



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Moniky Javorové a soudců JUDr. Miroslavy Honusové a JUDr. Petra Hlušíka, Ph.D., ve věci

žalobce: **Mgr. Z. H.**  
zastoupený společností TOMÁŠ GOLÁŇ, daňová kancelář s.r.o.  
sídlem Jiráskova 1284, 755 01 Vsetín

proti  
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**  
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 7. 2021 č. j. 25786/21/5300-21442-712226, ve věci daně z přidané hodnoty

takto:

I. Žaloba se **zamítá**.

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

**Odůvodnění:**

1. Podanou žalobou se žalobce domáhal přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 7. 2021 č. j. 25786/21/5300-21442-712226, kterým byla zamítnuta odvolání žalobce a potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj ze dne 17. 5. 2019 č. j. 2423591/19/3207-51522-801580 a č. j. 2427300/19/3207-51522-801580, jimiž byly žalobci

doměřeny daně z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce dubna 2016 a měsíce června 2016.

2. V podané žalobě žalobce vymezil tyto žalobní body:

1) Žalobce nesouhlasí s existencí podvodu na dani a tvrdí, že žalovaný chápe jako podvod na dani každou situaci, kdy dojde k doměření nebo k nezaplacení daně. Žalobce tvrdí, že pokud byla daň řádně přiznána a přiznání k dani řádně podáno, nemůže být taková situace považována za podvod na dani, jak jej chápe judikatura Soudního dvora Evropské Unie (dále jen „SDEU“), neboť dluh již existuje a správce daně má zákonné prostředky k tomu, aby jej vymohl. Žalovaný neprokázal existenci podvodu na dani, ale vytvořil v řetězci dodavatelů podvod na dani, který má vést k doměření daně u dalších účastníků řetězce. Žalovaný neprokázal, že nezaplacení daně souviselo s podvodem na dani, že by plnění přijatá žalobcem byla zasažena přímo podvodem na dani, že neodvedenou daní byla daň z plnění poskytnutých žalobci, ani že by smyslem a účelem transakcí bylo získání daňové výhody.

2) Žalovaný v napadeném rozhodnutí v bodech 65–72 dříve identifikovaný řetězec podnikajících subjektů popřel, neboť uvedl a prokázal, že společnost ISTERA se společností COMPLEX nikdy neobchodovala, a i pokud by k realizaci plnění mezi těmito společnostmi skutečně došlo, nejednalo by se o plnění, která měla něco společného s plněními uskutečněnými ve prospěch žalobce. Všechna reklamní plnění ve prospěch žalobce realizovala pouze společnost COMPLEX, a proto je nutno zabývat se otázkou, zda právě tato plnění byla zasažena podvodem na dani a zda u těchto plnění došlo ke ztrátě daně. Žalovaný založil tvrzení o ztrátě daně pouze na tom, že dodavatel COMPLEX obdržel a zaregistroval opravné daňové doklady od společnosti ISTERA a daň z nich správci daně neuhradil. Tato plnění však nesouvisela s plněními uskutečněnými mezi COMPLEX a žalobcem, a navíc se jednalo o zcela odlišné zdaňovací období. Žalovaný musí zkoumat pouze to, zda podvodem byla zasažena konkrétní plnění dodaná žalobci. V této souvislosti žalobce poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) sp. zn. 1 Afs 493/2019, z něhož obsáhle citoval a dále také na rozsudek NSS sp. zn. 6 Afs 83/2020. Žalobce zdůraznil, že pokud žalovaný tvrdí, že došlo k daňové ztrátě z důvodu existence podvodu na dani, je jeho tvrzení nepravdivé, neboť je v rozporu se skutkovým stavem.

3) Žalobce rozporoval objektivní okolnosti vymezené žalovaným, když má za to, že žádná z nich nebyla v rozporu s běžnou obchodní praxí. Objektivními okolnostmi musí být skutečnosti, které jsou zásadně odlišné od běžných podnikatelských aktivit a jsou známy již před uskutečněním předmětné transakce. Objektivními okolnostmi nemohou být skutečnosti, které mají vliv na prokázání hmotněprávních podmínek, ani skutečnosti, které nastaly až ex post.

4) Žalovaný nepostavil najisto, že by v řetězci dodavatelů byl spáchán podvod na dani tak, jak jej chápe recentní judikatura SDEU. Žalovanému se nepodařilo postavit najisto ani to, že žalobce věděl nebo mohl vědět, že se účastní transakcí zasažených podvodem na dani a rovněž se mu nepodařilo prokázat, že hlavním účelem transakcí bylo získání daňové výhody. Žalovaný tedy neunesl důkazní břemeno ve věci prokázání skutečnosti, že by žalobce věděl nebo mohl vědět, že se účastní podvodu na dani. Napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, neboť žalovaný neuvedl, v čem podvod na dani spočívá a neuvedl žádné objektivní okolnosti, na jejichž základě by bylo možno dovodit, že žalobce věděl nebo mohl vědět, že se účastní podvodu na dani.

3. Žalovaný ve vyjádření uvedl, že v dané věci byl identifikován fakturační řetězec popsany v napadeném rozhodnutí, i když je pravdou, že v předmětném řetězci nedošlo k přeprodávání téhož plnění, tedy reklamních služeb, jež byly čerpány žalobcem. Žalovaný předmětný řetězec popsal od společnosti ISTERA z toho důvodu, že u společnosti COMPLEX došlo za předmětná zdaňovací období ke snížení přiznané daňové povinnosti na DPH na základě původně deklarovaných plnění přijatých od ISTERA, která se však nikdy neuskutečnila (body 65–72 napadeného rozhodnutí). Ve věci tak byla zjištěna chybějící daň ve formě DPH přiznané a neodvedené společností COMPLEX v nižší výši, než ve které by měla být přiznána a odvedena, a to z důvodu vykázání vysokých částek na vstupu v předmětných daňových priznáních k DPH v důsledku užití neoprávněného odpočtu DPH. Dle žalovaného nelze identifikaci chybějící daně vyvrátit konstatováním, že k jejímu zakrytí byly použity daňové doklady k simulovanému plnění od společnosti ISTERA, které s plněním přijatým žalobcem přímo nesouviselo. Takový výklad by vedl k faktické nepostižitelnosti podvodů na DPH pouhým vložím jednoho nekontaktního článku v řetězci, přičemž tento požadavek by zcela zabránil postihování takového typu podvodu na DPH. Žalovaný poukázal na judikaturu SDEU (sp. zn. C-439/04 a C-440/04) a dále na rozsudek NSS sp. zn. 9 Afs 44/201. Žalovaný má za to, že ve věci byla chybějící daň dostatečně identifikována. Žalovaný dále uvedl, že neměl povinnost prokázat, že realizací předmětné transakce žalobce získal či usiloval o nějakou výhodu (viz rozhodnutí SDEU sp. zn. C-108/20). Rovněž nelze po orgánech správy daní požadovat, aby prokázaly zapojení žalobce na podvodu na DPH mimo jakoukoliv pochybnost (blíže rozsudek NSS sp. zn. 1 Afs 326/2019). K nestandardním okolnostem žalovaný odkázal na body 75–91 napadeného rozhodnutí a má za to, že tyto skutečnosti vedou ve svém komplexu k závěru, že žalobce o svém zapojení do podvodu na DPH věděl či vědět mohl a měl. Žalovaný odkázal na rozsáhlou judikaturu NSS k objektivním okolnostem (rozsudky NSS sp. zn. 10 Afs 11/2020, sp. zn. 10 Afs 206/2020, sp. zn. 9 Afs 171/2020 a sp. zn. 7 Afs 102/2019). Ve vztahu k údajné nepotřebnosti prověřování dodavatelů žalobce, neboť tento hradil služby až po jejich uskutečnění, žalovaný uvedl, že nebylo postaveno najisto, že by se předmětná plnění uskutečnila v plném rozsahu (body 85–88 napadeného rozhodnutí) a také pro vznik nároku na odpočet DPH je nutno unést určitou míru obezřetnosti nejen ve vztahu k vlastním smluvním zájmům žalobce, ale také vůči možnému zapojení do zneužití systému DPH. Závěry vědomostního testu žalobce jsou vyjádřeny v bodech 74-91 napadeného rozhodnutí a na jejich základě žalovaný vyloučil obezřetnost žalobce v dané věci, kdy žádná předmětná opatření ve věci zjištěna nebyla (body 92–95 napadeného rozhodnutí). Tyto závěry žalovného jsou postaveny na judikatuře SDEU i NSS (např. rozsudky NSS sp. zn. 7 Afs 428/2019, sp. zn. 1 Afs 53/2016). Absence přijetí náležitých opatření ze strany žalobce může být kladena k tíži pouze jemu. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby.
4. Žalobce v replice doručené krajskému soudu dne 10. 1. 2022 setrval na svých žalobních tvrzeních a odkázal na rozsudek NSS sp. zn. 6 Afs 83/2020 a stanovisko generální advokátky přednesené u SDEU dne 14. 1. 2021 ve věci C-4/20, z nichž obsáhle citoval. Dále uvedl, že žalovaný neprokázal, že by žalobce z uvedených transakcí profitoval a že účelem těchto transakcí byly převážně realizace a krytí podvodu na dani. K objektivním okolnostem pak poukázal na rozsudek NSS sp. zn. 4 Afs 387/2020.
5. Žalovaný v doplnění vyjádření doručeném krajskému soudu dne 5. 4. 2022 reagoval na repliku žalobce a setrval na své právní argumentaci.

6. Žalobce v další replice doručené krajskému soudu dne 23. 11. 2022 setrval na své dosavadní argumentaci, a to s odkazem na recentní judikaturu SDEU a NSS.
7. Žalovaný v doplnění svého vyjádření doručeném krajskému soudu dne 31. 1. 2023 reagoval na předchozí repliku žalobce a setrval na své právní argumentaci.
8. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které jeho vydání předcházelo, přičemž byl vázán skutkovým a právním stavem, který zde byl ke dni vydání napadeného rozhodnutí (§ 75 odst. 1 zák. č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, v platném znění – dále jen „s. ř. s.“) a rozsahem žalobních tvrzení (§ 75 odst. 2 s. ř. s.).
9. Z obsahu správních spisů krajský soud zjistil, že správce daně vydal dodatečné platební výměry na základě výsledku daňové kontroly DPH za zdaňovací období duben 2016 a červen 2016, jejíž výsledky byly zaznamenány ve Zprávě o daňové kontrole (dále jen „ZDK“). Správce daně dospěl k závěru, že žalobce nedoložil skutečnosti potřebné pro správné stanovení daně, a tedy neprokázal oprávněnost nároku na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění vztahujících se k reklamě na základě daňových dokladů vystavených společností COMPLEX Development solutions SE (dále jen „COMPLEX“). Žalobcem nebylo prokázáno, že se předmětná zdanitelná plnění uskutečnila v souladu s podmínkami uvedenými ve Smlouvě o reklamě ze dne 11. 4. 2016 (dále jen „Smlouva o reklamě“) uzavřené se společností COMPLEX. Žalobce nedoložil, zda a jakým způsobem hodnotil přiměřenost smluvní ceny a neprokázal, že předmětná přijatá zdanitelná plnění jím byla použita pro účely jeho ekonomických činností podle § 72 odst. 1 zák. č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění (dále jen „ZDPH“). Proti napadeným rozhodnutím podal žalobce odvolání. Správce daně se podle ust. § 113 odst. 2 zák. č. 280/2009 Sb., daňového řádu, v platném znění (dále jen „daňový řád“) rozhodl doplnit řízení o nezbytné úkony za účelem doplnění skutkových zjištění ve věci reklamních služeb provedených na základě Smlouvy o reklamě, na jejichž základě dospěl k závěru, že v daňových přiznáních za předmětná zdaňovací období žalobce uplatnil nárok na odpočet daně dle daňových dokladů evidovaných pod č. FP 1660128, FP 1660137, FP 1660188 a FP 1660205 (nákup reklamních služeb) v rozporu se smyslem a účelem Směrnice Rady č. 2006/112/ES, jelikož se zúčastnil transakcí zasažených podvodem na DPH, o kterém mohl a měl vědět. O závěru správce daně byl žalobce zpraven prostřednictvím výzvy k uplatnění práva ze dne 30. 9. 2019 a současně byl vyzván k návrhu důkazů a uplatnění prostředků ke své obraně. Žalobce reagoval písemností ze dne 17. 10. 2019, která byla posouzena jako doplnění odvolání. Písemností ze dne 27. 4. 2021 žalovaný seznámil žalobce s doplněním řízení podle ust. § 115 odst. 2 daňového řádu. Žalobce se na jeho žádost v prodloužené lhůtě vyjádřil podáním ze dne 14. 6. 2021, které žalovaný posoudil jako doplnění odvolání. O odvolání bylo rozhodnuto napadeným rozhodnutím žalovaného.
10. Při posouzení věci vycházel vycházel krajský soud z níže vymezené judikatury NSS.
11. NSS v rozsudku ze dne 18. 3. 2021, č. j. 9 Afs 160/2020-49 uvedl: *„Podvodného jednání na DPH, které má za následek daňový únik, se může dopustit kterýkoli člen obchodního řetězce mnoha různými způsoby, a to jak na vstupu, tak na výstupu. Chybějící daň (daňový únik) u jednoho z článků v dodavatelsko-odběratelském řetězci proto nemusí nutně odpovídat odepřené výši nárokovaného odpočtu z plnění v tomto řetězci přijatém. Daňový únik se ani nemusí týkat*

*přímo pořizovaného plnění. Podstatné je, že subjekt uplatňující nárok na odpočet daně věděl či mohl vědět, že se přijetím plnění účastní obchodního řetězce, který je podvodem zasažen.“*

12. Na tento rozsudek navázala další rozhodovací praxe NSS, kdy v rozsudku č. j. 10 Afs 324/2020-104 ze dne 24. 10. 2022 NSS odpovídá prakticky na veškeré nynější žalobní argumenty k chybějící dani a k neprokázání podvodu: „*Při prokazování existence podvodu musejí daňové orgány vysvětlit, v čem tkvěla jeho podstata, či vylíčit řetězec skutkových okolností, ze kterých je v souhrnu možné dovozovat, že se jednalo o daňový podvod (rozsudek NSS ze dne 18. 10. 2018, čj. 9 Afs 333/2017-63, Krpol, bod 38). Z rozhodnutí daňových orgánů musí být jasně patrné, že byla narušena daňová neutralita, tedy že (zjednodušeně řečeno) nebyla odvedena daň jedním nebo více ze subjektů v řetězci, zatímco jiný subjekt si daň odečetl, a to za účelem daňového zvýhodnění. Chybějící daň však nelze vnímat omezeně jen v tom smyslu, že některý z článků řetězce jednoduše v určitém okamžiku v minulosti nesplnil svou daňovou povinnost (ať již povinnost daň přiznat, přiznat ji pravdivě, nebo daň zaplatit; rozsudek NSS ze dne 12. 6. 2019, čj. 2 Afs 162/2018-43, Autodoprava K&K, bod 25).*
13. *Podvodného jednání na DPH, které má za následek daňový únik, se může dopustit kterýkoli článek obchodního řetězce mnoha různými způsoby, a to jak na vstupu, tak na výstupu. Chybějící daň (daňový únik) u jednoho z článků v dodavatelsko-odběratelském řetězci proto nemusí nutně odpovídat odepřené výši požadovaného odpočtu z plnění přijatého v tomto řetězci. Daňový únik se ani nemusí týkat přímo pořizovaného plnění. Podstatné je, že subjekt uplatňující nárok na odpočet daně věděl či mohl vědět, že se přijetím plnění účastní obchodního řetězce, který je podvodem zasažen. Není proto třeba lpět na tom, aby v každém případě byl daňový podvod jednoznačně popsán způsobem spáchání, přiřazen ke konkrétnímu článku často spletitého obchodního řetězce a vyčíslen, ostatně v řadě situací to již ani nebude fakticky možné. Povinností správce daně je postavit najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval (rozsudek NSS ze dne 25. 6. 2015, čj. 6 Afs 130/2014-60, č. 3275/2015 Sb. NSS, ALADIN plus, bod 28).*
14. *Společným znakem podvodů na DPH je častá praktická nemožnost dopátrat se skutečného důvodu neodvedení daně, stejně jako organizátorů a beneficiů podvodu. Aby však bylo možné konstatovat existenci daňového podvodu na DPH, musí správce daně v odůvodnění rozhodnutí srozumitelně a přehledně popsat všechny skutečnosti, které svědčí o podvodném jednání, a podložit je zjištěními zachycenými ve spisu. Je třeba zjistit takové okolnosti, které ve svém celkovém souhrnu budou představovat dostatečný podklad pro závěr, že chybějící daň je následkem cílené snahy získat neoprávněné daňové zvýhodnění. Užívané spojení „(prokázání) existence daňového podvodu“ je poněkud zavádějící, neboť v zásadě nebude možné prokázat existenci daňového podvodu nad veškerou pochybnost; přesnější by proto bylo hovořit o důvodné domněnce daňového podvodu (rozsudek NSS ze dne 6. 8. 2020, čj. 1 Afs 304/2019-33, ExaSoft Holding, bod 26). Pokud ovšem daň sice nebyla přiznána nebo zaplácena, avšak (pravděpodobný) daňový dlužník, který inkasoval při poskytnutí plnění částku odpovídající dani z přidané hodnoty, není nekontaktní a není vyloučeno, že se podaří mu daň doměřit či přiznanou daň vymoci, závěr o existenci daňového podvodu bude zpravidla předčasný (již citovaný bod 25 rozsudku Autodoprava K&K).*
15. *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. nekontaktnost dotčených osob, náhlé ukončení činnosti, nestandardní peněžní toky mezi dotčenými osobami; rozsudek NSS ze dne 6. 8. 2020, čj. 1 Afs 304/2019-33, bod 27)“.*

Shodu s prvopisem potvrzuje P.S.

16. Obsahem správních spisů, jakož i napadeného rozhodnutí má krajský soud za prokázané, že v posuzované věci byla chybějící daň identifikována u společnosti COMPLEX a jejího dodavatele společnosti ISTERA, kdy společnost COMPLEX uplatnila vysoký odpočet z plnění dodaných dodavatelem ISTEROU, které se však neuskutečnily. Společnost COMPLEX nezaplatila ani původní nízkou daňovou povinnost, ani doměřenou daň v důsledku dodatečných dobropisů, které odpovídají dokladům uplatněným v dubnu 2016 (blíže tabulky v bodech 67-70 napadeného rozhodnutí). Bylo zjištěno, že společnost COMPLEX je nekontaktní a se správcem daně nespolupracuje. Společnost ISTERA je rovněž nekontaktní, od r. 2014 nezveřejňuje účetní závěrky ve Sbírce listin a nedoplatek na DPH včetně příslušenství u ní činí téměř 11 000 000 Kč.
17. Z uvedeného je zřejmé, že žalovaný identifikoval narušení daňové neutrality, tedy chybějící daň, v souladu s judikaturními požadavky. Jak dovodil NSS, chybějící daň nejenže nemusí odpovídat výši uplatněného odpočtu, může být i nižší, přičemž v posuzované věci jej dokonce mnohonásobně převyšuje. Nemusí vyplývat ani z posuzovaných transakcí, protože způsoby páchaní daňových podvodů jsou různé a případ, kdy je daňová výhoda čerpána v jednom řetězci prodeje téhož plnění, je pouze jednou z variant podvodů. Odepření nárokovaného odpočtu transakce zasažené podvodem totiž nemá reparační cíl, ale cíl preventivní. Jak uvedl SDEU v nedávném rozhodnutí dne 24. 11. 2022 ve věci C 596/2021, *„cíle, které sleduje povinnost vnitrostátních orgánů a soudů odeprít nárok na odpočet, by nemohlo být účinně dosaženo, pokud by odepření nároku na odpočet bylo úměrně omezeno pouze na tu část částek zaplacených z titulu splatné DPH, která odpovídá částce, jež je předmětem daňového úniku. Jelikož by tím byly osoby povinné k dani pouze nabádány k přijetí vhodných opatření za účelem omezení důsledků případného daňového úniku, ale nikoliv nezbytně k přijetí opatření umožňujících se ujistit, že se plněními, které se uskutečňují, nebudou podílet na daňovém úniku nebo jej usnadňovat“*. Tomu odpovídá i judikatura vnitrostátních správních soudů, podle které může být narušení neutrality daně shledáno dokonce i v prosté nekontaktnosti společnosti, jež znemožnila ověření správnosti daňových příznání (rozsudek NSS ze dne 13. 8. 2020 č. j. 7 Afs 428/2019-39 nebo ze dne 19. 11. 2021 č. j. 5 Afs 239/2020-46).
18. Námitky žalobce, že žalovaný neprokázal, že nezaplacení daně souvisí s podvodem na dani, že právě přijatá plnění byla zasažena podvodem, že neodvedenou daní je daň z plnění poskytnutého žalobkyni a že smyslem posuzované transakce bylo získání výhody proto nejsou důvodné, neboť nic z toho daňové orgány prokazovat nemusí. Stejně tak není důvodná námitka, že je-li dlužná daň po společnosti COMPLEX vymáhána, nejde o chybějící daň. Společnost COMPLEX je totiž nekontaktní a není pravděpodobné, že daň vymožena bude; jedině pokud by tomu tak bylo, mohl by být závěr o chybějící dani předčasný, což není daný případ.
19. Žalovaný prokázal i to, že narušení daňové neutrality souvisí s podvodem, a nejde jen o „prosté nezaplacení“, když v bodech 65-72 napadeného rozhodnutí popsal dostatečně přesně jednání společností COMPLEX a ISTERA a nezaplacení daně dal do logické souvislosti s umělým snížením daňové povinnosti u společnosti COMPLEX v důsledku účtování za plnění, která nebyla ani poskytnuta, ani zaplacená, a následného jednání obou společností COMPLEX a ISTERA, které se staly nekontaktními a přestaly plnit své povinnosti, a také do souvislosti s dalšími tzv. nestandardními skutečnostmi, z nichž dovodil, že se jednalo o

daňový podvod. Žalobní námitky k neprokázání chybějící daně proto krajský soud nepovažuje za důvodné.

20. Co se týká prokázání existence podvodu, podstatné je, zda žalovaný dostal své povinnosti identifikovat podezřelé skutečnosti, tzv. nestandardní okolnosti, které vedou k důvodné domněnce, že transakce je zasažena podvodem.
21. Podle názoru krajského soudu žalovaný této povinnosti dostal. Žalovaný svůj závěr o podvodu vystavěl na výše uvedených skutečnostech, které posoudil každou jednotlivě i ve vzájemných souvislostech. Jsou jimi: dodavatel reklamních plnění společnost COMPLEX nemá zapsanu reklamní činnost jako svou podnikatelskou činnost, účetní závěrky založila pouze za dva roky (2012, 2013), její internetové stránky jsou dostupné pouze na heslo, je po několik let nekontaktní a od 3. 7. 2017 v insolventi, vůči finanční správě má dluhy ve výši 36 milionů Kč, platby sice tato společnost přijímala bezhotovostně, ale následně a téměř denně byly vybírány jejího účtu v hotovosti vysoké částky, nadto osobou, jejíž oprávnění jednat za ni byla následně zpochybněna. Reklamní plnění poskytovala různým odběratelům, kdy za „stejně nebo podobné služby“ platili různí zákazníci ceny, jejichž rozptyl byl od statisíců po miliony korun, na základě reklamních smluv, kde reklamní plnění byla specifikována velmi neurčitě a za nejasně formulovaných podmínek. Zprávy o reklamě vyhotovovala společnost COMPLEX pro různé odběratele, ale byly totožného znění. Chybějící daň vznikla ze spolupráce se společností ISTERA, která má virtuální sídlo a je rovněž nekontaktní, od roku 2014 nezveřejňuje účetní závěrky, nedoplatek na DPH je téměř 11 milionů a od 14. 2. 2017 je nespolehlivým plátcem (blíže body 52-60 napadeného rozhodnutí).
22. Žalobce namítl, že každá z těchto jednotlivostí sama o sobě o podvodu nesvědčí a není ani nezákonná. Závěr správních orgánů o zasažení transakcí podvodem je však založen na komplexním posouzení všech nestandardních okolností, včetně těch, na kterých je vystavěn závěr o chybějící dani, neboť jejich přítomnost lze stěží vysvětlit jinak než právě podvodem na DPH. Nutno podotknout, že žalobce v podané žalobě žádné smysluplné vysvětlení nenabízí, pouze rozporuje zjištění správce daně v jejich jednotlivostech, jakož i učiněné závěry. Tím však míří mimo podstatu věci. Krajský soud proto nepovažuje za nutné se vyjadřovat ke každé z dílčích námitek; i kdyby totiž argumentace žalobce ohledně nich byla správná, v důsledku by to na závěru o existenci daňového podvodu nezměnilo nic.
23. Na základě uvedeného krajský soud shledal nedůvodnými žalobní body 1) a 2).
24. V dalším žalobním tvrzení žalobce vznesl námitky k jednotlivým objektivním okolnostem a dovozoval jejich obvyklost.
25. Žalovaný popsal objektivní okolnosti jakožto součást vědomostního testu žalobce přehledně v bodech 75-90 napadeného rozhodnutí, kde je vymezil jako: okolnosti předcházející uzavření Smlouvy o reklamě, okolnosti týkající se uzavření Smlouvy o reklamě a jejího znění, nepřiměřenost ceny, realizace služeb v neúplném rozsahu a diskutabilní efekt reklamy. Na objektivní okolnosti, tedy skutečnosti, které objektivně existují a které by měly upozornit daňový subjekt na to, že je možné, že se účastní obchodní transakce zasažené daňovým podvodem, je nutno nahlížet obdobně jako na nestandardní skutečnosti, ve kterých podvod spočívá. Jde o indicie, které mají objektivně v daňovém subjektu vzbudit podezření, že se účastní řetězce stíženého podvodem, a tyto z povahy věci jsou v každém jednotlivém případě jiné. Také v tomto případě krajský soud nepovažuje za nutné posuzovat

Shodu s prvopisem potvrzuje P.S.

samostatně každou jednotlivou žalobní námitku, neboť takové selektivní posouzení se míjí s komplexní analýzou podezřelých skutečností a vyhodnocením jejich vzájemných souvislostí za účelem posouzení vědomého zapojení do podvodu, k níž je správce daně povinen, jak již bylo výše uvedeno. Pro objektivní okolnosti rovněž platí, že se jedná o skutečnosti, které samy o sobě nejenže nejsou nezákonné, ale vnímány izolovaně o ničem podvodném nesvědčí. Teprve až když jsou zasazeny do příběhu ostatních skutečností, stávají se těmi, které mají podezření vzbudit. Nelze posuzovat každou jednotlivě, ale v jejich souhrnu, s přihlédnutím ke konkrétním okolnostem daného případu a konkrétnímu daňovému subjektu, protože tyto chrání ty subjekty, které se v řetězci ocitnou, aniž by o podvodném jednání věděly nebo vědět mohly (např. rozsudky NSS ze dne 31. 7. 2018 č. j. 5 Afs 252/2017-31, ze dne 6. 8. 2020 č. j. 1 Afs 304/2019-333 nebo ze dne 19. 1. 2021 č. j. 5 Afs 239/2020-46, bod 38). Pro závěr o nepoctivosti je pak nutné, aby tyto podezřelé okolnosti nebyly dobře vysvětlitelné i jinak, než účastní daňového subjektu na podvodu. V nyní posuzované věci žalovaný postupoval tak, že identifikoval jednotlivé podezřelé okolnosti, tyto analyzoval jak každou zvlášť, tak ve vzájemné souvislosti a dospěl k závěru, že je nelze vysvětlit jinak, než že žalobce o své účasti na podvodu mohl vědět, neboť nejsou dobře vysvětlitelné jinak. Žalobce v podané žalobě tento závěr žádným nosným způsobem nenapadá, když pouze obecně tvrdí, že „nic z toho neobvyklé není“. Vymezené objektivní okolnosti ve svém souhrnu představují komplex ukazatelů, které měly žalobce varovat před zapojením do přemětného obchodu. Pokud žalobce v žalobě a také v replice ze dne 31. 1. 2023 namítl, že objektivní okolnosti nemohou působit ex post (neplnění smluvních ujednání, nedostatečný efekt reklamy), lze mu v těchto jednotlivostech dát za pravdu, nicméně právě z pohledu nezbytného komplexního posouzení lze uzavřít, že uvedené okolnosti jsou důsledkem žalobcovy laxnosti při sjednávání smluvních podmínek a uzavření smlouvy velmi neurčitěho obsahu (další objektivní okolnosti), tedy jeho vlastní neobezřetnosti. Žalobce ani v tomto případě nepřichází v žalobě s jiným myslitelným vysvětlením svého postupu. Krajský soud proto zcela obecně konstatuje, že se závěry žalovaného ztotožňuje, když jeho postup odpovídá nárokům konstantní judikatury, je logický a vnitřně nerozporný. Ani třetí žalobní bod proto krajský soud důvodným neshledal.

26. V dalším žalobním tvrzení žalobce brojil proti závěru o své vědomosti o daňovém podvodu.
27. Vědomost daňového subjektu o zapojení do transakcí zasažených podvodem úzce souvisí s existencí objektivních okolností. Krajský soud proto navazuje na argumentaci uvedenou k předchozímu žalobnímu bodu. Žalovaný poté, co vymezil objektivní okolnosti případu (odst. 25 tohoto rozsudku), vyhodnotil přijetí rozumných opatření a dobrou víru žalobce v bodech 92-95 napadeného rozhodnutí. Žalobce úvahy a závěry žalovaného zde obsažené v žalobě nijak smysluplně nerozporoval, jeho žalobní tvrzení je vedeno ve zcela obecné rovině prosté negace (body 34-37 žaloby).
28. Žalobce v žalobě poukázal na to, že přijal běžná preventivní opatření, když si dodavatele prověřil podle běžných zvyklostí, jak uvedl již v odvolání.
29. Žalovaný v napadeném rozhodnutí poukázal na to, že pokud si žalobce společnost COMPLEX ověřil ve veřejných rejstřících a na internetu, jak tvrdil, zjištěnými skutečnostmi se neřídil. Zjištění o tom, že COMPLEX je společnost s minimálními zkušenostmi v oblasti reklamy, když tuto činnost ani nemá zapsánu jako předmět podnikání, by jej nepochybně musela vést minimálně k precizaci smluvní dokumentace a k tomu, aby podmínky

vyjednávala sama, nikoliv za ni pan Palmi, jezdec Appstores, tedy společnosti COMPLEX. Krajský soud i v tomto ohledu závěry žalovaného plně aprobuje jako výstižné, přezkoumatelné a logicky opodstatněné a nemá, co by více uvedl.

30. Na základě shora uvedeného krajský soud uzavírá, že neshledl žádný žalobní bod důvodným, a proto žalobu podle ust. § 78 odst. 7 s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl. Ve věci bylo rozhodnuto bez jednání v souladu s ust. § 51 odst. 1 s. ř. s.
31. O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle ust. § 60 odst. 1 s. ř. s., když procesně úspěšnému žalovanému podle obsahu soudního spisu nevznikly s tímto soudním řízením žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti.

#### Poučení:

Proti tomuto rozsudku **lze** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu.

Ostrava 11. května 2023

JUDr. Monika Javorová  
předsedkyně senátu