nevedla osobní jednání o dodávkách zboží. Vzhledem k tomu, že za odebrané zboží bylo placeno předem nebo při odběru, nebyl důvod pro uzavírání zvláštních smluv.

[22] Závěrem se stěžovatelka vyjadřuje k otázce nepřijetí dostatečných preventivních opatření. Trvá na tom, že vždy prováděla standardní kontrolu svých odběratelů a že vedla

řádnou účetní a skladovou evidenci. Od počátku uváděla, že neměla nejmenší tušení, že by mohla být součástí podvodného řetězce. Okolnosti, které správce daně vyhodnotil jako podezřelé, se stěžovatelce z hlediska jejího zavedeného podnikání jako podezřelé nejevily. Za těchto okolností nebyl důvod, aby přijímala jakákoli další kontrolní opatření. Stěžovatelka trvá na tom, že v daňovém řízení i v řízení před městským soudem prokázala, že jedinou určitou odchylkou od její běžné praxe byla realizace větších dodávek do zahraničí. Taková poptávka ale nebyla pro stěžovatelku nijak překvapivá, protože měla své ekonomické odůvodnění. Stěžovatelka neměla možnost rozeznat, že se stala součástí podvodného řetězce, který je obecně charakterizován především podezřele nízkými cenami na vstupu. Stěžovatelka se považuje za poctivého podnikatele, u něhož nebyla v minulosti shledána žádná pochybení.

III. Vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti

[23] Žalovaný ve svém vyjádření navrhuje kasační stížnost jako nedůvodnou zamítnout. Za předmět sporu označuje otázku, zda správce daně unesl své důkazní břemeno ve vztahu k tvrzení, že stěžovatelka mohla a měla vědět, že se účastní podvodu na DPH.

[24] K námitce nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku pro nedostatek dostatek skutkových důvodů pro závěry městského soudu žalovaný předně uvádí, že takovými vadami rozsudek netrpí. Konkrétně pak uvádí, že samotná stěžovatelka v průběhu daňového řízení tvrdila, že od společnosti Vodafone dostala doporučení, ať se v případě zájmu o nákup dobíjecích kuponů obrátí na jejich velkoodběratele, které jmenovala. V žalobě stěžovatelka nic nenamítala proti zjištění, že v roce 2013 neměla k dispozici informace o odběratelích společnosti Vodafone, namítá to až v kasační stížnosti. Tvrzení, že vyjádření společnosti Vodafone existovalo až v roce 2017, kdy tato společnost reagovala na výzvu správce daně, je zavádějící, neboť žalovaný ani městský soud tímto směrem neargumentovali. Pokud jde o zjištění, že stěžovatelka navázala spolupráci se zahraničními odběrateli v době, kdy jí začal dodávat kupóny Ing. Ch., městský soud řádně odůvodnil s poukazem na údaje ze skladové evidence a z doložených faktur (srov. bod 108 napadeného rozsudku); tyto údaje stěžovatelka vůbec nezpochybňuje. Stěžovatelka ignoruje komplex skutkových zjištění.

[25] Ve vztahu k namítanému nesprávnému hodnocení okolností, které měly u stěžovatelky vyvolat podezření, že se účastní podvodu na DPH, žalovaný předně trvá na tom, že daňovými orgány popsané objektivní okolnosti sice samy o sobě nepůsobí nijak závažně, nicméně dohromady tvoří ucelený obraz svědčící o nestandardním průběhu obchodování, který měl u stěžovatelky vyvolat vyšší míru obezřetnosti při obchodování v daném řetězci. Stran absence písemné smlouvy s Ing. Ch. stěžovatelka přehlíží městským soudem zdůrazňovanou povahu předmětných obchodů, a to vysoký objem dodávek, jejich hodnotu v milionech korun a délku takových obchodů. I dle judikatury Nejvyššího správního soudu je absence písemné smlouvy okolností svědčící o silné nestandardnosti posuzovaných transakcí. Co se týče absence webové prezentace Ing. Ch., žalovaný se ztotožňuje se závěrem městského soudu, že uvedená zjištění ve svém souhrnu evokují podezření, že zboží od takového dodavatele nepochází přímo od mobilního operátora, ale od jiného distributora, což již nabízí úvahu nad řetězením prodeje a z toho plynoucích daňových rizik. Ve vztahu k nízké a neměnné ceně za dobíjecí kupóny žalovaný zdůrazňuje, že stěžovatelka nezpochybňuje závěr městského soudu o tom, že ještě před předmětnými zdaňovacími obdobími byla zorientovaná v cenách dobíjecích kuponů od operátorů. Podle

pokračování

žalovaného městský soud správně poznamenal, že nejlevnější cenu dobíjecích kupónů poskytují mobilní operátoři jakožto původci těchto telekomunikačních služeb a že působí nevěrohodně, pokud by srovnatelnou cenu měl poskytovat jiný subjekt (Ing. Ch.). Ten by totiž musel dosáhnout u operátora na ještě vyšší slevu, než která byla standardně poskytovaná jako maximální. Stěžovatelka musela znát ceny operátorů s maximální možnou slevou a také se velmi dobře orientovala na trhu s dobíjecími kupóny. Stěžovatelce tak muselo být zřejmé, že Ing. Ch. má ceny nižší nebo téměř shodné jako nejvýhodnější ceny operátorů po odečtení všech možných slev a že se tudíž nechová jako standardní obchodník na trhu. Uvedené skutečnosti dle žalovaného měly u stěžovatelky vyvolat pochybnosti, neboť je zkušeným obchodníkem s touto komoditou. Počinání Ing. Ch. nedávalo žádný rozumný smysl, neboť by vlastně při prodeji dobíjecích kuponů nic nevydělal. Z toho logicky plyne, že Ing. Ch. musel profitovat z neodvedené DPH, jelikož není možné, aby měl nižší ceny než samotní mobilní operátoři. Stěžovatelka uvedené skutečnosti musela vnímat a musela velmi dobře vědět, že počinání Ing. Ch. je natolik nestandardní, že směřuje k neoprávněnému vyvedení DPH z veřejných rozpočtů.

[26] Žalovaný rovněž trvá na tom, že podezřelou okolností byla skutečnost, že stěžovatelka prodávala dobíjecí kupóny v krátkém časovém období ve velkém množství (až z 96,4 % obchodů stěžovatelky) do zahraničí (Slovensko a Polsko), ačkoliv tam neměly v tak vysokém objemu reálné využití, přičemž zahraniční odběratelé stěžovatelku kontaktovali sami. Stěžovatelka opět nedbala na smluvní zajištění, objednávky probíhaly telefonicky či emailem, aniž by se stěžovatelka se zástupci těchto společností někdy setkala osobně, a zájem o dodávky začal v době, kdy kupóny dodával stěžovatelce Ing. Ch.. Žalovaný přitom upozorňuje, že stěžovatelka poprvé až v kasační stížnosti argumentuje používáním všeobecných obchodních podmínek. Ve shodě s městským soudem žalovaný zdůrazňuje, že zájem od zahraničních odběratelů byl nestandardní, neboť šlo o velké množství, které stěžovatelka do jiných členských zemí nikdy nedodávala. Žalovaný má za logický závěr městského soudu, že pokud měla stěžovatelka skutečně ověřeno, že je v zahraničí o dobíjecí kupóny velký zájem, pak se jevílo jako logické v obchodech pokračovat, byť prostřednictvím jiného odběratele, k čemuž však nedošlo. Podle názoru žalovaného veškerá tato zjištění ve vztahu k zahraničním odběratelům ve svém souhrnu měla stěžovatelku upozornit na nestandardnost celé transakce. K tvrzení stěžovatelky, že v roce 2013 byly ceny za roaming extrémně vysoké a možnost využívat v pohraničí dobíjecí kupóny se jevila jako ekonomicky odůvodnitelná, žalovaný uvádí, že se jedná o tvrzení nepravdivé. Ačkoliv byly ceny pro uživatele mobilních telefonů v zahraničí oproti cenám vnitrostátním vyšší, již od roku 2007 začala Evropská komise pracovat na regulaci cen při užívání mobilních telefonů v zahraničí, která v roce 2017 vyústila ve faktické zrušení roamingu v Evropské unii. To znamená, že již v letech 2012 a 2013 byly ve skutečnosti ceny výrazně regulovány. Stěžovatelka, jakožto subjekt podnikající v telekomunikačních službách, si musela být této skutečnosti vědoma.

[27] Žalovaný nakonec souhlasil se závěrem městského soudu, že stěžovatelka nepřijala žádná preventivní opatření, aby zabránila své účasti na daňovém podvodu. Žalovaný předně poukazuje na to, že stěžovatelka v žalobě pouze v obecné rovině uvedla, že se chovala při výběru svého smluvního partnera (Ing. Ch.) dostatečně obezřetně, kdy si tuto osobu dle možností dostupných v roce 1995 prověřila, a že standardní prověření prováděla také u svých odběratelů. Podle žalovaného prověření obchodních partnerů ve veřejných rejstřících je v případě navazování obchodních vztahů základním opatřením, které však o faktické povaze zkoumaných obchodních subjektů příliš nevypovídá. Tímto způsobem lze totiž ověřit

pouze základní evidenční údaje, nikoli však skutečný, případně dokonce podvodný charakter jejich činnosti. V kasační stížnosti stěžovatelka setrvala na tvrzeních o provádění kontroly obchodních partnerů ve veřejných rejstřících a o vedení účetní a skladové evidence, aniž by odůvodněné závěry městského soudu jakkoliv zpochybnila či rozporovala. Stěžovatelka sama výslovně uvádí, že dle jejího mínění nebyl dán důvod, aby přijímala jakákoli další opatření.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[28] Nejvyšší správní soud nejdříve hodnotil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že byla podána včas (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), osobou oprávněnou (§ 102, věta první s. ř. s.), proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatelka je řádně zastoupena advokátkou (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 4, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2, věty první s. ř. s.

[29] Kasační stížnost není důvodná.

[30] Úvodem svého posouzení Nejvyšší správní soud považuje za vhodné zdůraznit, že kasační stížnost je opravným prostředkem proti pravomocnému rozhodnutí krajského (resp. městského) soudu (§ 102 s. ř. s.) a důvody, které v ní lze s úspěchem uplatnit, se tak musejí upínat právě k tomuto rozhodnutí. Z § 109 odst. 4 věty před středníkem s. ř. s. a z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že řízení o kasační stížnosti je ovládáno zásadou dispoziční. Obsah a kvalita kasační stížnosti proto do značné míry předurčuje nejen rozsah přezkumné činnosti, ale logicky i obsah rozsudku kasačního soudu (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2011, č. j. 1 As 67/2011-108, nebo ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 Afs 104/2004-54). Obecně platí, že není úkolem Nejvyššího správního soudu nahrazovat činnost krajského (resp. městského) soudu a opětovně přezkoumávat napadené rozhodnutí správního orgánu, jako kdyby rozhodnutí krajského (resp. městského) soudu neexistovalo. Řízení o kasační stížnosti není pokračováním řízení o žalobě. Je samostatným řízením o mimořádném opravném prostředku poté, kdy řízení před krajským (resp. městským) soudem bylo pravomocně skončeno, a Nejvyšší správní soud v něm přezkoumává především rozhodnutí a postup krajského (resp. městského) soudu, který o žalobě rozhodl a proti němuž kasační stížnost směřuje. Je tak odpovědností stěžovatelů, aby ve svých kasačních stížnostech dostatečně specifikovali skutkové a právní důvody, pro které napadají rozhodnutí krajského (resp. městského) soudu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 1. 2015, č. j. 8 As 109/2014-70).

[31] V souladu s výše uvedenou dispoziční zásadou ovládající řízení o kasační stížnosti se Nejvyšší správní soud soustředí na přezkum napadeného rozsudku ve stěžovatelkou vymezeném rozsahu. Kasační soud totiž není povinen ani oprávněn domýšlet argumenty za stěžovatelku, neboť jinak by přestal být nestranným arbitrem sporu a přebíral by roli advokáta stěžovatelky (srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, č. 2162/2011 Sb. NSS).

pokračování

[32] Nejvyšší správní soud nejprve posoudí námitku nepřezkoumatelnosti, neboť obecně platí, že meritorní přezkum napadeného rozsudku je možný pouze za předpokladu, že splňuje kritéria přezkoumatelnosti, tedy že je srozumitelný a vychází z důvodů, z nichž je zřejmé, proč krajský (resp. městský) soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku jeho rozhodnutí (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75, č. 133/2004 Sb. NSS, nebo ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008-76). Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je dána především tehdy, opřel-li soud (či správní orgán) rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem (viz např. již citovaný rozsudek č. j. 2 Ads 58/2003-75), nebo pokud zcela opomenul vypořádat některou z námitk uplatněných v žalobě (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004-73, č. 787/2006 Sb. NSS). Nepřezkoumatelnost však není projevem nenaplněné subjektivní představy účastníka řízení o tom, jak měl krajský (resp. městský) soud rozhodnout, resp. jak podrobně by mu měl být rozsudek odůvodněn, ale je objektivní překážkou, která kasačnímu soudu znemožňuje přezkoumat napadené rozhodnutí (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2017, č. j. 3 Azs 69/2016-24, a ze dne 27. 9. 2017, č. j. 4 As 146/2017-35).

[33] V nyní projednávané věci napadený rozsudek kritéria přezkoumatelnosti splňuje, jak je patrné již z výše provedené rekapitulace jeho odůvodnění. Městský soud řádně a srozumitelně vyložil důvody svého rozhodnutí a rovněž se dostatečně vypořádal s podstatou všech žalobních námitk, které přehledně shrnul, jakož i vymezil předmět sporu, který následně posoudil. Závěry městského soudu jsou podpořeny srozumitelnou argumentací, založenou na relevantní právní úpravě a judikatuře, které městský soud na sporné otázky aplikoval. Nejvyšší správní soud nesouhlasí se stěžovatelkou, že napadený rozsudek neobsahuje dostatek skutkových důvodů, na základě nichž městský soud vystavěl své závěry (podrobněji viz níže část tohoto rozsudku týkající se otázky prokázání vědomosti stěžovatelky o jejím zapojení do podvodu na DPH). Ostatně o přezkoumatelnosti napadeného rozsudku svědčí i skutečnost, že stěžovatelka s posouzením městského soudu věcně polemizuje v kasační stížnosti. Samotný nesouhlas stěžovatelky s posouzením věci městským soudem pak nemůže být důvodem nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku.

[34] Kromě výše uvedeného obecného konstatování, že napadený rozsudek neobsahoval dostatek skutkových důvodů, stěžovatelka spatřovala nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku v bodě 112 napadeného rozsudku, kde městský soud uvedl následující: *„Tyto okolnosti tak v souhrnu podle městského soudu nasvědčují tomu, že žalobkyně od Ing. Ch. nenakupovala kupony pouze za účelem obvyklého ekonomického uvažování – tj. za účelem zisku z následně uskutečněných obchodů – prodeji odběratelům“*. Stěžovatelka namítá, že tento závěr městského soudu je *„absurdní a zcela nepodložený“* a že má-li městský soud *„na mysli vědomou účast žalobkyně na řetězových obchodech, je tento závěr nepřezkoumatelný“*, neboť dle jejího názoru napadený rozsudek neobsahuje žádné skutečnosti a důkazy, na nichž by bylo možné takový závěr vystavět. Již pro tento důvod je podle stěžovatelky třeba napadený rozsudek zrušit za účelem doplnění zjištění a úvah pro uvedený závěr. Nejvyšší správní soud připouští, že formulace použitá městským soudem v bodě 112 napadeného rozsudku může sama o sobě působit nejednoznačně, ovšem pokud je vnímána a interpretována v celkovém kontextu odůvodnění napadeného rozsudku, pak je zřejmé, že městský soud v uvedeném bodě rozvíjel svou úvahu z bodů předchozích. Zejména se jedná o bod 111, v němž městský soud popisuje roli stěžovatelky v řetězci jako přeprodeje dodávek dobíjecích kupónů od Ing. Ch. do zahraničí, a to v množství cca dvou set tisíc kusů v roce 2013. Jádrem těchto úvah městského

soudu je, že právě přeprodávání prakticky veškerého množství dobíjecích kupónů na české mobilní služby, které stěžovatelka krátce předtím nabyla od Ing. Ch., do zahraničí, nikoli jejich prodej koncovým uživatelům či tuzemským odběratelům, mělo u stěžovatelky vzbudit pozornost k náležitému prověření takových dodávek od Ing. Ch., resp. svých nových zahraničních odběratelů, kteří ji sami kontaktovali. Se stěžovatelkou pak rozhodně nelze souhlasit v tom, že pokud měl městský soud „na mysli“ její „vědomou účast na řetězových obchodech“, pak pro takový záměr není v napadeném rozsudku žádná opora. Opak je pravdou, neboť podstata sporu je o tom, zda stěžovatelka vědomě navázala bezprostřední obchodní spolupráci spočívající v přeprodávání dobíjecích kupónů, která vykazuje znaky nasvědčující podezření o zapojení do podvodu na DPH, přičemž městský soud ve shodě s daňovými orgány dospěl k závěru, že na základě zjištěných objektivních okolností stěžovatelka minimálně mohla a měla vědět, že je součástí řetězových obchodů směřujících k podvodu na DPH. Daňové orgány i městský soud náležitě popsaly a zdůvodnily jednotlivé objektivní okolnosti (podezřelé indicie), na základě kterých podle jejich názoru stěžovatelka měla a mohla vědět, že se zapojila do transakcí zasažených podvodem na DPH. Nutno poznamenat, že vědomá účast na podvodném jednání neznamená totéž jako účast úmyslná.

[35] Jelikož napadený rozsudek není nepřezkoumatelný a jelikož žádná jiná vada řízení před městským soudem, která by mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, nebyla ani stěžovatelkou namítána ani zjištěna kasačním soudem z úřední povinnosti, nezbyvá než uzavřít, že kasační důvod ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. není dán.

[36] Stěžovatelka sice v kasační stížnosti zmiňuje i kasační důvod ve smyslu § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., ovšem již nenamítá žádné konkrétní vady řízení vedeného před daňovými orgány, které by se týkaly zjišťování skutkové podstaty a pro které by měl městský soud napadené rozhodnutí zrušit. Nejvyšší správní soud proto bez dalšího konstatuje, že ani tento kasační důvod není dán, neboť není úkolem kasačního soudu, aby v soudním či správním spisu nad rámec kasačních námitek vyhledával případné další vady řízení před daňovými orgány a tyto posuzoval (nejedná-li se o výjimečné vady ve smyslu § 109 odst. 4 věta za středníkem s. ř. s., které kasační soud neshledal).

[37] Nejvyšší správní soud dále posoudí namítaný kasační důvod dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., který se týká samotné podstaty sporu. Ta spočívá v posouzení, zda ob stojí závěr daňových orgánů, aprobovaný městským soudem, že stěžovatelce nelze přiznat nárok na odpočet DPH z plnění (dodávek dobíjecích kupónů) přijatých v relevantních zdaňovacích obdobích od dodavatele Ing. Ch., neboť se zapojila do transakcí zasažených podvodem na DPH, o kterém vzhledem ke zjištěným objektivním okolnostem mohla a měla vědět, přičemž nepřijala dostatečná opatření, aby své účasti na daňovém podvodu zabránila.

[38] V obecné rovině Nejvyšší správní soud považuje za vhodné nejprve uvést, že se problematikou podvodů na DPH ve své rozhodovací praxi již mnohokrát zabýval, přičemž ve své judikatuře vychází především z judikatury Soudního dvora Evropské unie. Dle této judikatury se podvodem na DPH rozumí situace, kdy jeden z článků obchodního řetězce neodvede daň, přičemž neodvedení daně nemá původ v podnikatelském selhání subjektu, a další si ji za nestandardních okolností čerpá prostřednictvím odpočtu, čímž získá daňové zvýhodnění, které je v rozporu s účely směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty. Daňovému subjektu, který věděl nebo mohl a měl vědět, že se uskutečněním obchodních transakcí zapojí do daňového podvodu,

pokračování

nárok na odpočet nevzniká. Nezáleží přitom na tom, zda měl z účasti na podvodu jakýkoliv prospěch. Skutečnost, zda daňový subjekt věděl nebo přinejmenším mohl a měl vědět, že se transakcí zapojuje do daňového podvodu, se posuzuje na základě objektivních okolností transakce. Tyto okolnosti osvědčují nejen samotnou vědomost daňového subjektu o daňovém podvodu (tedy zda o něm daňový subjekt věděl nebo vědět měl a mohl), ale i to, zda přijal adekvátní opatření, která byla způsobilá zabránit jeho účasti na podvodu a která po něm mohla být v dané věci vyžadována pro jeho dobrou víru. V případě, že daňový subjekt „projde“ vědomostním testem, může si úspěšně nárokovat odpočet i z transakcí, které byly prokazatelně zasaženy daňovým podvodem (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2025, č. j. 2 Afs 2/2024-42, bod [17], resp. tam odkazovaná judikatura Soudního dvora Evropské unie).

[39] Nejvyšší správní soud setrvale judikuje, že pro posouzení, zda se určitý daňový subjekt účastnil podvodu na DPH, je třeba postupovat v několika krocích. Nejprve je třeba zjistit, zda k podvodu spáchanému dodavatelem došlo (1. krok – *existence podvodu na DPH*). Pokud ano, je třeba na základě objektivních skutkových okolností posoudit, zda daňový subjekt věděl nebo mohl a měl vědět, že se svým jednáním účastní plnění, které je součástí podvodu (2. krok – *objektivní okolnosti*). Následně se pak posuzuje, zda daňový subjekt přijal veškerá opatření, která od něj mohla být rozumně vyžadována, aby zajistil, že přijetí plnění nepovede k jeho účasti na podvodu (3. krok – *přijatá opatření*). Kroky 2 a 3 lze označit za tzv. vědomostní test, který je aplikován vždy ve vztahu ke konkrétnímu daňovému subjektu, tedy k těm okolnostem a opatřením, které daňový subjekt mohl či měl vědět, nebo mohl učinit, aby se vyhnul účasti na podvodu na DPH (na rozdíl od prvního kroku, který se vztahuje obecně k celému podvodnému řetězci). Nejde však o izolované kroky „vědomostního testu“. Relevantní skutkové okolnosti totiž mnohdy nelze striktně kategorizovat; je naopak zřejmé, že některé okolnosti budou mít relevanci současně pro více kroků výše popsaného testu. Nastalou skutkovou situaci je vždy nutno posoudit komplexně a dospět k závěru, zda veškeré zjištěné indicie ve svém souhrnu svědčí o splnění všech podmínek pro odeprání nároku na odpočet daně z důvodu zapojení do podvodného řetězce (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 9. 2023, č. j. 2 Afs 69/2023-50, bod [34], resp. tam odkazovaná judikatura).

[40] Z právě uvedeného shrnutí je zřejmé, že judikurní východiska popsaná městským soudem v napadeném rozsudku jsou správná. Ostatně stěžovatelka proti obecným východiskům, která městský soud aplikoval ve svém posouzení, v kasační stížnosti nic nenamítá. Ani stěžovatelkou v kasační stížnosti provedený vlastní výčet judikatury, kterou považuje za relevantní, z judikurních východisek aplikovaných městským soudem nevybočuje.

[41] V posuzovaném případě není sporu o tom, že daňové orgány dostatečně prokázaly existenci podvodného řetězce, v rámci kterého byly přepravovány dobíjecí kupóny a do kterého byla zapojena i stěžovatelka. Ta v roce 2013 a 2014 odebírala vždy od stejného dodavatele Ing. Ch. více jak dvě tisíce dobíjecích kupónů, které téměř všechny (96,4 %) obratem přepravovala několika odběratelům v Polsku a na Slovensku, z nichž minimálně jeden je přepravoval zpět do ČR, a přes několik dalších obchodů se dobíjecí kupóny dostaly zpět k Ing. Ch.. Správce daně identifikoval chybějící daň u čtyř společností zapojených do uvedeného obchodního řetězce, které měly virtuální sídlo a pro správce daně byly nekontaktní, čímž bylo prokázáno narušení daňové neutrality. Rovněž stěžovatelka

v kasační stížnosti proti závěrům daňových orgánů (aprobovaným městským soudem) o prokázání existence daňového podvodu nic nenamítá. Navíc výslovně činí předmětem přezkumu pouze otázku, zda správce daně unesl důkazní břemeno ve vztahu k tvrzení, že stěžovatelka mohla a měla vědět, že je účastna podvodu na DPH. Její kasační argumentace tak směřuje výlučně proti daňovými orgány provedenému vědomostnímu testu, resp. z něj učiněným závěrům.

[42] Nejvyšší správní soud proto přezkoumá daňovými orgány provedený vědomostní test, který městský soud aproboval, tedy posoudí, zda stěžovatelka na základě správcem daně zjištěných a popsanych objektivních skutkových okolností mohla či měla vědět, že se přeprodáváním dobíjecích kupónů na české telekomunikační služby odebraných od Ing. Ch. a dodaných zahraničním odběratelům účastní podvodu na DPH, a pokud ano, tak zda přijala veškerá opatření, která od ní mohla být rozumně vyžadována, aby zabránila své účasti na podvodném obchodním řetězci. Nezáleží přitom na tom, zda stěžovatelka měla z účasti na podvodu jakýkoliv prospěch či zda se jej účastnila úmyslně.

[43] Stěžovatelka v kasační stížnosti namítá, že žádná z okolností, které daňové orgány považovaly za podezřelé a naplňující podmínky objektivních okolností ve smyslu zmiňovaného vědomostního testu, nevybočovala ze standardního průběhu jejích obchodů a ani jednotlivě, ani ve spojení s ostatními skutečnostmi nemohla být z její strany, ani při vynaložení veškeré obezřetnosti, vnímána jako indikátor daňového podvodu. S tím Nejvyšší správní soud nesouhlasí.

[44] Jak již bylo uvedeno výše, v rámci vědomostního testu správce daně prokazuje objektivní okolnosti spočívající v nestandardnosti posuzované obchodní transakce, z nichž je zřejmé, že daňový subjekt věděl nebo alespoň vědět měl a mohl o své účasti na daňovém podvodu, jakož i absenci či nedostatek rozumných opatření přijatých daňovým subjektem k zamezení jeho možného zapojení do podvodu na DPH. Nejvyšší správní soud se proto zaměří na otázku, zda obstojí závěr městského soudu, že v projednávané věci existují relevantní objektivní okolnosti, z nichž je možné spolehlivě dovozovat závěr, že stěžovatelka minimálně měla a mohla vědět o tom, že se svým obchodováním s dobíjecími kupóny od Ing. Ch. v daném období roku 2013 a 2014 účastní podvodu na DPH.

[45] Ve svém rozsudku ze dne 26. 8. 2020, č. j. 4 Afs 10/2020-58, bod [40], Nejvyšší správní soud konstatoval, že „[...] objektivní okolnosti tvoří dílčí indicie, které ačkoliv každá sama o sobě nejsou nezákonné, ve svém souhrnu tvoří logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které spolehlivě a jednoznačně prokazují skutečnost, že daňový subjekt věděl či minimálně vědět mohl a měl o podvodu na DPH, přičemž při posuzování těchto skutečností je třeba přihlídnout i k dalším okolnostem, jako například k obchodním zkušenostem a znalostem daňového subjektu a jeho obchodních partnerů, k vlastnostem plnění, k obchodním, platebním a záručním podmínkám atd. (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2013, č. j. 1 Afs 58/2013-34, ze dne 30. 5. 2012, č. j. 1 Afs 26/2012-34, ze dne 11. 12. 2014, č. j. 6 Afs 156/2014-47). Jednotlivé okolnosti je nutno vidět v jejich souvislostech a hodnotit je jinak, než v případě, že by existovaly samostatně.“ Tímto prizmatem je třeba hodnotit i objektivní okolnosti, v nichž daňové orgány spatřovaly vědomost stěžovatelky o jejím zapojení do řetězce obchodů s dobíjecími kupóny směřujících k podvodu na DPH.

pokračování

[46] Nejvyšší správní soud ve shodě s městským soudem zdůrazňuje, že jednotlivé daňovými orgány popsané objektivní okolnosti je třeba vnímat ve vzájemných souvislostech a s přihlédnutím k náležité obezřetnosti, kterou lze rozumně vyžadovat po stěžovatelce, jako v dané době zkušenému podnikateli v oblasti telekomunikací a s tím spojených služeb, neboť takto se stěžovatelka v daňovém řízení prezentovala (viz např. str. 19 zprávy o daňové kontrole vyhotovené v dané věci správcem daně, která je součástí správního spisu – dále jen „*zpráva o daňové kontrole*“).

[47] V posuzovaném případě daňové orgány identifikovaly zejména následující objektivní okolnosti, které podle nich u stěžovatelky měly vyvolat pochybnosti o legitimnosti realizovaných obchodů: (i) nedostatek smluvního zajištění předmětných obchodů s Ing. Ch. (včetně nepředložení objednávek), přestože se tyto obchody v rozhodné době pohybovaly v řádech několika desítek milionů Kč a týkaly se desítek tisíc dobíjecích kupónů měsíčně, (ii) absence veřejné (webové) prezentace nabídky prodeje dobíjecích kupónů Ing. Ch., přestože tento dodavatel začal v daném období stěžovatelce nabízet a dodávat desítky tisíc kusů dobíjecích kupónů měsíčně a stěžovatelka jej měla vnímat jako velkoobchodníka s tímto zbožím, (iii) podezřele nízká a neměnná cena za dobíjecí kupóny, neboť cena nabízená Ing. Ch. byla na úrovni prodejních cen nabízených samotnými operátory (coby původci telekomunikačních služeb) a současně byla nižší než ceny pro distributory po započtení maximálních slev, které operátoři poskytovali svým největším odběratelům, (iv) naprostá většina (96,4 %) dodávek od Ing. Ch. (tj. téměř dvě sta tisíc dobíjecích kupónů) stěžovatelka přeprodala v krátkém časovém období několika odběratelům z Polska a Slovenska, a to opět bez jakéhokoli smluvního zajištění, pouze na základě telefonických či e-mailových kontaktů, bez osobního setkání s těmito novými obchodními partnery.

[48] V případě objektivní okolnosti spočívající v nedostatku smluvního zajištění předmětných obchodů s Ing. Ch. (včetně nedoložení objednávek) Nejvyšší správní soud souhlasí s daňovými orgány i městským soudem, že se v kontextu dalších okolností provázejících dodávky dobíjecích kupónů v daném období v roce 2013 a 2014 jedná o podezřelou indicii. I přes stěžovatelkou tvrzenou dlouholetou a bezproblémovou obchodní spolupráci s Ing. Ch. byl objem dobíjecích kupónů nabízených Ing. Ch. v dané části roku 2013 nestandardně vysoký (např. pouze v měsíci srpnu 2013 se jednalo o dodávky v rozsahu cca 70 000 ks kupónů o celkovém základu daně přesahujícím 14 mil. Kč – viz str. 2 zprávy o daňové kontrole), tudíž u obezřetného podnikatele lze očekávat, že si takovéto obchody smluvně zajistí, zvláště pokud se podobně velké obchody realizovaly i v následujících měsících. Nutno zdůraznit, že stěžovatelka nebyla v rámci daňové kontroly (zahájené dne 14. 7. 2015, tedy necelé dva roky poté, co se sporné obchody začaly realizovat) schopna předložit ani objednávky. Vysvětlení stěžovatelky, že „*první dodávky byly dohodnuty zřejmě e-mailem, další dodávky byly zpravidla sjednávány telefonicky, případně potvrzeny formou běžné obchodní e-mailové komunikace*“, která je ale „*vzhledem k obrovskému objemu*“ likvidována „*vždy po roce*“ (viz str. 8 zprávy o daňové kontrole, resp. str. 9 kasační stížnosti), je s ohledem na popsaný rozsah dodávek nevěrohodné. I pokud by tomu tak skutečně bylo a stěžovatelka takto postupovala i u objednávek v hodnotě několika desítek milionů Kč realizovaných v období několika měsíců, pak rozhodně nelze takové jednání hodnotit jako podnikatelsky obezřetné.

[49] Pokud se stěžovatelka opakovaně odvolává na předchozí téměř dvacetiletou bezproblémovou spolupráci s Ing. Ch. (která měla započít tím, že se Ing. Ch. na stěžovatelku

obrátil jako „*sběratel telefonních karet*“ a následně se na stěžovatelku začal obracet s nabídkou telefonních karet, později dobíjecích kupónů, přičemž se stal „*jedním z mnoha dodavatelů*“ stěžovatelky – viz str. 8 zprávy o daňové kontrole), tak Nejvyšší správní soud upozorňuje, že ani v daňovém ani v soudním řízení stěžovatelka blíže nespecifikovala rozsah této postupně se rozvíjející spolupráce s Ing. Ch., která předcházela předmětnému období roku 2013, kdy Ing. Ch. začal stěžovatelce dodávat řádově desítky tisíc dobíjecích kupónů měsíčně. Tím je věrohodnost jejího vysvětlení, proč nepovažovala za potřebné smluvně zajistit předmětné dodávky od Ing. Ch. (či alespoň si uchovat e-mailové objednávky), značně oslabena. Nejvyšší správní soud nesouhlasí s tvrzením stěžovatelky, že v roce 2013 a 2014 by základní či rámcové smluvní zajištění představovalo „*netaktní vyjádření nedůvěry*“ obchodnímu partnerovi, neboť minimálně pořízení písemných objednávek zboží v hodnotě řádově desítek milionů Kč lze považovat za standard i v roce 2013. Pokud by měl Ing. Ch. (původně dle stěžovatelky „*sběratel telefonních karet*“) vnímat požadavek na smluvní zajištění dodávek zboží v tak velkém rozsahu a mnohamilionové hodnotě jako „*netaktní vyjádření nedůvěry*“, byla by to pro stěžovatelku další jasná indicie o podezřelosti takového potenciálního obchodu.

[50] K právě popsané výchozí objektivní okolnosti, která i dle názoru Nejvyššího správního soudu vykazuje nestandardnost obchodů spočívajících v dodávkách dobíjecích kupónů od Ing. Ch. počínaje srpnem 2013 a konče říjnem 2014, pak přistupuje další daňovými orgány identifikovaná indicie, a to že Ing. Ch. veřejně neprezentoval svoji obchodní činnost, přestože jej stěžovatelka měla považovat za velkoodběratele od operátorů mobilních služeb (čímž si vysvětlovala nestandardně nízké ceny nabízených dobíjecích kupónů – v tomu podrobněji viz níže). Argument stěžovatelky, že v roce 2013 a 2014 nebylo běžné, aby podnikatelské subjekty provozovaly webové stránky, nejen že není blíže odůvodněn či podložen, ale stěžovatelka si jej do značné míry vyvrací tvrzením, že i ona sama webové stránky nabízející dobíjecí kupóny provozovala a že jí odběratelé díky této veřejné prezentaci svého zboží a služeb zpravidla sami oslovovali s poptávkou po dodání kupónů (viz str. 16 zprávy o daňové kontrole, resp. str. 13 kasační stížnosti). Stěžovatelka tudíž sama připouští, že šlo o standardní chování subjektů nabízejících k prodeji zboží typu dobíjecích kupónů, jímž obchodníci i v roce 2013 a 2014 získávali své odběratele. Pokud tedy Ing. Ch. svou nabídku dobíjecích kupónů (či případně jiného zboží a služeb, které by byly zdrojem jeho podnikatelské činnosti) veřejně neprezentoval, jedná se nepochybně o skutečnost nestandardní, která měla u stěžovatelky vyvolat potřebu zvýšené obezřetnosti v situaci, kdy Ing. Ch. začal stěžovatelce nabízet desítky tisíc dobíjecích kupónů za nestandardně nízkou cenu.

[51] V kontextu výše uvedeného je zřejmé, že předchozí obchodní spolupráci mezi stěžovatelkou a Ing. Ch. (u které nebyl stěžovatelkou ani tvrzen ani prokázán její rozsah) nelze z hlediska indicií o podezřelosti dodávek kupónů počínaje srpnem 2013 a konče říjnem 2014 přeceňovat, jak se o to snaží stěžovatelka v kasační stížnosti, neboť sporné dodávky lze důvodně považovat, co do jejich rozsahu a hodnoty plnění, za výjimečné i v rámci dosavadní spolupráce stěžovatelky s Ing. Ch. (kterého stěžovatelka poznala jako „*sběratele telefonních karet*“).

[52] Nejvyšší správní soud souhlasí s městským soudem a daňovými orgány i v tom, že další relevantní okolností, která podtrhuje podezřelost předmětných dodávek dobíjecích kupónů od Ing. Ch. v daném období let 2013 a 2014, je podezřele nízká a po celou dobu

pokračování

neměnná cena nabízených dobíjecích kupónů. Jak přiléhavě odůvodnil městský soud, daňové orgány prokázaly, že stěžovatelka v daném období byla obeznámena s cenami dobíjecích kupónů, jakož i se systémem slev, které byli operátoři ochotni poskytnout svým odběratelům. Stěžovatelka sama tvrdí, že si vždy porovnávala ceny nabízené operátory a jejich odběrateli a poté zvolila tu cenově nejvýhodnější nabídku. Daňové orgány zjistily, že v rozhodném období stěžovatelka nakupovala dobíjecí karty výhradně od Ing. Ch., a to za ceny, které byly v některých případech o několik haléřů nižší a v jiných případech o několik haléřů vyšší než ceny, za které je nabízeli mobilní operátoři po odečtení nejvyšší možné slevy (operátoři se vyjádřili, že vyšší slevy než 5,5 % neposkytovali). Stěžovatelka k této již *prima facie* podezřelé okolnosti uvedla, že podle jejích informací (které blíže nespecifikovala) Ing. Ch. nakupoval dobíjecí kupóny „*ve velkém*“ a tedy za „*jiné*“ ceny, než které operátoři nabízejí běžným odběratelům (viz str. 9 zprávy o daňové kontrole). Ovšem ceny nabízené Ing. Ch. nebyly nižší, než operátoři nabízeli běžným uživatelům, ale byly rovněž nižší než ceny po započtení maximálních možných slev, které operátoři nabízeli svým velkoodběratelům. Jinými slovy, Ing. Ch. by tak musel dosáhnout u operátorů na ještě vyšší slevu, než která byla standardně poskytována jako maximální. Tuto skutečnost již ovšem stěžovatelka blíže nevysvětluje, resp. neuvádí žádné zdůvodnění, proč by nestandardně nízká cena nabízená Ing. Ch. neměla u obezřetného podnikatele vyvolat podezření na možné nekalé či protiprávní jednání. Výmluvné je v tomto ohledu vysvětlení stěžovatelky v reakci na výtky správce daně, že nerozvíjela úvahy o tom, jak je možné, že Ing. Ch. dosahuje tak nízkých prodejních cen. Stěžovatelka uvedla, že takové úvahy nerozvíjela, protože jí na daném stavu nepřipadalo nic podezřelého. Věděla, že operátoři poskytují svých obchodním partnerům slevy, proto automaticky přepokládala, že velcí odběratelé dosahují značných zvýhodnění, a tudíž se domnívala, že tímto způsobem dosahuje i Ing. Ch. příznivých cen (viz str. 18 žaloby). Z pohledu Nejvyššího správního soudu se stěžovatelka obezřetně nechovala.

[53] Navíc daňové orgány správně zohlednily i tu skutečnost, že stěžovatelka z vyjádření operátora Vodafone mohla při náležité obezřetnosti zjistit, že tento operátor Ing. Ch. za velkoodběratele nepovažoval. Nejvyšší správní soud nepřisvědčil námitce stěžovatelky, že by se městský soud ve svém dílčím závěru o tom, že operátor Vodafone neidentifikoval Ing. Ch. jako svého odběratele dobíjecích kupónů, mýlil v časových souvislostech. Tvrzení stěžovatelky, že vyjádření operátora Vodafone existovalo až v roce 2017 (reagující na výzvu správce daně), je skutečně zavádějící (jak namítá žalovaný), neboť městský soud argumentoval odkazem na tvrzení samotné stěžovatelky o tom, že od operátora Vodafone dostala v roce 2013 doporučení, ať se obrátí na jeho velkoodběratele, které tento operátor jmenoval, ovšem Ing. Ch. nezmínil (viz bod 97 napadeného rozsudku a str. 14 zprávy o daňové kontrole). Ostatně i stěžovatelka na str. 17 žaloby uvedla, že „*nebyl důvod se nijak zamýšlet nad tím, proč operátor Vodafone nezmínil pana Ch. mezi svými distributory*“.

[54] Nejvyšší správní soud souhlasí s městským soudem i daňovými orgány, že podezřelost obchodování stěžovatelky s dobíjecími kupóny odebíranými od Ing. Ch. v relevantním období let 2013 a 2014 dokresluje i poslední z objektivních okolností, z nichž vyšly daňové orgány, tj. že naprostá většina dodávek od Ing. Ch. (tj. téměř dvě sta tisíc dobíjecích kupónů) stěžovatelka přeprodala v krátkém časovém období několika odběratelům z Polska a Slovenska (přestože se jednalo o dobíjecí kupóny využitelné pouze u českých mobilních operátorů), a to opět bez jakéhokoli smluvního zajištění, pouze na

základě telefonických či e-mailových kontaktů, bez osobního setkání s těmito novými obchodními partnery.

[55] Stěžovatelka v kasační stížnosti ve vztahu k jejím zahraničním odběratelům na dobíjecí kupóny zakoupené v roce 2013 u Ing. Ch. uvádí, že konkrétní zahraniční odběratelé, u nichž byl následně správcem daně konstatován daňový podvod (tj. „EGO, ZONUS, Pralinky, Procar“), se na ni obrátili v roce 2013, následně se již objednávky neopakovaly, a že při prvním kontaktu s ní uváděli, že se obracejí na doporučení od některého z odběratelů, kterého prý jmenovali [stěžovatelka neuvádí, kteří z jejích odběratelů měli doporučení dát – pozn. NSS]. Dle svých slov stěžovatelka neměla důvod podezřívat příslušné odběratele z podvodu, poptávka po kupónech se na trhu průběžně měnila a ona měla povědomí o tom, že se dobíjecí kupóny využívají také v českém pohraničí, přičemž poukázala na „extrémně vysoké ceny za roaming“ (viz str. 7 kasační stížnosti). V průběhu daňového řízení ovšem k navázání spolupráce se zahraničními odběrateli tvrdila poněkud odlišnou skutkovou verzi. Zejména uvedla, že s poptávkou dobíjecích kupónů se na ni obrátily společnosti ZONUS a EGO „v průběhu roku 2012“ a že se tyto společnosti mohly dozvědět o možnosti odebírat od stěžovatelky dobíjecí kupóny „bud’ z webových stránek nebo od stávajících odběratelů, konkrétní způsob, jakým se tak stalo, nám není znám“. Dále stěžovatelka v daňovém řízení uvedla, že navázání obchodních kontaktů proběhlo jako o většiny jejích odběratelů e-mailem, platby byly realizovány předem na její bankovní účet, žádné osobní kontakty se zástupci uvedených odběratelů navazovány nebyly, dobíjecí kupóny přebírali zmocnění kurýři uvedených společností a spolupráce s nimi byla ukončena tak, že přestali objednávat dobíjecí kupóny (viz str. 16 a 17 zprávy o daňové kontrole).

[56] Nejvyšší správní soud souhlasí s městským soudem i daňovými orgány, že v kontextu ostatních okolností provázejících předmětné obchody s dobíjecími kupóny nabízenými stěžovatelce Ing. Ch. ve velkém objemu a za podezřele výhodné (nízké) ceny (kterých nebylo možné v dané době dosáhnout ani přímo u operátorů, coby původců mobilních služeb, tedy bez obchodní marže, kterou lze o Ing. Ch. za standardního obchodování očekávat), bylo vysoce podezřelou okolností. Pro stěžovatelku mělo být alarmující, pokud se „zčistajasna“ objevili zahraniční zájemci o desítky tisíc kusů dobíjecích karet na mobilní služby využitelné pouze na území v dosahu sítí českých mobilních operátorů, o nichž stěžovatelka neví, jak se o její nabídce dobíjecích kupónů pořízených za velmi výhodnou cenu od Ing. P. dozvěděli, a kteří byli ochotni bez jakéhokoli osobního kontaktu a smluvního zajištění obchodů v hodnotě několika milionů Kč zaplatit stěžovatelce předem. Nejvyšší správní soud nemá pochyb o tom, že u obezřetného podnikatele by souběh těchto nestandardních okolností měl vyvolat podezření na možnou nekalou či protiprávní činnost, včetně otázky jejího zapojení do daňového podvodu.

[57] Nejvyšší správní soud v dané souvislosti poukazuje na svůj rozsudek ze dne 25. 11. 2021, č. j. 1 Afs 499/2019-68, v němž konstatoval, 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 v právě citovaném rozhodnutí rovněž řešil případ daňového podvodu spočívajícího

pokračování

v dodávkách dobíjecích kupónů pro slovenské odběratele. V rámci vědomostního testu rovněž považoval za klíčový velký objem prodaných dobíjecích kupónů daňovým subjektem [v rozsudku byl daňový subjekt označován jako „*dlužník*“, neboť u něj byl insolvenčním soudem zjištěn úpadek – pozn. NSS] slovenským odběratelům. Okolnost, že daňový subjekt dodával dobíjecí kupóny na Slovensko, kasační soud hodnotil následovně: *„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 přeprodej 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 [...]“* (srov. body [79] a [84] citovaného rozsudku). Shodné posouzení u stejného daňového subjektu, ale ve vztahu k jiným zdaňovacím obdobím, učinil Nejvyšší správní soud i v rozsudku ze dne 15. 9. 2021, č. j. 8 Afs 162/2019-79.

[58] Nejvyšší správní soud i v nyní projednávané věci hodnotí jako nestandardní chování zahraničních odběratelů, kteří se na stěžovatelku obrátili s poptávkou po dobíjecích kupónech v množství téměř dvou set tisíc kusů v relativně krátkém období ve druhé polovině roku 2013, pro které reálně nemohli najít v zahraničí hospodářskou využitelnost, neboť je mohli poptávat pouze zákazníci využívající služby českých operátorů. V kontextu s ostatními okolnostmi provázejícími předmětné obchodování s dobíjecími kupóny, o které tito stěžovatelce prakticky neznámí zahraniční odběratelé (jež si nijak blíže neproěřovala, resp. ani s nimi nevešla v osobní kontakt) projevíli zájem, zejména podezřele nízkou cenu dobíjecích kupónů nabízených Ing. Ch., lze po stěžovatelce rozumně vyžadovat, aby byla v takové situaci obezřetná a více si zahraniční odběratele prověřila. Stěžovatelkou uváděné důvody, pro které si údajně měla vyhodnotit dodávky dobíjecích kupónů na zahraničí jako ekonomicky zdůvodnitelném, hodnotí Nejvyšší správní soud jako nekonkrétní a zástupné (lze odkázat na přílehlavé vyjádření žalovaného k tvrzení stěžovatelky o „*extrémně vysokých cenách za roaming*“, které v poměrech roku 2013 nebylo opodstatněné).

[59] Nelze proto souhlasit se stěžovatelkou, že předmětné obchody neprovázela žádná podezřelá okolnost a že nebylo nejmenšího důvodu pro podezření z jakékoli nekalé činnosti, jak argumentovala v kasační stížnosti. Naopak, pokud by si stěžovatelka počínala obezřetně, pak by jí jednotlivé nestandardnosti, které již v roce 2013 vykazovaly obchody s dobíjecími kupóny nabízenými Ing. Ch. za podezřele nízké ceny a poptávanými ve velkém množství zahraničními odběrateli (pro stěžovatelku neznámými subjekty), měly vést k tomu, aby se snažila zjistit více informací jak o původu dobíjecích kupónů, tak i o zahraničních odběratelích. Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s městským soudem i daňovými orgány, že standardní kontrolu svých obchodních partnerů ve veřejných rejstřících a vedení účetní a skladové evidence, které jediné stěžovatelka zmínila, nelze považovat za dostatečná preventivní opatření před její účastí, byť i neúmyslnou, na daňovém podvodu. Tímto způsobem lze totiž ověřit pouze základní evidenční údaje potenciálních obchodních partnerů, nikoli však skutečný, případně dokonce podvodný charakter jejich činnosti. Stěžovatelce nelze přisvědčit, že za daných okolností případu nebyl důvod, aby přijímala jakákoli další kontrolní opatření, jak namítá v kasační stížnosti a tím *de facto* připouští, že na jakákoli účinná preventivní opatření prakticky rezignovala.

[60] Nejvyšší správní soud shrnuje, že při komplexním posouzení všech objektivních okolností, které daňové orgány náležitě zjistily a prokázaly (srov. body 123 až 132 napadeného rozsudku, kde se městský soud podrobně věnoval rozsahu dokazování v daňovém řízení a unesení důkazního břemene daňovými orgány), je nutné aprobovat jejich závěr, že zjištěné objektivní okolnosti ve svém souhrnu nepředstavovaly pouhou odchylku od standardního způsobu obchodování, nýbrž se jednalo o indicie, které objektivně vzbuzovaly podezření o podvodném charakteru transakcí založených na přeprodávání dobíjecích kupónů využitelných pouze u českých mobilních operátorů do zahraničí. Stěžovatelka tudíž o své účasti na podvodu na DPH vědět mohla a měla, přičemž ale nepřijala žádná relevantní opatření, která by svou povahou byla schopná reálně předejít a zabránit její účasti v rámci podvodu na DPH.

[61] Pokud jde o stížní argumentaci o všeobecných obchodních podmínkách, kterými měla stěžovatelka v rozhodném období smluvně zajišťovat své vztahy s odběrateli, taková argumentace nemá svůj předobraz v žalobních námitkách. Stěžovatelka v žalobě pouze tvrdila, že písemné smlouvy ve svém obchodním styku obvykle neuzavírala, a to bez ohledu na velikost objemu dodávky, protože dle jejího mínění by jí to nepřineslo žádnou výhodu, jednalo by se pouze o časové a administrativní zatížení. Pro stěžovatelku mělo být podstatné pouze to, aby zákazník zaplatil předem a smlouva byla již v takovém případě zcela nadbytečná. O smluvním zajištění obchodů všeobecnými obchodními podmínkami v žalobě není žádná zmínka. Nejvyšší správní soud přitom setrvale judikuje, že opírá-li se kasační stížnost o nové důvody, které nebyly uplatněny v žalobě před krajským (resp. městským) soudem, ač tak stěžovatel mohl učinit, nelze se jimi poprvé zabývat až v řízení před kasačním soudem. „*Ustanovení § 104 odst. 4 s. ř. s. nesleduje restriktci práv fyzických a právnických osob na přístup k soudní ochraně, nýbrž zachování kasačního charakteru řízení o kasační stížnosti. Po aktivně legitimovaných účastnících předcházejícího žalobního řízení lze spravedlivě žádat, aby na principu vigilantibus iura uplatnili veškeré důvody nezákonnosti správního rozhodnutí již v řízení před soudem první instance. Pokud tak neučiní, je legitimní, že z hlediska možnosti uplatnění argumentace v dalším stupni ponесou případné nepříznivé následky s tím spojené.*“ (viz publikovaná právní věta č. I v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2008, č. j. 8 Afs 48/2006-155, č. 1743/2009 Sb. NSS). Jelikož zmíněnou námitku stěžovatelka ve své žalobě neuplatnila, ač tak nepochybeně učinit mohla, je třeba takovou námitku hodnotit jako nepřipustnou, a proto se jí kasační soud dále nezabýval.

[62] Nejvyšší správní soud uzavírá, že žádná ze stěžovatelkou uplatněných (přípustných) kasačních námitek není důvodná. Městský soud se nedopustil pochybení v právním posouzení věci a všechny sporné právní otázky posoudil správně a souladně s relevantní judikaturou, přičemž svůj rozsudek i přezkoumatelně odůvodnil.

V. Závěr

[63] Vzhledem k tomu, že Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost nedůvodnou, zamítl ji za podmínek vyplývajících z § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. (výrok I. tohoto rozsudku).

[64] O náhradě nákladů řízení Nejvyšší správní soud rozhodl na základě § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, proto jí právo na náhradu nákladů nenáleží. Toto právo by měl procesně úspěšný žalovaný, kterému ale žádné účelně vynaložené náklady nevznikly. Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak,

pokračování

že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů tohoto řízení (výrok II. tohoto rozsudku).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3 s. ř. s.).

V Brně dne 5. března 2025

Mgr. Petra Weissová
předsedkyně senátu