

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Davida Hipšra a soudců Tomáše Foltase a Jitky Zavřelové v právní věci žalobců: **a) Tabák Plus Export, spol. s r.o.**, se sídlem Nové sady 606/40, Brno, **b) JUDr. Jiří Švihla**, insolvenční správce dlužníka Tabák Plus Export, spol. s r.o., se sídlem Lannova tř. 16/13, České Budějovice, oba zastoupeni JUDr. Monikou Novotnou, advokátkou se sídlem Velkopřevorské náměstí 644/1, Praha, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobců proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 27. 4. 2021, č. j. 29 Af 9/2019-269,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I.

[1] Žalobce a) dodával v měsících červen až listopad 2014 dobíjecí kupony českých mobilních operátorů odběratelům ze Slovenska a následně uplatnil u správce daně nárok na odpočet daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“). Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) na základě provedené daňové kontroly týkající se zdaňovacích období červen až listopad 2014 konstatoval, že žalobce a) splnil veškeré formální a hmotněprávní podmínky pro vznik nároku na odpočet. Správce daně však dospěl k závěru, že transakce byly zasaženy podvodem na DPH a že žalobce a) o tomto podvodu měl či mohl vědět, a že nepřijal rozumná opatření, aby své účasti na podvodu zabránil. Správce daně proto žalobci a) neuznal nárok na odpočet DPH na vstupu u nákupu všech dobíjecích kuponů, které nakoupil od společnosti Tabák Plus, spol. s r.o. (dále jen „Tabák Plus“), a které následně prodal odběratelům ze Slovenska.

[2] Správce daně po provedené daňové kontrole proto vydal platební výměry ze dne 13. 9. 2017, č. j. 4008906/17/3004-51521-701260, č. j. 4009111/17/3004-51521-701206, č. j. 4009139/17/3004-51521-701260, a č. j. 4009173/17/3004-51521-701260, kterými žalobci a) vyměřil za zdaňovací období od 6. 6. 2004 do 30. 6. 2014, a za zdaňovací období září, říjen a listopad roku 2014 nadměrné odpočty DPH ve výši 1 920 Kč, 630 Kč, 201 338 Kč a 154 210 Kč.

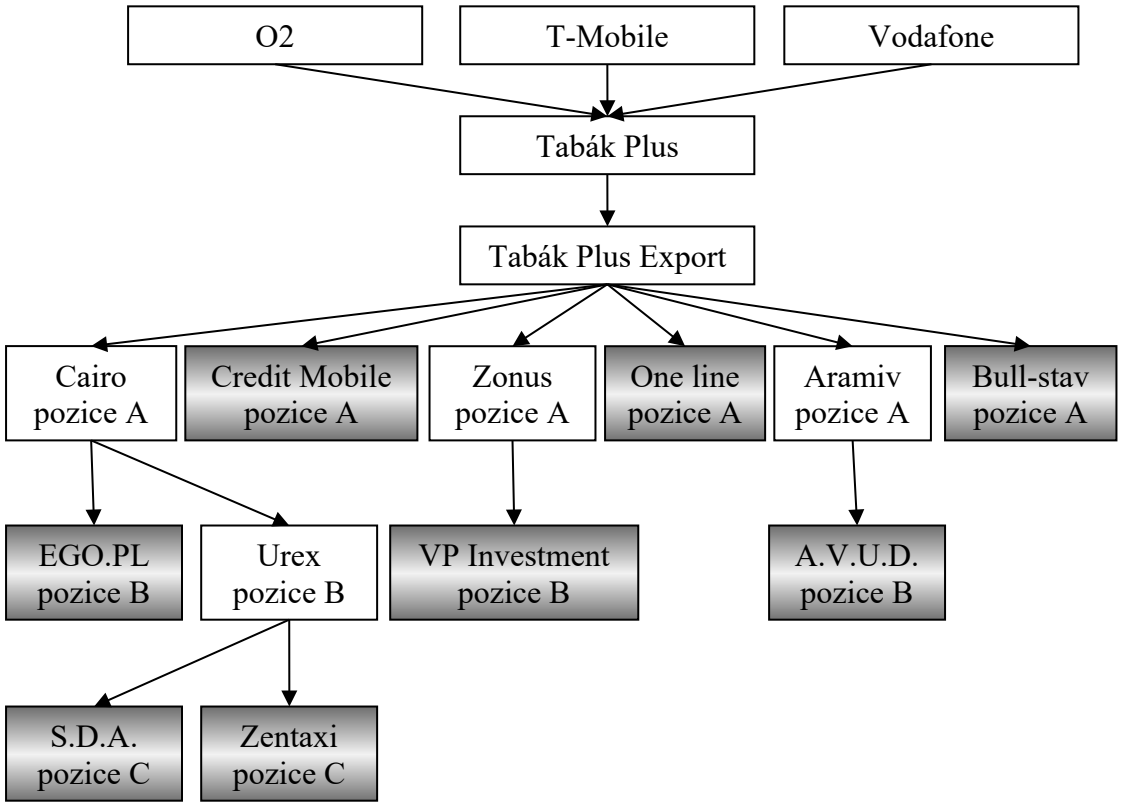
[3] Rozhodnutím ze dne 16. 11. 2018, č. j. 46062/18/5300-22442-706033, žalovaný zamítl odvolání žalobce a) a potvrdil výše uvedené platební výměry.

II.

[4] Žalobci podali proti výše uvedenému rozhodnutí žalobu ke Krajskému soudu v Brně, který ji zamítl rozsudkem ze dne 27. 4. 2021, č. j. 29 Af 9/2019-269.

[5] Krajský soud konstatoval, že žalobce a) v kontrolovaných zdaňovacích obdobích pořizoval služby (předplacené dobíjecí kupony) od kapitálově a personálně propojené společnosti Tabák Plus. V červnu 2014 nakoupil tyto služby v objemu 25 449 039,66 Kč, v září 2014 v objemu 21 279 217,87 Kč, v říjnu 2014 v objemu 23 633 179,42 Kč a v listopadu 2014 v objemu 10 630 755,67 Kč. Žalobce a) přitom dále kupony předprodával obchodním korporacím se sídlem na Slovensku (pozice A), jež je následně poskytovaly korporacím se sídlem v Polsku nebo v ČR (pozice B) a ty je dále přeprodávaly společnostem v ČR a na Slovensku (pozice C). Krajský soud transakce shrnul v následujícím schématu, přičemž v šedých polích se nachází společnosti, u nichž byla konstatována chybějící daň.

pokračování



[6] V případě společnosti CREDIT MOBILE s.r.o. krajský soud uvedl, že společnost vykazovala rysy naznačující zapojení do podvodných jednání jako je virtuální sídlo, minimální cenové navýšení zboží při prodeji a nekontaktnost. Přestože vykazovala nabytí kuponů, zpětný prodej do České republiky, kde kupony mohly být skutečně využity, již nevykázala. Krajský soud se nezabýval otázkou chybějící daně u společnosti ONE LINE s.r.o., neboť to žalobci nezpochybnili. Pokud jde o odběratele BULL-stav s.r.o., předmět její činnosti byl jiný a společnost se následně stala pro správce daně nekontaktní. Smluvní zástupkyně Ľ. S. ve výpovědi popřela, že odběratel od žalobce a) dobíjecí kupony pořizoval. To ostatně dokládají i účetní doklady. Pokud jde o oprávnění paní S. jednat za společnost, z odpovědi slovenského správce daně vyplývá, že byla zplnomocněná jednat v daňovém řízení v období, v němž proběhly transakce mezi BULL-stav s.r.o. a žalobcem a). Skutečnost, že byla zmocněna společníkem a nikoliv jednatelem, je nepodstatná. Slovenský správce daně považoval oprávnění za dostatečné a bez bližší znalosti plné moci nelze její oprávnění zpochybňovat. Pokud jde o zbývající společnosti, společnost Aramiv s.r.o. přiznala pořízení dobíjecích kuponů až v dodatečném daňovém přiznání, avšak neuhradila doměřenou daň. Kupony následně přeprodala tuzemské společnosti. Společnost Cairo s.r.o. přijetí kuponů od žalobce a) vykázala a následně přeprodala do Polska. Polský odběratel si však neplnil své daňové povinnosti. Dále kupony dodala tuzemské společnosti Urex s.r.o., jež přijetí plnění přiznala, avšak její další odběratelé nikoliv. Společnost Zonus s.r.o. přijala plnění a vykázala prodej zpět do České republiky. Její odběratel daň nepřiznal a neodvedl a byl pro správce daně nekontaktní.

[7] Z výše uvedeného je podle krajského soudu zřejmé, že odběratelé na pozici A vykazovali podezřelé rysy. Především v tom, že šlo o slovenské společnosti, které se nezabývaly prodejem dobíjecích kuponů českých mobilních operátorů a neměly síť

následných odběratelů, kteří by kupony prodávali zpět do České republiky. Vzhledem k objemu nakupovaných kuponů bylo možné usuzovat, že je budou přeprodávat dále a v průběhu procesu dojde ke zkrácení daně. Žalobci namítli, že skutečnosti nastalé po uskutečnění transakcí, nelze klást žalobci a) k tíži. Krajský soud však uvedl, že obezřetnému podnikateli mělo být zřejmé, že uvedené transakce postrádají ekonomickou racionalitu (rentabilitu). Proto si žalobce a) mohl již při zahájení obchodů být vědom toho, že v těchto řetězcích může dojít k daňovému podvodu. Krajský soud současně konstatoval, že o nestandardnosti či trestnosti některých aspektů dané činnosti měl žalobce a) povědomost z předchozí činnosti kapitálově propojené společnosti Tabák Plus. Žalobce a) však do těchto transakcí vědomě vstoupil, a proto je třeba objektivní podmínku jeho odpovědnosti mít za splněnou.

[8] Krajský soud dále hodnotil splnění subjektivní podmínky, tedy zda žalobce a) měl či mohl vědět, že se účastní podvodu na DPH. Krajský soud upozornil především na nízkou využitelnost kuponů na Slovensku, jelikož byly určeny pro čísla tuzemských mobilních operátorů. Žalobce a) byl také jednou ze tří majetkově a personálně propojených společností (společně s Tabák Plus a Valmont). Statutárním orgánem těchto společností byla tatáž osoba a díky předchozímu angažmá ve dvou společnostech měla znalosti o obchodování s dobíjecími kupony. Tabák Plus byl v letech 2010 a 2012 kontaktován policií s žádostí o spolupráci při vyšetřování intrakomunitárních obchodů s dobíjecími kupony. Z toho muselo být jednateli žalobce a) zřejmé, že dodávání dobíjecích kuponů do zahraničí je rizikové. Krajský soud také uvedl, že odběratelé žalobce a) na pozici A s výjimkou Cairo s.r.o. neměli zapsánu žádnou provozovnu a vyjma transakcí s žalobcem a) se nezabývali obchodováním s kupony. Obchody také nebyly ekonomicky rentabilní. Kdyby odběratelé odebírali kupony přímo od operátorů, byly by jejich obchody ziskovější. Krajský soud považoval v souladu s žalovaným za nestandardní také založení žalobce a). Ten měl totéž sídlo jako Tabák Plus, neměl žádné zaměstnance ani žádné provozovny. Činnost žalobce a) byla uskutečňována prostřednictvím zaměstnanců Tabáku Plus a byl beze změn přejat model obchodování této společnosti. Vysvětlení žalobců, že vznik žalobce a) byl součástí plánovaného rozšíření holdingu, nelze považovat za přiléhavé. Žalobce a) vznikl samostatně pouze formálně a jeho založení se tak jeví pouze jako snaha převést obchody do společnosti bez majetku. Současně byl žalobce a) založen v době, kdy již Tabák Plus měl povědomost o existenci možných podvodů na DPH.

[9] Krajský soud dále poukázal na nezvykle přísnou úpravu ohledně náhrady škody a ručení ve smlouvách mezi žalobcem a) a jeho odběrateli. Podle žalobců prokazují obezřetnost žalobce a), čemuž krajský soud částečně přisvědčil. V této souvislosti však krajský soud poukázal na skutečnost, že ve smlouvách chybělo ujednání o průběhu obchodů – dodávek, objednávek a dopravy. To je v kontextu objemu transakcí třeba považovat za nestandardní. Pokud jde o smlouvy uzavřené mezi žalobcem a) a jednotlivými mobilními operátory, nelze přisvědčit námitce žalobců, že smluvní povinnosti nebyly ze strany operátorů vymáhány. I kdyby tomu tak bylo, nemění to nic na tom, že odběratelé nebyli standardními obchodními partnery. Ve vztahu k Vodafone krajský soud konstatoval, že ve smlouvách „*byly i určité požadavky týkající se dalšího nakládání (obchodování) s dobíjecími kupóny (informovanost operátorů, jejich školení, zajištění totožných podmínek apod.), u nichž žalobce a) neprokázal, že by byly jeho odběrateli plněny*

či že by smluvně dbal zajištění takových povinností“. Krajský soud zdůraznil, že tato skutečnost není stěžejní, ale pouze dokresluje obchodní model žalobce a). Ekonomickou iracionalitu podle krajského soudu dokládá také skutečnost, že slovenští odběratelé kupovali dobíjecí kupony od žalobce a), přestože je mohli odebírat za výhodnějších finančních podmínek přímo od tuzemských mobilních operátorů, čímž se připravili o část zisku. Tyto objektivní okolnosti svědčí o tom, že žalobce a) o své účasti na podvodu na DPH buď přímo věděl, nebo vzhledem k těmto okolnostem vědět měl a mohl.

[10] Konečně se krajský soud zabýval také nedostatečností opatření přijatých žalobcem a). Přehled přijatých opatření uvedl žalobce a) ve vyjádření ze dne 3. 6. 2016. Žalovaný k těmto opatřením uvedl, že je nepovažuje za dostatečná. Navíc doložení přiznání k DPH slovenských odběratelů žalobce a) nevyžadoval striktně. Krajský soud souhlasil se závěrem žalovaného, že nelze prověřování obchodního partnera provádět mechanicky a ignorovat rizikové faktory. Podle krajského soudu měl žalobce a) zohlednit rizikovost komodity, s níž obchodoval. Žalobce a) se měl zaměřit na důkladné prověření obchodních partnerů, kterých v daném období nebylo mnoho. Kdyby je důkladně prověřil, získal by indicie o nestandardnostech, jako bylo virtuální sídlo, absence provozoven, historie v daném odvětví apod. Samotnou rizikovost intrakomunitárního dodání kuponů mohl žalobce a) rozpoznat prostřednictvím svého jednatele, jenž jako jednatel společnosti Tabák Plus musel po výzvách Policie ČR o rizicích vědět. Opatření přijatá žalobcem a) tedy nebyla ani samostatně ani ve svém souhrnu s to zabránit jeho účasti na daňovém podvodu. Krajský soud tedy měl vědomost žalobce a) o účasti na daňovém podvodu za prokázanou.

III.

[11] Proti tomuto rozsudku podali žalobci [dále jen „stěžovatelé“, resp. „stěžovatel a)“ či „stěžovatel b)“] v zákonné lhůtě obsáhlou kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

[12] Stěžovatelé nesouhlasili s posouzením splnění podmínek pro konstatování existence daňového podvodu. Podmínky musí být splněny kumulativně, přičemž u většiny obchodů neprokázal správce daně ani splnění první (objektivní) podmínky, což je existence daňového podvodu. Aby se mohlo jednat o daňový podvod, musí správce daně prokázat chybějící daň a určit, v jaké části řetězce se „ztratila“. Současně je třeba každou transakci posuzovat samostatně. Existenci objektivních skutečností měl prokazovat správce daně, avšak ten své povinnosti nedostál. Krajský soud poté existenci objektivních okolností dovodil z obchodního modelu, o němž měl stěžovatel a) v době zahájení obchodování vědět. Tato skutečnost však může svědčit o existenci subjektivní, nikoliv objektivní stránky podvodu.

[13] Ve vztahu k odběrateli CREDIT MOBILE s.r.o. se krajský soud ztotožnil se závěry žalovaného. Z nich však nevyplývá, že tato společnost skutečně neodvedla daň a že se tedy jedná o článek, u nějž lze konstatovat porušení zásady daňové neutrality. Pro závěr o existenci daňového podvodu nelze vycházet z dílčích skutečností, jako je virtuální sídlo, nekontaktnost subjektu, analýza účetních výkazů a zjištění, že daný subjekt vykazuje pouze nízká plnění na výstupu. Z odpovědi slovenského správce daně přitom vyplynulo, že tato společnost přiznala pořízení zboží z jiného členského státu. Jestliže tedy nespolupracovala s tímto správcem v řízení o mezinárodní výměně informací, nelze

z toho usuzovat na její účast v daňovém podvodu, neřkuli na chybějící daň. Stěžovatelé v této souvislosti odkázali na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 11. 2015, č. j. 9 Afs 163/2015-44, podle nějž má správce daně existenci neodvedené daně postavit najisto. Součinnost daňového subjektu pro toto ověření není rozhodná. Stejně tak není rozhodné, zda tato společnost vykazuje nízké částky na výstupu. To podle rozsudku kasačního soudu ze dne 5. 10. 2016, č. j. 6 Afs 170/2016-30, není bez posouzení dalších okolností dostačující pro závěr o účasti takové společnosti na podvodu na DPH. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2018, č. j. 9 Afs 333/2017-63, navíc musí být prokázána vědomost stěžovatele a) o chybějící dani.

[14] Ve vztahu k odběrateli BULL-stav s.r.o. pak správce daně postavil své závěry na výpovědi zmocněnkyně společníka této společnosti, nikoliv zmocněnkyně společnosti samotné. Krajský soud tuto skutečnost nepovažoval za podstatnou. Podle stěžovatelů však takovou výpověď nelze považovat za věrohodnou, neboť jednat za společnost mohou pouze statutární orgány, a tím paní S. (coby zmocněnkyně společníka) nebyla. Podle informací slovenského správce daně současně vystupovala při jednáních se svým bývalým manželem (společníkem společnosti) a je tak zřejmé, že sama neměla o fungování společnosti bližší povědomí. Slovenský správce daně navíc neposkytl daňová přiznání společnosti, a tak není zřejmé, zda daň nepřiznala a neodvedla. Závěry správních orgánů a krajského soudu jsou tak v rozporu s judikaturou Nejvyššího správního soudu, jelikož činí závěr o existenci daňového podvodu pouze na základě nesoučinnosti odběratelů se správcem daně. Vnitřní přesvědčení správních orgánů podle stěžovatelů nepostačuje ke konstatování chybějící daně u daných subjektů. Jestliže krajský soud toto hodnocení převzal, je napadený rozsudek nesprávný a nezákonný. Je pak zcela nepřípadné, aby bylo stěžovateli a) kladeno k tíži jednání subjektů na pozicích B a C, jelikož o nich nemusel a nemohl vědět.

[15] Stěžovatelé dále rozporovali existenci okolností svědčících o vědomosti stěžovatele a) o tom, že poskytnuté plnění je zasaženo podvodem na DPH. Stěžovatel a) nemohl vědět o existenci podvodných řetězců na základě dotazů Policie ČR, které mířily výlučně vůči jednání jiné osoby. Mezi těmito osobami přitom nebyli zákazníci stěžovatele a), ani společnosti Tabák Plus. Ze zdrojů dostupných v rozhodné době nebylo možné seznat, že by obchod s dobíjecími kupony byl systémově zasažen podvodným jednáním. Stěžovatel a) se tak domníval, že se podvodné jednání týká pouze jednoho konkrétního subjektu, o němž měl povědomí. Pokud jde o reálnou využitelnost kuponů, není podle stěžovatelů relevantní, zda byly využitelné pro koncového zákazníka, ale zda je mohli využít odběratelé stěžovatele a) k dalším obchodům. Bez podrobnější analýzy nelze vyloučit, že na Slovensku existuje pro kupony relevantní odbytiště. Stěžovatel a) se tak mohl domnívat, že jeho zákazníci mají následné odběratele, a tato skutečnost sama o sobě jej alarmovat nemohla. Pokud žalovaný tvrdí, že společnost Valmont zobchodovala na tuzemském trhu daleko menší objem kuponů, jedná se o nepřípadné srovnání. Valmont totiž působila primárně na trhu s tabákovými výrobky a kupony pro ni byly vedlejším sortimentem. Dále stěžovatelé rozporovali tvrzení týkající se personálního a materiálního zázemí slovenských odběratelů a také jejich předmětu podnikání. Krajský soud nesprávně uzavřel, že s výjimkou odběratele Cairo s.r.o. nebyly společnosti etablovány na trhu s dobíjecími kupony. Podle stěžovatelů však zboží tohoto druhu nevyžaduje skladovací prostory, ani zaměstnance. Závěry žalovaného a krajského soudu jsou nepřípadné, pokud zjevně vyžadují, aby odběratel měl síť vlastních prodejen. To je v rozporu s realitou, neboť

v tomto odvětví nefungují pouze velké řetězce, ale také drobní obchodníci, kteří své prodejny nemají. Pokud správce daně vyžadoval, aby existenci tohoto zázemí, či skutečného sídla stěžovatel a) zjišťoval, je tento požadavek v rozporu s judikaturou Soudního dvora Evropské unie.

[16] Dále stěžovatelé rozporovali závěr o ekonomické rentabilitě transakcí. Myšlenka správních orgánů, již aproboval krajský soud, je vystavěna na závěru, že stěžovatel a) měl vědět o tom, že jeho odběratelé budou kupony přeprodávat zpět na tuzemský trh. Není však zřejmé, z čeho takový závěr vyplývá. Žalovaný také současně nezohlednil rozdílnou sazbu DPH na Slovensku, která tamním odběratelům umožnila realizaci vyšší marže. Pokud jde o okolnosti vzniku stěžovatele a), ty byly dány plánem na vytvoření holdingové struktury. Sdílení materiálního a personálního zázemí se společností Tabák Plus bylo dáno existencí stěžovatele a) po krátkou dobu. Takový postup byl ekonomicky výhodný. Založení stěžovatele a) bylo také správci daně otevřeně deklarováno v září 2014. Pokud jde o závěry krajského soudu týkající se smluvních ujednání, jde o závěry nekonzistentní. Na jedné straně krajský soud přiznává, že stěžovatel a) se choval opatrně, na druhé straně však konstatuje, že právě tyto postupy dokládají vědomost stěžovatele a) o účasti na podvodném jednání. Chybějící podrobná ujednání o nákupech ve smlouvách nebyla nestandardní. Účelem smluv nebylo upravit průběh dodávek, ale obeznámit odběratele s přísnějšími požadavky na dodání do jiného členského státu. Ve vztahu k (ne)plnění smluv vůči mobilním operátorům stěžovatelé konstatovali, že žalovaný i krajský soud vyšli z mylného hodnocení, a to minimálně ve vztahu ke smlouvě s Vodafone. Smlouva o obchodní spolupráci ze dne 15. 4. 2014 se netýká dobíjecích kuponů, ale předplacených SIM karet. Prodej dobíjecích kuponů je upraven v jiné smlouvě, podle níž měl Tabák Plus pouze informační povinnost. Ve vztahu k T-Mobile setrvali stěžovatelé na tvrzení, že smlouvu stěžovatel a) sice porušil, ale porušení nebylo ze strany operátora sankcionováno, resp. sankce vymáhány. Smlouvu s O2 pak nemohl Tabák Plus porušit, neboť sice uskutečňoval prodeje prostřednictvím stěžovatele a), avšak práci odváděli jeho zaměstnanci na základě servisní smlouvy se stěžovatelem a). Pravidelná školení „dalších prodejců“ tak nebyla třeba, jestliže to byli právě zaměstnanci Tabák Plus, kdo práci reálně vykonával. Žalovaný i krajský soud tak tuto smlouvu dezinterpretovali. Tvrzení o nestandardnosti obchodního modelu tak vychází pouze z laického posouzení krajského soudu. Standardnost modelu naopak dokládá například obžaloba Vrchního státního zastupitelství v Olomouci ze dne 17. 3. 2011, č. j. 3 VZV 4/2010. V ní je shrnut obchodní model konkurenta stěžovatele a), avšak krajský soud se tímto důkazním prostředkem nezabýval.

[17] Stěžovatelé se také vyjádřili k přijatým opatřením. Ta sloužila primárně k identifikaci protistrany a ověření jejího plátcovství. Jednalo se o běžná opatření používaná v soukromé sféře a aprobovaná Generálním finančním ředitelstvím. Pro stěžovatele a), resp. zaměstnance Tabák Plus nebylo reálné navštěvovat provozovny obchodních partnerů, a to navzdory jejich nízkému počtu. Ostatně žalovaný ani krajský soud neuvádí, jaká jiná opatření měl stěžovatel a) zavést. Stěžovatelé také uvedli, že jestliže dopravu nezajišťoval stěžovatel a) sám, pak čestné prohlášení odběratele o vývozu do jiného členského státu je dostatečným opatřením, neboť je předvídá zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), v § 64 odst. 5. O dostatečnosti přijatých opatření byl ostatně stěžovatel a) ubezpečen i Policií ČR.

[18] Z uvedených důvodů stěžovatelé navrhli, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

IV.

[19] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti podpořil závěry krajského soudu a navrhl zamítnutí kasační stížnosti. Vyjádřil se rovněž podrobně k jednotlivým okruhům kasačních námitek.

V.

[20] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[21] Kasační stížnost není důvodná.

[22] Nejvyšší správní soud předesílá, že skutkově i právně téměř shodnou věcí se zabýval již v rozsudku ze dne 17. 12. 2021, č. j. 1 Afs 44/2020-62, jímž zamítl obsahově obdobnou kasační stížnost stěžovatele b) podanou proti rozsudku krajského soudu ze dne 27. 11. 2019, č. j. 30 Af 77/2017-311. V uvedené věci byly předmětem soudního přezkumu dodatečné platební výměry, jimiž byla stěžovateli a) doměřena DPH týkající se zdaňovacího období červenec a srpen 2014. Předmětný rozsudek Nejvyššího správního soudu prošel i testem ústavnosti, kdy proti němu podaná ústavní stížnost byla odmítnuta usnesením Ústavního soudu ze dne 5. 4. 2022, sp. zn. III. ÚS 531/22. S argumentací uvedenou v citovaném rozsudku se Nejvyšší správní soud ztotožňuje, a proto ji přebírá i v tomto rozsudku.

[23] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti. S ohledem na to, že stěžovatelé vymezili tuto námitku toliko odkazem na § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., dále konstatovali, že krajský soud nevzal v potaz důkaz - obžalobu Vrchního státního zastupitelství v Olomouci a uvedli, že se krajský soud nedostatečně vypořádal s jejich žalobními námitkami, vypořádal kasační soud tuto námitku stručně. Podle ustálené judikatury soudy nemohou za stěžovatele námitky domýšlet, neboť by tím vykročily z mantinelů soudního přezkumu (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2012, č. j. 1 Afs 57/2011-95, ze dne 22. 4. 2014, č. j. 2 Ads 21/2014-20, ze dne 27. 10. 2010, č. j. 8 As 22/2009-99, ze dne 18. 6. 2008, č. j. 7 Afs 39/2007-46, ze dne 17. 12. 2008, č. j. 7 As 17/2008-60).

[24] Nepřezkoumatelná jsou taková rozhodnutí, z nichž není zřejmé, jakými úvahami se soud při hodnocení skutkových a právních otázek řídil (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003-52). Nepřezkoumatelný je také rozsudek, ve kterém soud opřel své rozhodnutí o skutečnosti v řízení nezjišťované či zjištěné v rozporu se zákonem (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003,

č. j. 2 Ads 58/2003-75). Nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů je i takový rozsudek, jehož odůvodnění si vnitřně odporuje (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008-76). Napadený rozsudek krajského soudu však žádnou z těchto vad netrpí. Zaprvé je třeba konstatovat, že krajský soud na námitky stěžovatelů reagoval, citoval z jejich vyjádření, avšak přisvědčil názoru žalovaného. Pouhý nesouhlas s hodnocením krajského soudu nemůže založit nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku. Pokud jde o námitku opomenutého důkazu, je třeba uvést, že stěžovatelé v žalobě takový důkaz nenavrhovali. Rozsudek krajského soudu je tak srozumitelný, založený na seznatelných důvodech, a tedy přezkoumatelný.

[25] K tomu zdejší soud poznamenává, že žaloba v této věci má 29 stran. Správní soud není povinen reagovat na každý dílčí argument v podání, tím méně to od něj lze očekávat u podání takového rozsahu. Úkolem soudu je uchopit obsah a smysl argumentace a vypořádat se s ní, což může učinit i tak, že proti ní postaví vlastní ucelený argumentační systém, v jehož konkurenci námitky jako celek neobstojí (nález Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, bod 68). To krajský soud udělal, a jeho rozsudek proto obstál jako přezkoumatelný. Podobný přístup při přezkumu rozsudku krajského soudu, proti němuž mířila 45 stránková kasační stížnost, zvolil i samotný Nejvyšší správní soud.

[26] Nejvyšší správní soud dále přikročil k meritornímu přezkumu napadeného rozsudku. Problematikou podvodů na DPH se kasační soud ve své rozhodovací praxi již opakovaně zabýval, přičemž vycházel především z judikatury Soudního dvora Evropské unie, na kterou ostatně v nyní projednávané věci odkazoval jak v napadeném rozsudku krajský soud, tak i stěžovatelé v kasační stížnosti [viz zejm. rozsudky ze dne 12. 1. 2006, *Optigen Ltd a Fulcrum Electronics Ltd a Bond House Systems Ltd proti Commissioners of Customs & Excese*, ve spojených věcech C 354/03, C 355/03 a C 484/03, ze dne 6. 7. 2006, *Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL*, ve spojených věcech C 439/04 a C 440/04, ze dne 21. 2. 2008, *Netto Supermarkt*, C 271/06, či rozsudek ze dne 21. 6. 2012, *Mahagében kft a Péter Dávid*, ve spojených věcech C 80/11 a C 142/11]. Jestliže daňový subjekt prokáže přijetí zdanitelného plnění a splní zákonem stanovené podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně, může správce daně neuznat odpočet jen v případě, že prokáže podvod na DPH nebo zneužití práva.

[27] Zmiňovaná judikatura jako podvod na DPH označuje situace, v nichž jeden z účastníků řetězce neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem příslušné evropské směrnice (nyní směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty). Důsledkem daňového podvodu musí být nutně tzv. „chybějící daň“, která se projeví tím, že některý z článků řetězce v určitém okamžiku v minulosti nesplnil svou daňovou povinnost (ať již povinnost daň přiznat, přiznat ji pravdivě, nebo daň zaplatit). Pakliže ze zjištěných okolností vyplývá, že daň sice nebyla přiznána a zaplacena, avšak (pravděpodobný) daňový dlužník, který inkasoval při poskytnutí plnění částku odpovídající dani z přidané hodnoty, není nekontaktní a není vyloučeno, že se mu podaří daň doměřit a tato bude následně zaplacena, je konstatování chybějící daně přinejmenším předčasné (srov. bod 25 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 6. 2019, č. j. 2 Afs 162/2018-43, *AUTODOPRAVA K & K*).

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

[29] 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).

[30] 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).

[31] 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 Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 Afs 15/2008-100, ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010–195, č. 2172/2011 Sb. NSS, *MAKRO Cash & Carry ČR*, nebo ze dne 28. 8. 2020, č. j. 8 Afs 232/2018-45).

[32] 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 Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60, č. 3705/2018 Sb. NSS, *VYRTYCH*).

[33] Stěžovatelé rozporují prokázání objektivních podmínek pro konstatování daňového podvodu. Podle stěžovatelů nemá závěr o chybějící dani, coby základní podmínky existence podvodu na DPH, oporu v provedeném dokazování, a to minimálně ve vztahu ke společnostem CREDIT MOBILE s.r.o. a BULL-stav s.r.o. Stěžovatelé se svou argumentací snaží zpochybnit mezinárodní výměnu informací. Tato námitka však není důvodná. Jestliže byly některé společnosti pro slovenského správce daně nekontaktní nebo neposkytovaly potřebnou součinnost, neměl správce daně jinou možnost než provést formální kontrolu bez kontroly dokladů a provedení svědeckých výpovědí.

[34] V případě společnosti CREDIT MOBILE s.r.o. konstatoval správce daně existenci podvodu na DPH na základě skutečností, které hodnotil ve vzájemné souvislosti. Šlo zejména o virtuální sídlo společnosti, absenci obchodních prostor v rejstříku, na kterých by se společnost zdržovala a byla označena. Současně jde o nekontaktní subjekt. Správce daně také shrnul, že tento odběratel uskutečňuje obchody v řádech milionů korun, aniž by byl na trhu s dobíjecími kupony etablovanou společností, dlouhodobě deklaruje výnosy a náklady z hospodářské činnosti v řádech statisíců EUR, avšak nevykazuje zisk.

[35] Kasační soud souhlasí se stěžovateli, že nekontaktnost některých subjektů vůči slovenskému správci daně nelze pokládat za okolnost patřící do sféry vlivu stěžovatele a), kterou by mu bylo možné klást k tíži z hlediska subjektivní stránky účasti na podvodném jednání (viz rovněž stěžovateli citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2016, č. j. 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 Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 8. 2020, č. j. 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 Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2014, č. j. 1 Afs 120/2014-34). Nicméně správce daně (ani žalovaný či krajský soud) v nyní projednávané věci nezaložil svůj závěr o existenci podvodu na DPH výlučně 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 správce daně řádně popsal a doložil. Tato námitka tedy není důvodná.

[36] Pokud jde o námitku ve vztahu ke společnosti BULL-stav s.r.o., zpochybnili stěžovatelé pouze způsob, jakým slovenský správce daně získal informace a jak je následně vyhodnotil žalovaný. Výsledek mezinárodní výměny informací není přímým důkazním prostředkem, na jehož základě by bylo možné usuzovat o existenci podvodu na DPH, představuje však významný soubor nepřímých důkazů a indicií, který ve spojení s dalšími poskytuje dostatečný podklad pro závěr o tom, že dotčená plnění pro slovenské odběratele byla zasažena podvodem na DPH. Ve vztahu k BULL-stav s.r.o. slovenský správce daně zjistil, že svědkyně paní S. byla zplnomocněná v daňovém řízení. Tuzemskému správci daně pak nepřísluší tento závěr zkoumat. Nadto výpověď svědkyně nebyla jediným důkazem, neboť správce daně konstatoval, že svědkyně potvrzuje to, co vyplývá z účetních výkazů, totiž že by tato společnost od stěžovatele a) dobíjecí kupony vůbec pořídila. Ani tato námitka tak není důvodná.

[37] Kasační soud tedy shrnuje, že okolnosti jednotlivých transakcí ve svém souhrnu vytvářejí totožný obchodní model stěžovatele a) uplatňovaný v dotčeném zdaňovacím období vůči všem slovenským odběratelům. Podstatně nasvědčují tomu, že rovněž plnění pro slovenské odběratele byla od stěžovatele a) odebrána za účelem získání neoprávněné daňové výhody, byť i pro některé další subjekty, které se nepodařilo správci daně z objektivních důvodů identifikovat. Nejvyšší správní soud konstatuje, že relevantní skutkové okolnosti nelze striktně oddělit 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 Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 7. 2019, č. j. 10 Afs 182/2018-42, *Easy Working*).

[38] Již objem dodaných kuponů na Slovensko, které však byly určeny pouze pro telefonní čísla tuzemských mobilních operátorů, představuje natolik nestandardní okolnost, na základě které se mohl správce daně důvodně domnívat, že jejich dodávky pro všechny slovenské odběratele mohly být zasaženy podvodem na DPH. Správce daně však popsal ve zprávě o daňové kontrole další okolnosti svědčící o nestandardnosti

dotčených obchodních transakcí. Poukázal na způsob provedení obchodů s dobíjecími kupony a neměnnost jejich schémat [kupony byly odebírány osobně u stěžovatele a), v řadě případů bylo placeno v hotovosti, kupony odebírali bez jakýchkoliv slev, tedy prostoru pro svou vlastní marži atd.].

[39] Stěžovatelé v této souvislosti odkázali na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 333/2017-63, podle nějž platí, že *„správce daně je povinen prokázat, že v řetězci existuje daň související s uskutečněním plnění v řetězci, která měla být po právu odvedena do státního rozpočtu, odvedena nebyla a o tomto neodvedení stěžovatelka měla nebo mohla vědět, a to v době, kdy do obchodních transakcí vstupovala“*. Toto rozhodnutí se však týkalo odlišného obchodního modelu a zejména pouze vnitrostátního dodání. Stěžovateli propagovaný výklad právního názoru devátého senátu by hypoteticky vedl k tomu, že 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. Takový závěr by mohl ve velké míře umožnit realizaci daňových podvodů bez možnosti správce daně na ně reagovat (srov. bod 29 rozsudku ze dne 20. 1. 2021, č. j. 10 Afs 206/2020-41, *PM Trading*).

[40] Nejvyšší správní soud tedy souhlasí se závěry žalovaného a krajského soudu. Byť správce daně neshromáždil veškeré možné podklady, je výsledek mezinárodní výměny informací společně s nestandardními okolnostmi transakcí dostatečným důkazem existence podvodu na DPH. Společnosti zapojené do podvodného řetězce buď pořízení dobíjecích kuponů z jiného členského státu od stěžovatele a) 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 stěžovatele a). Současně v důsledku jejich nekontaktnosti a neochoty spolupracovat se správcem daně nebylo možné určit, ke kterým odběratelům následně dobíjecí kupony putovaly a které konkrétní subjekty měly odvést DPH. I to svědčí o tom, že dodávky dobíjecích kuponů pro odběratele a subjekty na pozicích B, C byly zatíženy podvodem na DPH.

[41] Obecně lze souhlasit se stěžovateli, že je samozřejmě nepřípustné, aby správce daně upřednostnil vybrání daně u daňového subjektu pouze proto, že je to z hlediska vymahatelnosti jednodušší, než ji vybrat u toho subjektu, který daň skutečně neodvedl. Nebyla-li totiž na určitém článku řetězce daň odvedena, nemůže dojít k odmítnutí nároku na odpočet tomu, kdo v dobré víře získá zdanitelné plnění, aniž by o nezákonných praktikách jiného plátce či plátců věděl či mohl vědět (rozsudek *VYRTYCH*, body 69 a 70). Naopak v případě existence daňového podvodu a praktické nemožnosti daň získat u daňového subjektu v pozici tzv. *missing tradera* (např. právě pro jeho nekontaktnost) lze odepřít nárok na odpočet tomu subjektu, který věděl či vědět měl a mohl o tom, že se účastní plnění zatíženého podvodem (rozsudek *Europea Distribution*, bod 45). Proto se Nejvyšší správní soud dále zabýval tím, zda stěžovatel a) věděl či s ohledem na okolnosti vědět mohl, že se účastní podvodného řetězce, neboť správce daně své důkazní břemeno podle § 92 odst. 2 daňového řádu ohledně prokázání samotné existence podvodu unesl.

[42] Stěžovatelé namítali, že stěžovatel a) o existenci podvodu vzhledem k okolnostem nemohl a nemusel vědět. Je pravdou, 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. Vědomost o podvodu na DPH však nelze vyloučit, jestliže transakce s bezprostředními odběrateli daňového subjektu vykazují nestandardní okolnosti. Nejvyšší správní soud se ztotožňuje se závěry žalovaného a krajského soudu o tom, že dodávky dobíjecích kuponů pro slovenské odběratele vykazovaly takové objektivní nestandardnosti, na základě kterých stěžovatel a) přinejmenším vědět mohl a měl, že dobíjecí kupony od něj mohou být odebírány za účelem získání neoprávněného daňového zvýhodnění.

[43] Zcela zásadní okolností je v případě stěžovatele a) jeho majetková a personální propojenost se společností Tabák Plus prostřednictvím společného jednatele. Ten přitom minimálně od roku 2010 musel vědět o tom, že přeshraniční obchody s dobíjecími kupony jsou cílem podvodů na DPH. Stěžovatelé poukazovali na to, že o problematických aspektech se stěžovatel a) dozvěděl v souvislosti s trestním stíháním jiných osob. Již samotná skutečnost, že jednatel stěžovatele a) poskytoval informace v rámci trestního vyšetřování slovenské společnosti v souvislosti s odběrem dobíjecích kuponů, představovala natolik závažnou indicii, na základě které si mohl a měl být stěžovatel a) vědom toho, že plnění určená pro podezřelé slovenské odběratele mohla být zatížena podvodem na DPH a že rovněž v budoucnu hrozí riziko, že dobíjecí kupony odebírané dalšími slovenskými odběrateli mohou být předmětem trestné činnosti. Každá právnická osoba založená podle českého práva jedná prostřednictvím svého statutárního orgánu, a proto vědomost téhož jednatele získaná při zastupování společnosti Tabák Plus je přičitatelná i stěžovateli a).

[44] V rozhodném období dodával stěžovatel a) výlučně slovenským odběratelům. Za této situace měla znalost obchodů s dobíjecími kupony z trestních řízení jiných osob stěžovatele a) upozornit na rizikovost dodání kuponů do jiného členského státu (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 4. 2008, č. j. 2 Afs 35/2007-111, *SOLITER*). Na tomto závěru pak nemůže nic změnit skutečnost, že byl stěžovatel a) ze strany Policie ČR „ubezpečen“, že postupuje v souladu se zákonem. Vyjádření orgánů činných v trestním řízení nemá vliv na vědomost stěžovatele a) o existenci podvodu na DPH.

[45] Podle Nejvyššího správního soudu je zásadní také objem dodaných kuponů. Podle zjištění správce daně stěžovatel a) dodal na Slovensko v červnu 2014 celkem 119 350 ks kuponů, v září 2014 celkem 101 250 ks, v říjnu 2014 celkem 113 660 ks a v listopadu 2014 celkem 55 150 ks. Společnost Valmont CR spol. s r.o. přitom prodávala ve stejném období v tuzemsku kupony v objemu jednotek tisíc měsíčně. Pokud stěžovatelé tvrdili, že tato společnost měla jiný předmět podnikání a neměla dominantní pozici na českém trhu, není takový argument rozhodný. Stejně tak není rozhodná existence relevantního trhu na Slovensku, neboť podle názoru Nejvyššího správního soudu by necelých 10 tisíc Čechů žijících na Slovensku obtížně vytvořilo poptávku po stovkách tisíc kuponů měsíčně. Tím spíše, pokud tyto kupony bylo možné užít výlučně s čísly českých mobilních operátorů. Správce daně tak nemusel provádět podrobnou analýzu relevantního trhu, neboť jeho neexistence v takovém objemu je více než zjevná. Pokud odběratelé stěžovatele a) vyváželi kupony zpět do České republiky, kde je bylo možné reálně využít, postrádá

takový obchod ekonomické opodstatnění (rentabilitu). Zejména pak ve vztahu k relativně nízkým maržím, které správce daně shrnul v tabulce č. 2 ve zprávě o daňové kontrole. Nejvyšší správní soud proto dospěl k závěru, že i s ohledem na tyto okolnosti stěžovatel a) mohl a měl vědět, že jsou od něj dobíjecí kupony nakupovány slovenskými odběrateli nikoliv za účelem jejich řádného prodeje koncovým zákazníkům na Slovensku či tvorby zisku jejich zpětným přeprodejem zpět do ČR, nýbrž velmi pravděpodobně za účelem znepřehlednění následného toku kuponů k článkům podvodného řetězce.

[46] Za nestandardní správce daně považoval také okolnosti vzniku stěžovatele a). Stěžovatelé tyto okolnosti popsali, avšak jejich vysvětlení není ničím podloženo. Tvrzení, že vytvoření holdingové struktury bylo plánované, tedy stěžovatelé ničím neosvědčili (například plány, komunikace vedení, stanoviska odborných poradců, advokátů apod.). Hodnocení žalovaného a krajského soudu, že stěžovatel a) vznikl pouze za účelem vytvoření dalšího článku v řetězci, tak stěžovatelé ničím nevyvrátili. Jestliže chtěl Tabák Plus oddělit svou exportní činnost převedením na stěžovatele a), nedává smyslu, aby tak činil prostřednictvím svých zaměstnanců, jestliže již v počátku realizoval obchody ve vysokém objemu. Stejně tak v případě skutečného oddělení mohl smlouvy s mobilními operátory uzavřít přímo stěžovatel a), nikoliv jeho „sesterská“ společnost.

[47] Nejvyšší správní soud se také shoduje s hodnocením žalovaného a krajského soudu, pokud jde o smluvní ujednání. Krajský soud přiléhavě odkázal na rozsudek kasačního soudu ze dne 28. 1. 2016, č. j. 4 Afs 233/2015-47, podle nějž absence písemného ujednání v kontextu vyššího objemu obchodů může být hodnocena jako nestandardní. Stěžovatelé sami přiznávají, že účelem smluv nebylo upravit obchody, avšak pouze obeznámit odběratele s přísnějšími podmínkami dodání do jiného členského státu. Stěžovatelé tak přiznávají, že stěžovatel a) vědomě podstupoval nemalé obchodní riziko při obchodování se subjekty bez relevantní historie v daném odvětví. Právě skutečnost, že stěžovatel a) činil vše pro to, aby formálně splnil požadavky judikatury na prokázání přijetí opatření (ověřování plátcovství odběratele, čestná prohlášení atd.), ale na druhé straně se nesnažil smluvně ošetřit rizika plynoucí ze samotných obchodů (zpoždění dodávek či plateb, nekontaktnost odběratele), byla správně hodnocena jako nestandardní.

[48] Konečně se kasační soud zabýval i námitkami týkajícími se porušení smluvních povinností vůči operátorům. Jestliže stěžovatelé tvrdí, že smlouva s O2 Czech Republic a.s. nemohla být porušena, pokud byla uzavřena mezi operátorem a Tabák Plus a stěžovatel a) využíval zaměstnanců této společnosti k uskutečnění dodávek, šlo tak de facto o „obcházení“ takové smlouvy. Krajský soud přitom konstatoval, že nejde o stěžejní skutečnost, která by mohla prokazovat vědomost stěžovatele a) o podvodu na DPH sama o sobě. Dokresluje však obchodní model stěžovatele a), který se vyznačoval určitou mírou bezohlednosti a nedodržování smluvních závazků. S tímto hodnocením se Nejvyšší správní soud ztotožňuje. Pokud jde o operátora Vodafone Czech Republic a.s., stěžovatelé poukázali na obsah smlouvy o spolupráci ze dne 15. 4. 2014. Podle stěžovatelů se smlouva týká výlučně prodeje předplacených karet a nemohla tak být ve vztahu k prodeji kuponů porušena. Nejvyšší správní soud se však s tímto hodnocením neztotožňuje. Tato smlouva totiž pod pojmem „Produkty“ rozumí veškeré zboží a služby společnosti Vodafone, zejména předplacené karty. Závazek tak pokrýval širší spektrum produktů a služeb než pouze předplacené karty SIM. Ve vztahu ke společnosti T-Mobile a.s. pak lze

konstatovat, že (ne)vymáhání smluvních ujednání ze strany této společnosti není pro existenci objektivních okolností relevantní. Co je naopak zásadní, je právě chování stěžovatele a), který vědomě nedodržoval závazky se svými smluvními partnery. Tato námitka tedy není důvodná.

[49] Tyto okolnosti musely být stěžovateli a) zjevné již v době realizace předmětných obchodů a musely poukazovat na nestandardnost jeho obchodního modelu. Pokud se stěžovatelé dovolávají obžaloby podané Vrchním státním zastupitelstvím, pak lze konstatovat, že s jejím obsahem se kasační soud nemohl zabývat ani seznámit, jelikož tuto námitku uplatnili stěžovatelé až v řízení o kasační stížnosti. Taková námitka je přitom podle § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřípustná. Nadto stěžovatelé tuto listinu ani ke kasační stížnosti nepřiložili.

[50] K otázce přijetí dostatečných opatření k zabránění účasti na podvodu na DPH Nejvyšší správní soud úvodem konstatuje, že při posuzování přijatých opatření je třeba přihlédnout k rizikovosti „komodity“, se kterou stěžovatel a) obchodoval. Podle rozsudku ve věci *VYTRYCH* může předmět dodávek odůvodňovat vyšší míru opatrnosti vyžadovanou po daňovém subjektu, aby zabránil své možné účasti na daňovém podvodu. Stěžovatel a) si musel být s ohledem na probíhající trestní vyšetřování, o němž – jak uvedeno výše – věděl jeho jednatel, vědom toho, že dobíjecí kupony odebírané slovenskými společnostmi mohou sloužit k podvodu na DPH, a představují proto rizikovou komoditu. Současně rozsah dodávek dobíjecích kuponů pro slovenské odběratele zjevně postrádal ekonomický smysl, čehož si musel být stěžovatel a) rovněž vědom. Přísnější požadavky na adekvátní opatření stěžovatele a) k zabránění jeho účasti na daňovém podvodu jsou proto zcela namístě, neboť sám stěžovatel a) minimálně měl mít v době uskutečňování dotčených transakcí pochybnosti o úmyslu jednajících a jejich charakteru (solidnosti). V tomto ohledu tak krajský soud nepochybil.

[51] Stěžovatelé v této souvislosti poukazovali zejména na rozsudek Soudního dvora ve věci *Mahagében*, konkrétně na závěry uvedené v jeho bodech 61 a 62, podle kterých „*Obecně však 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 uvedené zboží dodat a že splnil své povinnosti ohledně podání daňového přiznání a úhrady DPH, a tím se ujistila, že nedošlo k nesrovnalostem či podvodu u subjektu na vstupu, a dále aby v tomto ohledu měla k dispozici potřebné doklady. Je totiž v zásadě na daňových orgánech, aby u osob povinných k dani provedly nezbytné kontroly za účelem odhalení nesrovnalostí nebo podvodů a uložily sankce osobě povinné k dani, která se těchto nesrovnalostí či podvodů dopustila.*“. Citovaný rozsudek se sice týkal situace, kdy daňové orgány po daňovém subjektu požadovaly uvedená opatření při posuzování oprávněnosti odpočtu DPH, avšak šlo o to, kdo plní kontrolní úkoly vůči osobám povinným k dani (srov. bod 65 in fine odůvodnění uvedeného rozsudku), a zda může správce daně pro nesplnění takového opatření bez dalšího odmítnout přiznat nárok na odpočet DPH. V uvedené věci nešlo, na rozdíl od věci nyní posuzované, o opatření, která lze po daňovém subjektu požadovat k zabránění účasti na (již zjištěném) daňovém podvodu. Naopak, je-li již prokázána existence daňového podvodu, o což ve stěžovateli odkazovaném rozhodnutí nešlo (viz bod 44 jeho odůvodnění), Soudní dvůr výslovně v bodu 60 jeho odůvodnění

připouští, že *„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*“. Jde proto o rozhodnutí založené na jiném skutkovém podkladu, přičemž stěžovatelé z něj dovozují obecné závěry, které z něj neplynou (srov. usnesení Ústavního soudu ze dne 14. 12. 2021, sp. zn. IV. ÚS 3055/21, bod 19 a 20).

[52] K poukazu stěžovatelů na to, že správce daně stěžovateli a) nepředestřel, jaká opatření měl učinit, lze odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 6. 2017, č. j. 3 Afs 161/2016-51, ze kterého vyplývá, že *„důkazní 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“.*

[53] Nejvyšší správní soud souhlasí s krajským soudem a žalovaným, že přijatá opatření stěžovatele a) byla schopna zanechat „auditní stopu“. Závěry krajského soudu je třeba korigovat potud, že prověření osob jednajících za obchodního partnera a vyžadování výpisů z příslušných evidencí, může za určitých okolností představovat dostatečné opatření. Bude tomu tak v případě, kdy není zřejmé, zda osoba přebírající dodávky měla skutečně oprávnění jednat za danou společnost, neboť ze svědeckých výpovědí plynul opak. O takovou situaci se však nyní nejednalo. Ostatně sami stěžovatelé uvedli, že přijatá opatření měla za cíl pouze identifikovat protistranu a ověřit její plátcovství. Pokud jde o čestná prohlášení a odkaz na § 64 odst. 5 zákona o DPH, považuje jej kasační soud za nepřiléhavý. Toto ustanovení upravuje osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu, avšak již krajský soud uvedl, že dodání dobíjecích kuponů je službou (srov. čl. 24 odst. 2 Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty).

[54] Lze tedy shrnout, že opatření stěžovatele a), která beze zbytku přejal od společnosti Tabák Plus nebyla ve světle vědomosti stěžovatele a) o rizikovosti obchodu s dobíjecími kupony dostatečná. Právě znalost možných rizik měla stěžovatele a) vést k prověření toho, co se následně bude s kupony dít, a to zvlášť v případě, že subjekty, se kterými obchodoval, neměly relevantní obchodní historii. Nejvyšší správní soud proto nevypořádával detailně jednotlivá opatření, jelikož je zřejmé, že vědomou účast stěžovatele a) na podvodu na DPH vyloučit nemohla.

[55] S poukazem na shora uvedené důvody Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[56] Soud rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelé nebyli v řízení o kasační stížnosti úspěšní, proto nemají právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu v řízení o kasační stížnosti nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 12. dubna 2023

David Hipšr
předseda senátu