



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Ivo Pospíšila, soudce JUDr. Josefa Baxy a soudkyně JUDr. Lenky Kaniové v právní věci žalobce: **JUDr. J. Š.**, insolvenční správce dlužníka Tabák Plus Export, spol. s r. o., se sídlem Nové Sady 40, Brno, zastoupen JUDr. Monikou Novotnou, advokátkou se sídlem Platněřská 191/2, Praha 1, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Jihomoravský kraj**, se sídlem náměstí Svobody 4, Brno, o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 13. 9. 2017, č. j. 4008906/17/3004-51521-701260, 4009024/17/3004-51521-701260, 4009072/17/3004-51521-701260, 4009111/17/3004-51521-701260, 4009139/17/3004-51521-701260, 4009173/17/3004-51521-701260, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 27. 11. 2019, č. j. 30 Af 77/2017 - 311,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Společnost Tabák Plus Export, spol. s r. o. (dále jen „dlužník“) dodávala v měsících červen až listopad 2014 dobíjecí kupony českých mobilních operátorů odběratelům ze Slovenska a následně uplatnila u správce daně nárok na odpočet DPH. Finanční úřad pro Jihomoravský kraj konstatoval, že dlužník splnil veškeré formální a hmotněprávní podmínky pro vznik nároku na odpočet. Žalovaný však dospěl k závěru, že transakce byly zasaženy podvodem na DPH a že dlužník o tomto podvodu měl či mohl vědět, a že nepřijal rozumná opatření, aby své účasti na podvodu zabránil. Žalovaný tedy dlužníkovi 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] Žalovaný dne 13. 9. 2017 vydal následující platební výměry č. j. 4008906/17/3004-51521-701260 za období od 6. 6. 2014 do 30. 6. 2014, č. j. 4009024/17/3004-51521-701260 za červenec 2014, č. j. 4009072/17/3004-51521-701260 za srpen 2014, č. j. 4009111/17/3004-51521-701260 za září 2014, č. j. 4009139/17/3004-51521-701260 za říjen 2014 a č. j. 4009173/17/3004-51521-701260 za listopad 2014.

[3] Žalobce, insolvenční správce dlužníka, napadl platební výměry žalobou u Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“). Nesouhlasil se závěry žalovaného o účasti dlužníka na podvodu na DPH. Z § 72 a 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“), neplyne, že by bylo možné bez dalšího postihnout za podvod na DPH spáchaný jinou osobou plátce, který si nárokuje odpočet této daně. Neuznání nároku na odpočet DPH je možné pouze v případě, že existoval podvodný řetězec, jehož součástí bylo konkrétní plnění, a současně, že odběratel či dodavatel věděl nebo musel vědět, že se účastní podvodu na DPH. Tyto podmínky přitom musí být splněny kumulativně, což žalovaný neprokázal. Podle žalobce nemůže být existence podvodu založena na skutečnostech, které nastaly před anebo po uvedené transakci. V případě odběratele CREDIT MOBILE, s. r. o. založil žalovaný svůj závěr jen a pouze na skutečnosti, že tato společnost neodvedla daň. Dlužníka však nelze postihovat za domnělý daňový podvod, není-li objektivně zjištěno, že podvod na DPH byl konkrétní osobou skutečně spáchán. Pokud byl CREDIT MOBILE nekontaktní v následujících zdaňovacích obdobích, není to pro posouzení existence podvodu relevantní. Ani v případě odběratele BULL-stav s. r. o. nepostačuje nekontaktnost tohoto subjektu k závěru o chybějící dani. Skutečnost, že se odběratel zabývá stavební činností, pak není relevantní. Pokud jde o vyjádření manželky jednatele této společnosti, nelze k němu přihlížet. Vypovídala totiž za manžela, nikoliv za společnost. Závěr žalovaného o existenci podvodu ve vztahu k těmto dvěma společnostem tak nemá oporu v provedeném dokazování. Dlužník měl na Slovensku šest odběratelů a pouze ONE LINE s. r. o. si nesplnila své daňové povinnosti, a proto dlužník s touto společností spolupráci ukončil. Z hlediska vědomosti dlužníka přitom bylo rozhodné konání jeho odběratelů, nikoliv dalších článků řetězce.

[4] Žalobce dále tvrdil, že dlužníkovi nelze vyčítat vědomost o existenci podvodu na dani u společnosti Tabák Plus. O prošetřování se dlužník dozvěděl až dne 20. 5. 2015, a to z žádosti Policie ČR o poskytnutí faktur. Dále žalobce rozporuje tvrzení, že podvodné nakládání s dobýjecími kupony mělo být dlužníkovi zřejmé již z jejich množství, které v zahraničí nemohlo být využito. Podle žalobce nelze bez podrobnější analýzy vyloučit, že na Slovensku existuje výrazné odbytiště pro kupony českých operátorů. Pokud žalovaný srovnal objem prodaných kuponů s objemem prodeje společnosti Valmont CR, spol. s r. o., jde o srovnání nepřiléhavé. Tato společnost se nespécializuje na telekomunikační služby, ale prodává zejména tabákové výrobky a cigarety. Podle žalobce neobstojí ani námitka, že odběratelé dlužníka nedisponovali materiálním a personálním zázemím pro skladování a distribuci kuponů, ani se neprezentovali jako obchodníci s touto komoditou. Žalobce uvedl, že kupon je drobné zboží, které lze ve větším množství uložit do krabic, a není tak nutné mít skladovací prostory. Podle rozsudku Soudní dvora Evropské unie ze dne 21. 6. 2021, C-80/11, *Mahagében*, neměl dlužník povinnost zkoumat personální a materiální zázemí odběratelů, ani existenci jejich odběratelské sítě. Odběratelé měli v obchodním rejstříku zapsán jako předmět podnikání maloobchod a velkoobchod, což nemohlo v dlužníkovi vzbudit pochybnosti. Stejně tak neměl dlužník povinnost zjišťovat to, zda odběratelé skutečně sídlí na adrese zapsané v obchodním rejstříku.

[5] Žalobce dále nerozumí, z čeho měla být dlužníku zřejmá skutečnost, že slovenští odběratelé přeprodávali kupony zpět do České republiky. I kdyby tomu tak bylo, nebylo by to s ohledem na provázanost trhů problematické. Dlužník tak nemohl a nemusel mít

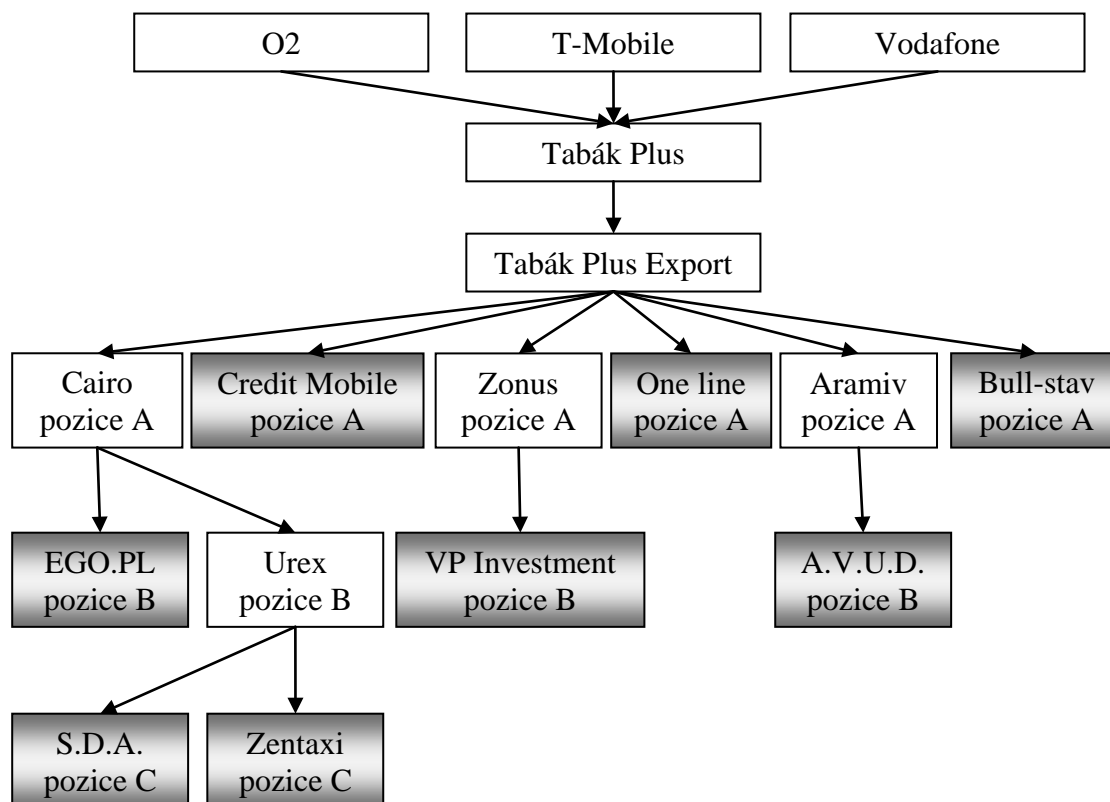
pokračování

povědomí o dalších člancích podvodného řetězce. Žalovaný neuvedl důvody, které by prokazovaly nestandardnosti způsobené samotným dlužníkem, nikoliv jeho odběrateli. Žalovaný jako nestandardní hodnotí též samotné založení dlužníka. Toto tvrzení je však vytrženo z kontextu, neboť v daňovém řízení bylo vysvětleno, že založení dlužníka bylo součástí plánované úpravy holdingové struktury. O této skutečnosti byl žalovaný informován na ústním jednání dne 18. 9. 2014. Žalobce také uvedl, že na smluvních ujednáních mezi dlužníkem a jeho zákazníky není nic nestandardního. Smluvní pokuta za zrušení registrace odběratele k DPH byla opatřením, které mělo vést k vyloučení vědomosti dlužníka o případné účasti na daňovém podvodu. Žalovaný však toto ustanovení hodnotí přesně naopak, což žalobce považuje za absurdní.

[6] Žalovaný dlužníkovi vytýkal, že neplnil smluvní povinnosti vůči tuzemským operátorům. Odkaz žalovaného ve vztahu k Vodafone Czech Republic a. s. je nepřipadný. Opírá se totiž o smlouvu o obchodní spolupráci ze dne 15. 4. 2014, která se však týká dodání předplacených karet, nikoliv dobíjecích kuponů. Pokud jde o T-Mobile Czech Republic a. s., lze souhlasit s žalovaným, že dlužník byl povinen informovat operátora o dalších odběratelích kuponů. Tato povinnost však nebyla nikdy ze strany operátora vymáhána. V případě O2 Czech Republic a. s. žalovaný nijak neprokázal, že by dlužník neplnil své smluvní povinnosti. Naopak plnění smluvních povinností jak dlužníka, tak společnosti Tabák Plus, dokládá dlouhodobá spolupráce. Podle žalobce také dlužník přijal dostatečná opatření. Dlužník požadoval od odběratelů výpis z obchodního rejstříku platný k datu jednotlivých dodávek, kopie osobních dokladů osob zastupujících zákazníky, výstup ze systému VIES, aby ověřil, zda je odběratel plátcem DPH k datu jednotlivých dodávek, kopii průkazu plátcovství DPH k datu jednotlivých dodávek, smlouvu se zákazníkem, plnou moc pro případného zástupce s notářsky ověřeným podpisem, vydané faktury k jednotlivým dodávkám, bankovní výpis s úhradou faktury, popřípadě doklad o převzetí hotovosti, čestné prohlášení o vývozu dobíjecích kuponů do jiného členského státu Evropské unie a dodací list se seznamem sériových čísel dobíjecích kuponů k jednotlivým dodávkám. Podle žalobce tak dlužník postupoval značně obezřetněji, než vyžadují standardy finanční správy. Přiměřenost opatření je podle žalobce třeba hodnotit z hlediska daného odvětví. Není reálné, aby dlužník ověřoval sídlo odběratele a jeho majetkovou situaci či dokonce dluhy vůči státu. Bonita odběratelů byla pro dlužníka zásadní pouze ve vztahu k jím prodávanému zboží.

[7] Krajský soud žalobu ve vztahu k platebním výměrům ze dne 13. 9. 2017, č. j. 4008906/17/3004-51521-701260, č. j. 4009111/17/3004-51521-701260, č. j. 4009139/17/3004-51521-701260 a č. j. 4009173/17/3004-51521-701260, odmítl a ve zbytku zamítl. Důvodem odmítnutí byla skutečnost, že platební výměry za období 6. 6. – 30. 6. 2014, září, říjen a listopad 2014, byly přezkoumány v odvolacím řízení. Odvolání Odvolací finanční ředitelství rozhodnutím ze dne 16. 11. 2018, č. j. 46062/18/5300-22442-706033 zamítlo a platební výměry potvrdilo. Proti tomuto rozhodnutí žalovaného byla podána žaloba vedená u krajského soudu pod sp. zn. 29 Af 9/2019 (nyní je předmětem řízení o kasační stížnosti ve věci sp. zn. 7 Afs 136/2021). Zbylé dva platební výměry za období červenec a srpen 2014 se staly pravomocnými dne 21. 9. 2017 po ukončení přezkumného jednání, a to v souladu s § 243 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“). Tyto dodatečné platební výměry se týkají pohledávek za majetkovou podstatou. V případě výše uvedených čtyř platebních výměrů tomu tak nebylo. Jednalo se o platební výměry, kterými byl dlužníkovi vyměřen nadměrný odpočet. Proto je nelze považovat za „pohledávky, které nejsou pohledávkami za majetkovou podstatou“ ve smyslu § 243 odst. 2 daňového řádu. Krajský soud uzavřel, že nejde o daňovou pohledávku státu za dlužníkem, ale naopak jde o pohledávku dlužníka vůči státu (ve formě nadměrného odpočtu). Účinky předpokládané v § 243 odst. 2 daňového řádu tak nemohly nastat.

[8] Pokud jde o zbylé dva dodatečné platební výměry za období červenec a srpen 2014, dospěl krajský soud k závěru, že žaloba není důvodná. Dlužník v červenci 2014 nakoupil dobíjecí kupony za cenu 25 217 988,81 Kč a v srpnu 2014 v hodnotě 26 901 936,57 Kč od kapitálově a personálně propojené společnosti Tabák Plus. Dlužník 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 společně 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.



[9] 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 žalobce nezpochybnil. 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 L.S. ve výpovědi popřela, že odběratel od dlužníka 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 dlužníkem. 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 pořizování dobíjecích kuponů až v dodatečném daňovém přiznání, avšak neuhradila doměřenou daň. Kupony následně přeprodala tuzemské společnosti. Společnost Cairo s. r. o. přijetí kuponů od dlužníka vykázala a následně přeprodala do Polska. Polský dodavatel si však neplnil své daňové povinnosti. Dále kupony dodala tuzemské

pokračování

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.

[10] 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 přeprodat dále a v průběhu procesu dojde ke zkrácení daně. Žalobce namítl, že skutečnosti nastalé po uskutečnění transakcí, nelze klást dlužníkovi k tíži. Krajský soud však uvedl, že obezřetnému podnikateli mělo být zřejmé, že uvedené transakce postrádají ekonomickou racionalitu (rentabilitu). Proto si dlužník 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 dlužník povědomost z předchozí činnosti kapitálově propojené společnosti Tabák Plus. Dlužník však do těchto transakcí vědomě vstoupil, a proto je třeba objektivní podmínku jeho odpovědnosti mít za splněnou.

[11] Krajský soud dále hodnotil splnění subjektivní podmínky, tedy zda dlužník 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. Dlužník 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 dlužníka zřejmé, že dodávání dobíjecích kuponů do zahraničí je rizikové. Krajský soud také uvedl, že odběratelé dlužníka na pozici A s výjimkou Cairo s. r. o. neměli zapsanu žádnou provozovnu a vyjma transakcí s dlužníkem 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 dlužníka. Dlužník měl totéž sídlo jako Tabák Plus, neměl žádné zaměstnance ani žádné provozovny. Činnost dlužníka byla uskutečňována prostřednictvím zaměstnanců Tabáku Plus a byl beze změn přejat model obchodování této společnosti. Vysvětlení dlužníka, že jeho vznik byl součástí plánovaného rozšíření holdingu, nelze považovat za příléhavé. Dlužník vznikl samostatně pouze formálně a jeho založení se tak jeví pouze jako snaha převést obchody do společnosti bez majetku. Současně byl dlužník založen v době, kdy již Tabák Plus měl povědomost o existenci možných podvodů na DPH.

[12] Krajský soud dále poukázal na nezvykle přísnou úpravu smluvních pokut a ručení ve smlouvách mezi dlužníkem a jeho odběrateli. Podle žalobce prokazují obezřetnost dlužníka, čemuž krajský soud částečně přisvědčil. Nestandardní však naopak je skutečnost, že přes nastavení smluvních pokut chybělo ve smlouvách ujednání o průběhu obchodů – dodávek, objednávek, dopravy. To je v kontextu objemu transakcí třeba považovat za nestandardní. Pokud jde o smlouvy uzavřené mezi dlužníkem a operátory, nelze přisvědčit námitce žalobce, že smluvní povinnosti nebyly ze strany T-Mobile 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 kupony (informovanost operátorů, [...] školení, zajištění totožných podmínek apod.), u nichž dlužník 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 dlužníka. Ekonomickou iracionalitu podle krajského soudu dokládá také skutečnost, že dlužník neprodával

kupony za nominální cenu a připravil se tak o zisk. Tyto objektivní okolnosti svědčí o tom, že dlužník o své účasti na podvodu na DPH buď přímo věděl, nebo vzhledem k těmto okolnostem vědět měl a mohl.

[13] Konečně se krajský soud zabýval také (ne)dostatečností opatření přijatých dlužníkem. Přehled přijatých opatření uvedl dlužník ve vyjádření ze dne 3. 6. 2016 (viz výše v bodě 6). Žalovaný k těmto opatřením uvedl, že je nepovažuje za dostatečná. Navíc doložení příznání k DPH slovenských odběratelů dlužník nevyžadoval striktně. Krajský soud souhlasil se závěrem žalovaného, že nelze opatření aplikovat mechanicky a ignorovat rizikové faktory. Podle krajského soudu měl dlužník zohlednit rizikovost komodity, s níž obchodoval. Dlužník 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 dlužník rozpoznat prostřednictvím svého jednatele, jenž jako jednatel společnosti Tabák Plus musel po výzvách Policie ČR o rizicích vědět. Opatření přijatá dlužníkem tedy nebyla ani samostatně ani ve svém souhrnu s to zabránit účasti dlužníka na daňovém podvodu. Krajský soud tedy měl vědomost dlužníka o účasti na daňovém podvodu za prokázanou.

II. Obsah kasační stížnosti

[14] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). Stěžovatel zaprvé nesouhlasí s odmítnutím žaloby ve vztahu k platebním výměrům č. j. 4008906/17/3004-51521-701260, č. j. 4009111/17/3004-51521-701260, č. j. 4009139/17/3004-51521-701260 a č. j. 4009173/17/3004-51521-701260. Neztotožňuje se se závěrem, že nadměrný odpočet nelze považovat za pohledávku, která není pohledávkou za majetkovou podstatou. Podle § 242 odst. 2 daňového řádu je za majetek dlužníka považován též vratitelný přeplatek a insolvenční správce musí mít v insolvenčním řízení možnost zjistit, zda tento přeplatek existuje a v jaké výši. Právě jeho výše je přitom sporná v nynější věci. Stěžovatel má za to, že tyto platební výměry měly být meritorně přezkoumány v nynějším řízení. Jestliže k přezkumu nedošlo, jsou rozhodnutí žalovaného a krajského soudu nezákonná.

[15] Dále stěžovatel nesouhlasil s posouzením splnění podmínek pro konstatování existence daňového podvodu. Podmínky musí být splněny kumulativně, přičemž u většiny obchodů neprokázal žalovaný 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 dlužník v době zahájení obchodování vědět. Tato skutečnost však může svědčit o existenci subjektivní, nikoliv objektivní stránky podvodu.

[16] 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 něž lze konstatovat porušení zásady daňové neutrality. Pro závěr o existenci daňového podvodu nelze vycházet z dílčích skutečností, jako je 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 porušení zboží z jiného členského státu. Jestliže tedy nespolečně pracovala s tímto správcem v řízení o mezinárodní výměně informací, nelze z toho usuzovat na její účast v daňovém podvodu, neřkuli na chybějící daň. Stěžovatel v této souvislosti odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 11. 2015, č. j. 9 Afs 163/2015 - 44, podle něž má správce daně existenci neodvedené daně

pokračování

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 dlužníka o chybějící dani.

[17] Ve vztahu k odběrateli BULL-stav s. r. o. pak žalovaný postavil své závěry na výpovědi zmocněnkyně společníka této společnosti, nikoliv zmocněnkyně společnosti samotné. Krajský soud tuto skutečnost nepovažoval za podstatnou. Podle stěžovatele 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 příznání 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 stěžovatele nepostačuje ke konstatování chybějící daně u daných subjektů. Jestliže krajský soud toto hodnocení převzal, je napadený rozsudek nesprávný a nezákonný. Je pak zcela nepřipadné, aby bylo dlužníkovi kladeno k tíži jednání subjektů na pozicích B a C, jelikož o nich nemusel a nemohl vědět.

[18] Stěžovatel dále rozporuje existenci okolností svědčících o vědomosti dlužníka o tom, že poskytnuté plnění je zasaženo podvodem na DPH. Dlužník nemohl vědět o existenci podvodných řetězců na základě dotazů Policie ČR, které mířily výlučně vůči jednání jiné osoby. Mezi těmito osobami přitom nebyli zákazníci dlužníka, ani společnosti Tabák Plus. Ze zdrojů dostupných v rozhodné době nebylo možné seznat, že by obchod s dobíjecími kupony byl systémově zasažen podvodným jednáním. Dlužník se tak domníval, že se podvodné jednání týká pouze jednoho konkrétního subjektu, o němž měl povědomí. Pokud jde o reálnou využitelnost kuponů, není podle stěžovatele relevantní, zda byly využitelné pro koncového zákazníka, ale zda je mohli využít odběratelé dlužníka k dalším obchodům. Bez podrobnější analýzy nelze vyloučit, že na Slovensku existuje pro kupony relevantní odbytiště. Dlužník 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 o se nepřipadné srovnání. Valmont totiž působila primárně na trhu s tabákovými výrobky a kupony pro ni byly vedlejším sortimentem. Dále stěžovatel rozporuje 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 stěžovatele však zboží tohoto druhu nevyžaduje skladovací prostory, ani zaměstnance. Závěry žalovaného a krajského soudu jsou nepřipadné, 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 žalovaný vyžadoval, aby existenci tohoto zázemí, či skutečného sídla dlužník zjišťoval, je tento požadavek v rozporu s judikaturou Soudního dvora Evropské unie.

[19] Dále stěžovatel rozporuje závěr o ekonomické rentabilitě transakcí. Myšlenka správních orgánů, již aproboval krajský soud, je vystavěna na závěru, že dlužník měl vědět o tom, že jeho odběratelé budou kupony přeprodat 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 dlužníka, byly dány plánem na vytvoření holdingové struktury. Sdílení materiálního a personálního zázemí

se společností Tabák Plus bylo dáno existencí dlužníka po krátkou dobu. Takový postup byl ekonomicky výhodný. Založení dlužníka 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 dlužník se choval opatrně, na druhé straně však konstatuje, že právě tyto postupy dokládají vědomost dlužníka 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 operátorům konstatuje stěžovatel, 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 setrval stěžovatel na tvrzení, že smlouvu 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 dlužníka, avšak práci odváděli jeho zaměstnanci na základě servisní smlouvy s dlužníkem. 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 dlužníka, avšak krajský soud se tímto důkazním prostředkem nezabýval.

[20] Stěžovatel se také vyjádřil 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 dlužníka, resp. zaměstnance Tabák Plus nebylo reálně navštěvovat provozovny obchodních partnerů, a to navzdory jejich nízkému počtu. Ostatně žalovaný ani krajský soud neuvádí, jaká jiná opatření měl dlužník zavést. Stěžovatel také uvedl, že jestliže dopravu nezajišťoval sám, pak čestné prohlášení odběratele o vývozu do jiného členského státu je dostatečným opatřením, neboť je předvídá zákon o dani z přidané hodnoty v § 64 odst. 5. O dostatečnosti přijatých opatření byl ostatně dlužník ubezpečen i Policií ČR. Stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení. Současně požádal o vrácení zaplaceného soudního poplatku, neboť se domnívá, že je od soudního poplatku podle § 11 odst. 2 písm. n) zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích (dále jen „zákon o soudních poplatcích“), osvobozen.

III. Vyjádření žalovaného

[21] Žalovaný k otázce odmítnutí žaloby uvedl, že podle § 65 odst. 1 s. ř. s. lze žalobou proti rozhodnutí napadnout pouze konečné rozhodnutí. Tím přitom bylo rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 16. 11. 2018, č. j. 46062/18/5300-22442-706033, proti němuž stěžovatel následně podal žalobu u krajského soudu vedenou pod sp. zn. 29 Af 9/2019. Stěžovatel tak vlastně požaduje, aby soud o týchž věcech rozhodoval dvakrát. Navíc stěžovatel požaduje, aby v nynějším řízení byl pasivně legitimován žalovaný a k výsledku řízení před Odvolacím finančním ředitelstvím nebylo přihlíženo. Takový závěr žalovaný považuje za nesprávný.

[22] Žalovaný se ztotožňuje také se závěrem o zamítnutí žaloby. Kasační stížnost je ze značné části pouze opakováním žalobních námitek. Odběratelé dlužníka nepřiznávali následné dodání kuponů a v případě BULL-stav bylo dokonce prokázáno, že s nimi tato společnost nikdy

pokračování

neobchodovala. Skutečnost, že paní S. nebyla oprávněna jednat za tuto společnost, je pak v rozporu s odpovědí slovenského správce daně, který uvedl, že je zmocněna jednat v daňovém řízení. Není důvodu se domnívat, že slovenský správce daně postupoval v rozporu s tamními zákony. Pokud jde o zjištění chybějící daně, žalovaný ji nedovozoval pouze z nekontaktnosti, jak se snažil stěžovatel tvrdit po celou dobu. Společnosti prokazatelně nepříznávaly a neodváděly daň.

[23] Žalovaný považuje za zásadní skutečnost, že dlužník musel díky personálnímu propojení se společností Tabák Plus vědět o rizikovosti ochodu s dobíjecími kupony. To přitom bylo zřejmé již před vznikem dlužníka, a rozhodně tedy nešlo o poznatky zjištěné po uskutečnění daných transakcí. Pokud jde o standardnost obchodního modelu a důkaz obžalobou Vrchního státního zastupitelství v Olomouci, žalovaný konstatuje, že takový důkazní prostředek stěžovatel v žalobě nenavrhl. Naopak skutečnost, že jednatel jiné společnosti byl stíhán za trestný čin krácení daně a za tento i odsouzen, přičemž společnost provozovala stejný obchodní model jako dlužník, svědčí spíše o nestandardnosti tohoto modelu. Ostatně žalovaný vycházel z toho, že na Slovensku nebude pro dobíjecí kupony využitelné pouze na českých číslech dostatečný odbyt. Proto bylo zapojení subjektů bez obchodní historie a distribuční sítě v daném odvětví krajně nestandardní. Stěžovatelem odkazovaný objem prodeje kuponů v porovnání s počtem Čechů žijících na Slovensku pak naopak měl v dlužníkovi vzbudit pochybnosti o ekonomické racionalitě obchodů. Absence písemné smlouvy pak byla nestandardní právě ve vztahu k objemu prodeje. Žalovaný však uvedl, že nejde o skutečnost jedinou a rozhodující.

[24] Pokud jde o přijatá opatření, nelze je hodnotit jako dostatečná. Dlužník se spokojil pouze se základním ověřením ve veřejných rejstřících. Tato opatření lze považovat za standardní pouze pokud transakce nevykazují jiné rizikové znaky. O nedostatečnosti přijatých opatření svědčí také skutečnost, že dlužník tato opatření převzal od společnosti Tabák Plus. Ta se přitom stala součástí podvodného řetězce ve věci společnosti ALFAX, prověřované Policií ČR již v roce 2010. Je tak zřejmé, že dlužníkem přijatá opatření nemohla zabránit daňovým únikům. Volba těchto opatření byla na dlužníkovi a daňová správa nemusí poskytovat „seznam“ jiných vhodných opatření. Přesto je žalovaný v průběhu řízení příkladmo uváděl. Důsledné prověření obchodního partnera platí podle žalovaného bez ohledu na odvětví. Skutečnost, že dlužník obchodoval s dobíjecími kupony, pak není relevantní. Pokud jde o odkaz na § 64 odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty, není pro nynější věc relevantní. Toto ustanovení se vztahuje k osvobození dodání zboží. Dobíjecí kupony jsou však služba. Žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[25] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil splnění zákonných podmínek řízení o kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná. Poté přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a dospěl k závěru, že **není** důvodná.

IV.A K nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu

[26] Nejvyšší správní soud se poté zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti. S ohledem na to, že stěžovatel vymezil tuto námitku toliko odkazem na § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., dále konstatoval, že krajský soud nepřihlédl k jím předloženému důkazu obžalobou Vrchního státního zastupitelství v Olomouci a uvedl, že se krajský soud nedostatečně vypořádal s jeho 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).

[27] 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 žalobce reagoval, citoval z jeho vyjádření, avšak přisvědčil názoru žalovaného. Pouhý nesouhlas s hodnocením krajského soudu nemůže založit nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku. Pokud jde o námitku opomenutého důkazu, je třeba přisvědčit žalovanému, že stěžovatel v žalobě takový důkaz nenavrhol. Rozsudek krajského soudu je tak srozumitelný, založený na seznatelných důvodech, a tedy přezkoumatelný.

IV.B K odmítnutí žaloby ve vztahu k části platebních výměrů

[28] Stěžovatel velice stručně namítal, že krajský soud neměl odmítnout žalobu vůči platebním výměrům č. j. č. j. 4008906/17/3004-51521-701260, č. j. 4009111/17/3004-51521-701260, č. j. 4009139/17/3004-51521-701260 a č. j. 4009173/17/3004-51521-701260. Stěžovatel se ztotožnil se závěrem krajského soudu, že nadměrný odpočet je pohledávkou dlužníka za státem. Výše této pohledávky však nebyla postavena najisto, a protože je podle § 242 odst. 2 daňového řádu vratitelný přeplatek považován za majetek dlužníka, měl být na věc použit § 243 odst. 2 téhož zákona.

[29] Je pravdou, že insolvenční správce musí mít skutečně možnost zjistit, zda přeplatek existuje a v jaké výši. Tato argumentace je však mimoběžná s účelem § 242 odst. 1 daňového řádu, podle nějž jsou pohledávkami za majetkovou podstatou „[d]aňové pohledávky, které vznikají v důsledku daňových povinností, které vznikly v době ode dne účinnosti rozhodnutí o úpadku do ukončení insolvenčního řízení“. Nejde tedy o pohledávky úpadce za správcem daně, ale o pohledávky správce daně za úpadcem. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 5. 2020, č. j. 1 Afs 489/2019 - 29, je třeba vyměřovací řízení dokončit ohledně pohledávek úpadce za státem, neboť jiným způsobem insolvenční správce nezjistí, zda pohledávka existuje a v jaké výši. Potud je třeba přitakat argumentaci stěžovatele. Ohledně daňových pohledávek státu za úpadcem právní úprava vychází z toho, že pokračování v nalézacím řízení poté, co již nelze pohledávku jako pravomocnou přihlásit do insolvenčního řízení, se nejvíce efektivním, jelikož u nepravomocných pohledávek dojde s velkou pravděpodobností k jejich popření. Tyto závěry nejsou v rozporu ani se stěžovatelem odkazovaným rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 6. 2015, č. j. 3 Afs 134/2014 - 37. Naopak tento závěr je následován například výše odkazovaným rozsudkem kasačního soudu č. j. 1 Afs 489/2019 - 29 a též rozsudkem ze dne 1. 9. 2016, č. j. 10 Afs 208/2015 - 38. Tato námitka tedy není důvodná.

IV.C Obecná východiska přezkumu

pokračování

[30] Nejvyšší správní soud dále přikročil k přezkumu meritorní části 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 stěžovatel v kasační stížnosti [viz zejm. rozsudky ze dne 12. 1. 2006, *Optigen Ltd a Fulcrum Electronics Ltd a Bond House Systems Ltd proti Commissioners of Customs & Excise*, ve spojených věcech C 354/03, C 355/03 a C 484/03, ze dne 6. 7. 2006, *Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL*, ve spojených věcech C 439/04 a C 440/04, ze dne 21. 2. 2008, *Netto Supermarkt*, C 271/06, či rozsudek ze dne 21. 6. 2012, *Mahagében keft 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.

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

[32] 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, čj. 9 Afs 333/2017 - 63, *KRPOL*). Společným typickým znakem podvodů na dani z přidané hodnoty je častá praktická nemožnost dopátrat se skutečného důvodu neodvedení daně, stejně jako organizátorů a beneficietů 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, čj. 1 Afs 304/2019 - 33, *ExaSoft Holding*). Není však povinností daňových orgánů či dokonce správních soudů prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod. V daňovém řízení však musí být postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2015, čj. 6 Afs 130/2014 - 60, č. 3275/2015 Sb. NSS, *ALADIN plus*).

[33] 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).

[34] 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).

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

[36] 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“ sabat. [...] 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 (rizikovitost 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, čj. 5 Afs 60/2017 - 60, č. 3705/2018 Sb. NSS, VYRTYCH).

IV.D Existence podvodu na DPH

[37] Stěžovatel rozporuje prokázání objektivních podmínek pro konstatování daňového podvodu. Podle stěžovatele 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. Stěžovatel se svou argumentací snaží zpochybnit

pokračování

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.

[38] V případě společnosti CREDIT MOBILE s. r. o. konstatoval žalovaný 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. Žalovaný 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.

[39] Kasační soud souhlasí se stěžovatelem, že nekontaktnost některých subjektů vůči slovenskému správci nelze pokládat za okolnost patřící do sféry vlivu dlužníka, kterou by mu bylo možné klást k tíži z hlediska subjektivní stránky účasti na podvodném jednání (viz rovněž stěžovatelem 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 žalovaný (ani 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 popsal a doložil. Tato námitka tedy není důvodná.

[40] Pokud jde o námitku ve vztahu ke společnosti BULL-stav s. r. o., zpochybnil stěžovatel 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 dlužníka dobíjecí kupony vůbec pořídila. Ani tato námitka tak není důvodná.

[41] Kasační soud tedy shrnuje, že okolnosti jednotlivých transakcí ve svém souhrnu vytvářejí totožný obchodní model dlužníka uplatňovaný v dotčeném zdaňovacím období vůči všem slovenským odběratelům. Podstatně nasvědčují tomu, že rovněž plnění pro slovenské odběratele byla od dlužníka odebrána za účelem získání neoprávněné daňové výhody, byť i pro některé další subjekty, které se nepodařilo žalovanému z objektivních důvodů identifikovat. 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*).

[42] 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 žalovaný důvodně domnívat, že jejich dodávky pro všechny slovenské odběratele mohly být zasaženy podvodem na DPH. Žalovaný 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 dlužníka, v řadě případů bylo placeno v hotovosti, kupony odebírali bez jakýchkoliv slev, tedy prostoru pro svou vlastní marži atd.).

[43] Stěžovatel v této souvislosti odkázal 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. Stěžovatelův 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*).

[44] Nejvyšší správní soud tedy souhlasí se závěry žalovaného a krajského soudu. Byť žalovaný 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 dlužníka vůbec nepřiznaly, nebo v důsledku jejich nekontaktnosti nebo nespolupráce se správcem daně nebylo možné určit, zda došlo k úhradě daně a případně zda přiznané plnění z jiného členského státu pochází od dlužníka. Současně v důsledku jejich nekontaktnosti a neochoty spolupracovat se správcem daně nebylo možné určit, ke kterým odběratelům následně dobíjecí 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.

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

IV.E Vědomost dlužníka o podvodu na DPH

pokračování

[46] Stěžovatel namítal, že dlužník 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 dlužník přinejmenším vědět mohl a měl, že dobíjecí kupony od něj mohou být odebírány za účelem získání neoprávněného daňového zvyhodnění.

[47] Zcela zásadní okolností je v případě dlužníka 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. Stěžovatel poukázal na to, že o problematických aspektech se dlužník dozvěděl v souvislosti s trestním stíháním jiných osob. Již samotná skutečnost, že jednatel dlužníka 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 dlužník vědom toho, že plnění určená pro podezřelé slovenské odběratele mohla být zatížena podvodem na DPH a že rovněž v budoucnu hrozí riziko, že dobíjecí 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 dlužníkovi.

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

[49] Podle Nejvyššího správního soudu je zásadní také objem dodaných kuponů. Podle zjištění žalovaného dlužník v červenci a srpnu 2014 zobchodoval celkem 247 415 kusů kuponů. Společnost Valmont CR spol. s r. o. přitom prodávala ve stejném v období v tuzemsku kupony v objemu jednotek tisíc měsíčně. Pokud stěžovatel tvrdil, 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. Žalovaný tak nemusel provádět podrobnou analýzu relevantního trhu, neboť jeho neexistence v takovém objemu je více než zjevná. Pokud odběratelé dlužníka 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 žalovaný shrnul v tabulce č. 2 ve zprávě o daňové kontrole. Nejvyšší správní soud proto dospěl k závěru, že i s ohledem na tyto okolnosti dlužník 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 znepréhlednění následného toku kuponů k článkům podvodného řetězce.

[50] Za nestandardní žalovaný považoval také okolnosti vzniku dlužníka. Stěžovatel tyto okolnosti popsal, avšak jeho vysvětlení není ničím podloženo. Tvrzení, že vytvoření holdingové

struktury bylo plánované, tedy stěžovatel ničím neosvědčil (například plány, komunikace vedení, stanoviska odborných poradců, advokátů apod.). Hodnocení žalovaného a krajského soudu, že dlužník vznikl pouze za účelem vytvoření dalšího článku v řetězci, tak stěžovatel ničím nevyvrátil. Jestliže chtěl Tabák Plus oddělit svou exportní činnost převedením na dlužníka, 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 operátory uzavřít přímo dlužník, nikoliv jeho „sesterská“ společnost.

[51] Nejvyšší správní soud se také shoduje s hodnocením žalovaného a krajského soudu, pokud jde o smluvní ujednání. Krajský soud přílehně 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. Stěžovatel sám přiznává, že účelem smluv nebylo upravit obchody, avšak pouze obeznámit odběratele s přísnějšími podmínkami dodání do jiného členského státu. Stěžovatel tak přiznává, že dlužník vědomě podstupoval nemalé obchodní riziko při obchodování se subjekty bez relevantní historie v daném odvětví. Právě skutečnost, že dlužník 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.

[52] Konečně se kasační soud zabýval i námitkami týkajícími se porušení smluvních povinností vůči operátorům. Jestliže stěžovatel tvrdí, že smlouva s O2 Czech Republic a. s. nemohla být porušena, pokud byla uzavřena mezi operátorem a Tabák Plus a dlužník 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 dlužníka o podvodu na DPH sama o sobě. Dokresluje však obchodní model dlužníka, 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., stěžovatel poukázal na obsah smlouvy o spolupráci ze dne 15. 4. 2014. Podle stěžovatele 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 dlužníka, který vědomě nedodržoval závazky se svými smluvními partnery. Tato námitka tedy není důvodná.

[53] Tyto okolnosti musely být dlužníkovi zjevné již v době realizace předmětných obchodů a musely poukazovat na nestandardnost obchodního modelu dlužníka. Pokud se stěžovatel dovolává obžaloby podané Vrchním státním zastupitelstvím, pak lze konstatovat, že s jejím obsahem se kasační soud nemohl zabývat ani seznámit, jelikož tuto námitku uplatnil stěžovatel až v řízení o kasační stížnosti. Taková námitka je přitom podle § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřijatelná. Nadto stěžovatel tuto listinu ani ke kasační stížnosti nepřiložil.

IV.F Přijetí dostatečných opatření k zabránění účasti dlužníka na podvodu na DPH

[54] Nejvyšší správní soud úvodem konstatuje, že při posuzování přijatých opatření je třeba přihlídnout k rizikovosti „komodity“, se kterou dlužník 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. Dlužník si musel být s ohledem na probíhající trestní vyšetřování, o němž – jak uvedeno výše – věděl jeho jednatel,

pokračování

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 dlužník rovněž vědom. Přísnější požadavky na adekvátní opatření dlužníka k zabránění jeho účasti na daňovém podvodu jsou proto zcela namístě, neboť sám dlužník minimálně měl mít v době uskutečňování dotčených transakcí pochybnosti o úmyslu jednajících a jejich charakteru (solidnosti). V tomto ohledu tak krajský soud nepochybil.

[55] K poukazu stěžovatele na to, že žalovaný mu nepředestřel, jaká opatření měl učinit, lze odkázat na rozsudek Soudního dvora ve věci *Mahagében*. Z rozsudku vyplývá, že „daňový orgán nemůže vyžadovat, aby osoba povinná k dani, která chce uplatnit nárok na odpočet DPH, ověřovala, zda vystavitel faktury týkající se zboží a služeb, na které je uplatňován tento nárok, je v postavení osoby povinné k dani, zda má k dispozici dotčené zboží a je s to uvedené zboží dodat a že splnil své povinnosti ohledně podání daňového přiznání a úhrady DPH, a tím se ujistila, že nedošlo ke nesrovnalostem či podvodu u subjektu na vstupu, a dále aby v tomto ohledu měla k dispozici potřebné doklady“. Taková povinnost správce daně plyne ani z další judikatury, jako například z rozsudku ve věci *Netto Supermarkt*, z rozsudku ze dne 27. 9. 2007, *Teleos a další*, C-409/04 a ani z rozsudku ze dne 21. 12. 2011, *Vlaamse Oliemaatschappij NV*, C-499/10. Naopak důkazní břemeno ohledně prokázání přijetí dostatečných opatření leží plně na daňovém subjektu (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 6. 2017, čj. 3 Afs 161/2016 - 51, *ALBA*).

[56] Nejvyšší správní soud souhlasí s krajským soudem a žalovaným, že přijatá opatření dlužníka byla schopna zanechat „auditní stopu“. Závěry krajského soudu je třeba korigovat potud, že prověření osob jednajících za partnera a vyžadování výpisů z příslušných evidencí, může za určitých okolností představovat dostatečné opatření. Bude tomu tak v případech, 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 a závěr krajského soudu o nedostatečnosti přijatých opatření tak není správný. Ostatně sám stěžovatel uvedl, 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 dani z přidané hodnoty, 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).

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

V. Závěr a náklady řízení

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

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

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

[61] Soud konečně nevyhověl žádosti stěžovatele o vrácení soudního poplatku zaplaceného na základě výzvy ze dne 5. 2. 2020, č. j. 1 Afs 44/2020 - 16. Zaplacení soudního poplatku bylo totiž stěžovateli uloženo v souladu s usnesením rozšířeného senátu ze dne 27. 6. 2019, č. j. 1 Afs 135/2018 - 71, č. 3909/2019 Sb. NSS, podle něhož se na řízení před správními soudy nepoužije § 11 odst. 2 písm. n) zákona o soudních poplatcích, který od placení soudního poplatku osvobozuje insolvenčního správce. Pakliže stěžovatel v nynějším řízení nepožádal o osvobození od soudního poplatku a naopak jej na výzvu soudu zaplatil, neshledal soud zákonnou oporu k vyhovění jeho žádosti o vrácení soudního poplatku.

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

V Brně dne 17. prosince 2021

JUDr. Ivo Pospíšil
předseda senátu