



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Moniky Javorové a soudců JUDr. Miroslavy Honusové a JUDr. Petra Hluštíka, Ph. D. v právní věci

žalobce: **Podpora-podnikání s. r. o.**
sídlem Na Luhách 629/10b, 742 21 Kopřivnice
zastoupený advokátem JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským
sídlem Palackého 151/10, 796 01 Prostějov

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 4. 2023, č. j. 14122/23/5300-21441-712906
ve věci daně z přidané hodnoty

takto:

I. Žaloba se **zamítá**.

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

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Žalobce se podanou žalobou ze dne 3. 7. 2023 domáhal zrušení shora vymezeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj ze dne 22. 6. 2018, č. j. 2618441/18/3213-50524-

Shodu s prvopisem potvrzuje P. S.

809845, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty a stanoveno penále za zdaňovací období červenec 2014.

2. Žalobce připomněl, že v podaném daňovém přiznání k DPH za předmětné zdaňovací období nárokoval odpočet daně v souvislosti s pořízením zboží, tonerů do laserových tiskáren, od dodavatele PROMITECH GROUP s. r. o. (dále jen „PROMITECH“). Správce daně zahájil u žalobce daňovou kontrolu za zdaňovací období červenec 2014 a primárně dospěl k závěru, že žalobce neprokázal, že předmětné plnění přijal od deklarovaného dodavatele. Daňové orgány tak žalobci doměřily za předmětné zdaňovací období DPH. Žalobce se proti prvnímu rozhodnutí žalovaného o odvolání bránil žalobou, se kterou byl v řízení u Krajského soudu v Ostravě úspěšný, když tento soud rozsudkem ze dne 12. 11. 2020, č. j. 22 Af 48/2019-72 první rozhodnutí o odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru ze dne 22. 6. 2018 zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení, přičemž касаční stížnost žalovaného proti tomuto rozsudku byla zamítnuta rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 9. 2022, č. j. 2 Afs 401/2020-77. Žalovaný tak byl v dalším řízení vázán závěry správních soudů, že žalobce splnil hmotněprávní podmínky nároku na odpočet DPH. V dalším řízení však žalovaný dovedl, že v řetězci PROMITECH – žalobce došlo k podvodu na DPH.
3. Žalobce nesouhlasí se závěrem žalovaného o účasti žalobce na podvodu na DPH. Namítl předně, že vůbec nebylo prokázáno, že by k jakémukoli podvodu na DPH došlo. Považuje za zcela nepodložené tvrzení správce daně, že smyslem nákupů tonerů nebyla snaha dosáhnout ekonomického zisku. Narušení principu neutrality DPH žalovaný spatřuje v tom, že společnosti PROMITECH byla v důsledku aplikace pomůcek doměřena daň, kterou tato společnost neuhradila. Namítl dále, že není patrné, v čem má podvodné jednání vlastně spočívat. Podle žalobce žalovaný dále neunesl své důkazní břemeno k prokázání existence podvodu. Žalovaný podle žalobce účelově opomenul podmínku existence podvodu na DPH, a sice prokázání účelu předmětných transakcí, kterým musí být získání daňového zvýhodnění, které je v rozporu s účelem Směrnice Rady EU 2006/112/ES. Podle žalobce se žalovaný snaží přenést doměření daně společnosti PROMITECH na žalobce.
4. Žalobce namítl, že daň byla společnosti PROMITECH doměřena v odlišném zdaňovacím období, než je projednávané zdaňovací období, a to ve 2. čtvrtletí roku 2014. Podle žalobce navíc bez zjištění konkrétní daňové povinnosti společnosti PROMITECH (které byla daň doměřena za použití pomůcek) nelze zjistit a konstatovat daňovou ztrátu.
5. Nestandardní okolnosti identifikované žalovaným nemohou podle žalobce ani ve svém souhrnu prokázat, že by došlo k podvodu na DPH.
6. Nemůže být přitom jakkoli relevantní, že společnost PROMITECH pár měsíců před navázáním obchodní spolupráce s žalobcem změnila jak název, tak sídlo. Ani virtuální sídlo nelze označovat za nestandardní okolnost.
7. Žalovaný se dovolává stran fungování společnosti PROMITECH výpovědi svědkyně D., podle které tato vykonávala funkci jednatelky společnosti pouze formálně a působila jako „bílý kuň“. Podle žalobce žalovaný bez dalšího převzal výpověď svědkyně za skutková zjištění a neprovedl posouzení svědecké výpovědi z hlediska její věrohodnosti.
8. Žalovaný dále nehodnotil rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 11. 11. 2016, sp. zn. 35 T 5/2016, podle kterého svědkyně D. v období od 3. 4. 2014 do 14. 7. 2014 uskutečňovala jménem společnosti PROMITECH zdanitelná plnění spočívající v dodání zboží tuzemským

odběratelům, mimo jiné též žalobci. Podle žalobce pravomocné odsouzení svědkyně D. zakládá silný důvod pro konstatování nevěrohodnosti její výpovědi. V daňovém řízení svědkyně uvedla, že za společnost fakticky nejednala, jedná se tedy o rozpor, který žalovaný nevysvětlil.

9. Žalobce dále nesouhlasí s tvrzením žalovaného, že N. P. nemohla vykonávat funkci statutára.
10. Existenci podvodu nedokládají zjištění o nezveřejňování účetních závěrek a o tom, že společnost PROMITECH se stala ke dni 11. 4. 2016 nespolehlivým plátcem DPH. Nadto, uvedená společnost podala daňové přiznání, nemůže se tedy jednat o nekontaktní subjekt.
11. Stran navázání spolupráce s dodavatelem žalobce tvrdí, že neexistují žádné nestandardní okolnosti, které by měly prokazovat podvod na DPH. Připomněl, že emailem od M.P. zaslaným dne 17. 6. 2014 byla žalobci nabídnuta obchodní spolupráce, která byla pro žalobce zajímavá, a proto na nabídku reagoval emailem z téhož dne. Specifikoval přitom poptávku po spotřebním zboží Canon a HP, včetně specifikace množství a konkrétních cen. Uvedl také základní platební podmínky. Dodavatel PROMITECH zboží sehnal a emailem ze dne 19. 6. 2014 žalobci nabídl ke koupi; téhož dne žalobce potvrdil uvedenou nabídku dodavatele, čímž byla uzavřena smlouva o dodání zboží. Zboží bylo do skladu společnosti GEBRÜDER dodáno 26. 6. 2014, bylo zkontrolováno, převáženo a nafoceno, byla přiložena dokumentace v podobě nabídkového a dodacího listu.
12. Na uvedeném způsobu navázání spolupráce podle žalobce nelze shledat nic neobvyklého; obdobným způsobem žalobce běžně jednal. Žalobci je podle něj fakticky vytýkáno, že neprokázal oprávnění M. P. jednat za společnost PROMITECH, přestože jeho oprávnění vyplývalo z průběhu komunikace. Žalobce nemá povinnost prověřovat osobu, se kterou jedná.
13. Žalobce dále vysvětlil, že uzavírání smluv emailem na trhu se spotřební elektronikou bylo obvyklé, žalovaný však na toto nijak nereagoval a nezohlednil specifika daného trhu. Žalobce se dále ohradil proti tvrzení žalovaného, že docházelo k účelovým změnám dodavatelů v jiných zdaňovacích obdobích roku 2014, resp. 2015.
14. Argumentace žalovaného ohledně rizikovosti předmětné komodity je pouze obecná a spekulativní.
15. Pokud se týče objektivních okolností specifikovaných žalovaným, namítl žalobce, že žalovaným zjištěné objektivní okolnosti netvoří ani ve svém souhrnu logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které spolehlivě a jednoznačně prokazují, že žalobce o účasti na podvodu měl a mohl vědět, navíc jsou vnitřně rozporné. Žalobce následně obsáhle argumentoval k jednotlivým objektivním okolnostem.
16. Pokud se týče otázky přijetí rozumných opatření, namítl žalobce nesprávnost závěrů žalovaného, že žalobce si nijak neprověřoval dodavatele PROMITECH. Žalobce analyzoval základní veřejně dostupné údaje o dodavateli, disponoval dostatečně podrobnou dokumentací k jednotlivým obchodům, platby za zboží byly prováděny zcela transparentně převodem na účet dodavatele až po převzetí a kontrole zboží ve skladě. Cena zboží byla obvyklá, marže byla přiměřená.
17. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby. Připomněl, že dodavatel žalobce společnost PROMITECH vykázala ve 2. čtvrtletí 2014 nízkou daňovou povinnost ve výši 6 558 Kč, kterou neuhradila. Na výzvu správce daně k zahájení daňové kontroly společnost

Shodu s prvopisem potvrzuje P.S.

nereagovala, daňovou kontrolu neumožnila zahájit a stala se pro správce daně nekontaktní. Správce daně doměřil na základě pomůcek uvedené společnosti DPH ve výši 6 738105 Kč, kterou společnost neuhradila. Je přitom s ohledem na judikaturu NSS nevýznamné, že k doměření daně došlo z moci úřední. Stěžejní přitom je, že dodavateli PROMITECH byla doměřena daň také z plnění, z nichž si žalobce nárokoval odpočet DPH na vstupu. Tím je dána souvislost mezi dotčenými obchody a narušením neutrality DPH. Neuhrzena daň společností PROMITECH vychází z plnění, které mají přímou souvislost s plněními zasaženými podvodem na DPH. Závěr o narušení neutrality DPH spočívající v doměřené a neuhrzené dani u jiné společnosti v řetězci potvrdil NSS ve své rozhodovací činnosti (např. rozsudek ze dne 28. 2. 2022, č. j. 3 Afs 119/2020-38 či v rozsudku ze dne 19. 11. 2021, č. j. 5 Afs 239/2020-46). Žalovaný přitom popsal nejen narušení neutrality daně, ale také nestandardní okolnosti, čímž prokázal, že daň nebyla zaplácena nikoli v důsledku podnikatelského selhání, ale za účelem získat neoprávněnou daňovou výhodu. Podvodný řetězec přitom může být tvořen i dvěma subjekty (rozsudek NSS ze dne 23. 8. 2022, č. j. 5 Afs 42/2021-47). Žalovaný odkázal na závěry rozsudku NSS ze dne 6. 2. 2023, č. j. 10 Afs 22/2021-57 ve věci téhož žalobce, pouze za jiné zdaňovací období a s jinými dodavateli, kdy byly zjištěny částečně obdobné nestandardní znaky řetězců jako v nynějším případě.

18. Žalovaný dále ke vznesené námitce rozporu ve skutkových zjištěních připomněl, že rozsudek Krajského soudu v Ostravě ve věci sp. zn. 32 T 5/2016 nebyl součástí spisového materiálu, když žalobce v daňovém řízení pouze tvrdil, že svědkyně D. byla odsouzena. S tímto tvrzením se žalovaný v napadeném rozhodnutí vypořádal. Odsouzení svědkyně pouze umocňuje podezřelost obchodní transakce.
19. Ve vztahu k paní P. žalobce přehlíží skutečnost, že uvedená osoba nikdy neměla v ČR povolen žádný druh pobytu a nebyl záznam o této osobě v registru obyvatel. Žalovaný dále upozornil na to, že svědkyně D. se s paní P. nikdy nesešla a přesto, že skončila ve funkci jednatelky, měla nadále dispoziční oprávnění k účtu společnosti PROMITECH. To, že paní P. byla zapsána do obchodního rejstříku jako jednatelka ještě neznamená, že by fakticky řídila ekonomickou činnost společnosti PROMITECH. Podpis pí. P. na zakladatelské listině není ani úředně ověřen.
20. Pokud se týče nestandardních a objektivních okolností, shrnul žalovaný, že relevantní skutkové okolnosti nelze mnohdy striktně kategorizovat na ty osvědčující výhradně splnění prvního, druhého či třetího kroku Axel Kittel testu, když je naopak zřejmé, že některé okolnosti budou mít relevanci současně pro více kroků tohoto testu. Žalobce v žalobě účelově zkresluje popis průběhu obchodní spolupráce a podsouvá soudu pouze to, co se žalobci hodí. Žalovaný totiž např. zjistil, že žalobce zajistil přepravu od společnosti PROMITECH na konkrétní den s konkrétním množstvím palet ještě před tím, než věděl, kdy zboží obdrží, a za situace, kdy žádný z emailů neobsahoval konkrétní množství palet. Přepravní společnosti tak žalobce uvedl konkrétní množství zboží a palet, ačkoliv od dodavatele neměl o těchto skutečnostech žádné informace. Průběh obchodní spolupráce se tak musel uskutečnit jinak, než žalobce uvedl, což vzbuzuje podezření o tom, zda žalobce o účastní na podvodu na DPH přímo nevěděl. V případě transakce za 4,7 mil. Kč lze okolnost neuzavření alespoň rámcové písemné smlouvy považovat za svědčící pro závěr, že žalobce mohl a měl vědět o tom, že se účastní podvodu na DPH.

Zjištění z obsahu správních spisů

21. Ze správních spisů soud zjistil, že správce daně zahájil dne 9. 9. 2015 u žalobce daňovou kontrolu DPH mj. i za zdaňovací období červenec roku 2014. Správce daně nejprve dospěl k závěru, že žalobce neprokázal, že předmětné plnění přijal od deklarovaného dodavatele společnosti PROMITECH. Vydal tak prvostupňové rozhodnutí o stanovení daně. K odvolání žalobce rozhodl žalovaný rozhodnutím ze dne 27. 8. 2019, které bylo zrušeno rozsudkem podepsaného soudu ze dne 12. 11. 2020, čj. 22 Af 48/2019-72, přičemž kasační stížnost podaná žalovaným proti tomuto rozsudku byla zamítnuta rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 9. 2022, čj. 2 Afs 401/2020-77. Žalovaný následně po doplnění řízení rozhodl nyní napadeným rozhodnutím.
22. V něm žalovaný především dospěl k závěru, že byly naplněny podmínky § 72 a § 73 ZDPH k přiznání nároku na odpočet daně, shledal správné závěry správce daně prvního stupně. Shrnuje, že v projednávaném případě byly identifikovány okolnosti, ze kterých vyplývá, že obchodní transakce, jichž se žalobce v předmětném zdaňovacím období zúčastnil, byly zasazeny podvodným jednáním. Za tyto okolnosti označil žalovaný zejména následující skutečnosti.
- Společnost PROMITECH dodala žalobci tonery pouze v jednom zdaňovacím období, když žalobce vždy odebíral od jednoho dodavatele pouze jednou či dvakrát a následně jej nahradil dodavatelem novým, přičemž se vždy jednalo o společnost s virtuálním sídlem a dalšími nestandardními znaky a dodavatelé se následně stali nekontaktní.
 - Společnost PROMITECH podala daňové přiznání za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2014, ve kterém vykázala nízkou daňovou povinnost ve výši 6 558 Kč, kterou nadto neuhradila. Jednalo se o plnění, jehož datum uskutečnění zdanitelného plnění bylo 26. 5. 2014, přičemž žalobce si z tohoto plnění nárokoval odpočet až v červenci 2014. Uvedená společnost nereagovala na výzvy správce daně a neumožnila správci daně zahájit daňovou kontrolu. Správce daně tak doměřil společnosti PROMITECH daň ve výši 6 738 105 Kč na základě pomůcek, přičemž do výpočtu daně bylo rovněž zahrnuto plnění pro žalobce ve výši 172 883 EUR. Takto doměřenou daň společnost PROMITECH neuhradila, Došlo tak k narušení neutrality daně, když chybějící daň u společnosti PROMITECH nevznikla pouze v důsledku podnikatelského selhání dodavatele, ale v důsledku vědomého aktu za účelem provedení podvodu na DPH. K tomu správce daně připomněl, že jednatelka společnosti paní D. byla pouze bílým koněm, její jediná činnost spočívala v tom, že jezdila do banky a vybírala hotovost z účtu. Tato osoba byla následně nahrazena N. P., která nikdy nepobývala legálně na území ČR. Společnost se následně stala nespolehlivým plátcem a byla zrušena s likvidací a následně vymazána z obchodního rejstříku. To svědčí k závěru, že společnost PROMITECH neodvedla daň úmyslně.
 - Společnost PROMITECH změnila v březnu 2014 název i sídlo, přičemž sídlem bylo tzv. virtuální sídlo. Ke dni 9. 1. 2014 změnila společnost jednatele, když se jednatelkou stala M. D. (viz výše), která ve funkci figurovala pouze 3 měsíce a byla nahrazena dne 21. 5. 2014 N. P., změna byla zapsána až 14. 7. 2014. Společnost PROMITECH neměla žádné zaměstnance, a tedy žádné personální zázemí. Nezveřejňovala účetní závěrky. Podávala sice daňová přiznání, avšak s nízkou vyměřenou daňovou povinností, kterou za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2014 neuhradila.

- K navázání spolupráce se společností PROMITECH žalobce sdělil, že byl kontaktován uvedenou společností na základě jím zadané poptávky na vyhledávacích serverech, např. www.epoptavka.cz, přičemž správcem daně bylo zjištěno, že žalobce na uvedeném webu v předmětném období zboží nepoptával a společnost PROMITECH nebyla na webu registrována. Po konfrontaci s těmito zjištěním žalobce následně uvedl, že žalobce započal s podnikáním již v roce 2012 a byl v obchodních kruzích znám, kontakty si předávali obchodníci mezi sebou. Tato verze se žalovanému jeví jako značně nevěrohodná, když žalobce od počátku daňové kontroly několikrát zopakoval, že navázal spolupráci se společností PROMITECH na základě webu epoptavka.cz.
 - Další nestandardní okolností je, že žalobce měl být kontaktován osobou M. P., tento však nebyl v žádném známém vztahu ke společnosti PROMITECH. Bližší identifikaci této osoby nebyl schopen sdělit ani žalobce. Žalobce nikterak nedisponoval pověřením pana P. jednat za společnost PROMITECH a tuto skutečnost si ani nijak neověřoval. Neobvyklost navázání prvního kontaktu potvrzuje i první kontakt ze strany společnosti PROMITECH, kdy pan P. zaslal dne 17. 6. 2014 žalobci email s nabídkou, kterou žalobce přijal, a to i přesto, že v přechozích zdaňovacích obdobích zboží odebíral levněji. Nabízí se otázka, proč se žalobce neobrátil na předchozí dodavatele zboží.
 - Žalobce na základě emailové komunikace, která byla jediným způsobem komunikace, zajistil přepravu zboží (viz výše) ještě předtím, než věděl, kdy zboží obdrží.
 - Segment trhu tiskového spotřebního materiálu je potřeba považovat za rizikový.
23. Žalovaný dále popsal okolnosti, které vedly k závěru o vědomosti žalobce o existenci podvodu a účasti na něm. Obsahově se přitom jednalo o skutkově tytéž okolnosti, které žalovaného vedly k závěru o existenci podvodu na DPH.
24. Žalovaný dále dospěl k závěru, že žalobce nepostupoval s péčí řádného hospodáře. Předně zdůraznil, že žalobce nepředložil žádné důkazní prostředky, které by prokazovaly, že žalobce si dodavatele společnost PROMITECH jakkoli prověřoval. Zdůraznil dále okolnosti navázání obchodní spolupráce (pouze skrze email), neprověření, zda jedná s osobou oprávněnou jednat za dodavatele a neuzavření písemné smlouvy. Žalobce tak nepřijal veškerá rozumná opatření, aby své účasti na podvodu na DPH předešel.

Posouzení věci krajským soudem

25. Krajský soud přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) napadené rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná. Ve věci soud rozhodl bez nařízení jednání v souladu s § 51 s. ř. s.
26. Z žalobních bodů je zjevné, že žalobce spatřuje nesprávné závěry napadeného rozhodnutí jak v samotné otázce existence podvodu na DPH, tak následně v otázce vyhodnocení vědomosti žalobce o účasti na podvodu na DPH a s tím související otázce přijetí dostatečných opatření žalobcem k zamezení účasti na podvodu.
27. Krajský soud považuje za potřebné předeslat, že Nejvyšší správní soud se problematikou podvodů na DPH ve své rozhodovací praxi již opakovaně zabýval, přičemž vycházel především z judikatury Soudního dvora Evropské unie (dále též „SDEU“), zejm. z

Shodu s prvopisem potvrzuje P.S.

rozsudků ze dne 12. 1. 2006, ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03, *Optigen Ltd a Fulcrum Electronics Ltd a House Systems Ltd proti Commissioners of Customs & Excise*, ze dne 6. 7. 2006, ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, *Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL*, ze dne 21. 2. 2008, ve věci C-271/06, *Netto Supermarkt*, či rozsudku ze dne 21. 6. 2012, ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, *Mahagében kft a Péter Dávid*. Z této judikatury plyne, že prokáže-li daňový subjekt 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.

28. 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. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty). Důsledkem daňového podvodu musí být nutně tzv. „chybějící daň“, jak vysvětlil Nejvyšší správní soud v bodě 25 rozsudku ze dne 12. 6. 2019, č. j. 2 Afs 162/2018-43, s tím, že tento pojem: „*nevnímá 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). 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 podaří mu daň doměřit a tato bude následně zaplacená, je konstatování chybějící daně přinejmenším předčasné.*“
29. Ve vztahu k existenci podvodu tedy 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 (bod 38 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2018, č. j. 9 Afs 333/2017-63). Společným typickým znakem podvodů na dani z přidané hodnoty je častá praktická nemožnost dopátrat se skutečného důvodu neodvedení daně, stejně jako organizátorů a beneficentů podvodu. Aby však bylo možné konstatovat existenci daňového podvodu, musí správce daně v odůvodnění rozhodnutí srozumitelně a přehledně popsat všechny skutečnosti, které svědčí o tom, že k podvodnému jednání došlo, 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.
30. Z citované judikatury dále vyplývá, že užívané spojení „existence daňového podvodu“, případně „prokázání existence daňového podvodu“, může být v určitém smyslu zavádějící, neboť v zásadě nebude možné existenci daňového podvodu nad veškerou pochybnost prokázat; přesnější je tedy pravděpodobně hovořit o důvodné domněnce daňového podvodu (bod 26 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 8. 2020, č. j. 1 Afs 304/2019-33). 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 (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014-60, č. 3275/2015 Sb. NSS).
31. 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.

Shodu s prvopisem potvrzuje P.S.

následná nekontaktnost dotčených osob, náhlé ukončení činnosti, následné nestandardní peněžní toky mezi dotčenými osobami, k tomu srov. rozsudek č. j. 1 Afs 304/2019-33, bod 27).

32. Na citovaná obecná východiska navázala judikatura Nejvyššího správního soudu, dle níž se podvodného jednání na DPH, které má za následek daňový únik, 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 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. Není proto možné lpět na tom, aby v každém případě byl daňový podvod zcela jednoznačně identifikován (přesně vyčíslen a přiřazen ke konkrétnímu článku často spleťtého obchodního řetězce); ostatně v řadě situací to již ani nebude fakticky možné. Povinností správců daně je postavit najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval. Nelze opomenout, že například požadavek na přesné ověření výše neodvedené daně přímo u dotčeného subjektu v pozici *missing trader* by v zásadě bránilo postihu daňových podvodů, a proto je třeba jej odmítnout (např. rozsudky ze dne 18. 3. 2021, č. j. 9 Afs 160/2020-49, ze dne 28. 8. 2020, č. j. 8 Afs 232/2018-45, či ze dne 2. 12. 2021, č. j. 1 Afs 262/2021-40).
33. Jestliže správce daně prokáže, že k daňovému podvodu ve výše popsaném smyslu došlo, je třeba dále přistoupit ke zkoumání subjektivní stránky účasti konkrétního daňového subjektu na tomto podvodu. V rozsudku ve věci *Optigen* totiž SDEU zdůraznil, že nárok na odpočet daně 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 (shodně rozsudek ve věci *Mahagében*, bod 49).
34. 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 (rozsudek ve věci *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 (rozsudek ve věci *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.
35. Krajský soud dále připomíná, že SDEU v rozsudku ze dne 24. 11. 2022, ve věci C-596/21, *Finanzamt M*, uvedl, že nevědomost o existenci daňového úniku představuje implicitní hmotněprávní podmínku nároku na odpočet. Osobě, která ji nespĺňuje, musí být nárok na odpočet odepřen v plném rozsahu. Cílem povinnosti finanční správy a soudu odepřít nárok na odpočet je zejména uložení povinnosti řádné péče osobám povinným k dani. Povinností řádné péče se rozumí požadavek, aby se při každém hospodářském plnění

ujistily, že plněními, která uskutečňují, se nebudou podílet na daňovém úniku. Takového cíle by přitom 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. Jinak 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, která uskutečňují, nebudou podílet na daňovém úniku nebo jej usnadňovat. Skutečnost, že osoba povinná k dani pořídila zboží nebo služby, ačkoli věděla nebo měla vědět, že se tím účastní plnění, které je součástí daňového úniku spáchaného na vstupu, postačuje k závěru, že se tato osoba povinná k dani podílela na tomto úniku. To je dostatečným důvodem pro zbavení této osoby nároku na odpočet, aniž by bylo nezbytné prokázat, že hrozí ztráta na daňových příjmech.

36. Účelem odepření nároku na odpočet daně z důvodu zasažení obchodního řetězce daňovým podvodem tedy není vyrovnání chybějící daně ve veřejném rozpočtu, ale ochrana systému DPH před podvody. Toto opatření představuje primárně prevenci daňových podvodů, z čehož vyplývá, že se vyznačuje jistým odstrašujícím charakterem. Prevence by nebyla účinná, kdyby mohla být chybějící daň doměřena jen u jednoho článku podvodného řetězce. Je tedy třeba vycházet z předpokladu, že nárok na odpočet vůbec nevzniká u žádného ze subjektů, které se vědomě účastnily daňového podvodu. Kdyby finanční správa limitovala odepření odpočtu pouze výběrem chybějící daně, postupovala by diskriminačně, a to jednak vůči subjektu, kterému daň doměří (subjekt ponese odpovědnost za účast na podvodu, aniž by byly postiženy i ostatní články tohoto řetězce, které o podvodu rovněž mohly vědět), jednak vůči subjektům poctivým, které by byly tímto postupem nedůvodně znevýhodňovány oproti subjektům nepoctivým. Z uvedeného plyne, že finanční správa může odepřít odpočet u všech článků podvodného řetězce (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2023, č. j. 1 Afs 101/2021-42, ze dne 26. 1. 2023, č. j. 1 Afs 164/2021-52, ze dne 29. 3. 2023, č. j. 2 Afs 298/2021-69, ze dne 27. 4. 2023, č. j. 7 Afs 160/2021-89, ze dne 25. 10. 2023, č. j. 1 Afs 1/2023-71, nebo ze dne 7. 9. 2021, č. j. 6 Afs 158/2019-63).
37. Při posuzování subjektivní stránky judikatura Nejvyššího správního soudu připouští možnost prokázat účast na podvodu (ať už nedbalostní či vědomou) i prostřednictvím nepřímých důkazů. O vědomé účasti na podvodu přitom může za určitých okolností svědčit i skutečnost nastalá až po skončení daňového podvodu (rozsudek ze dne 6. 9. 2022, č. j. 7 Afs 225/2020-79, bod 31). Závěr o vědomé (nikoliv nedbalostní) účasti na podvodu na DPH lze pak učinit jen tehdy, pokud se daňový subjekt k účasti na podvodu sám dozná, anebo tehdy, kdy jediným logickým vysvětlením jeho počínání je, že o podvodu musel vědět. V takovém případě nemůže být tento subjekt v dobré víře, a je proto nadbytečné posuzovat, zda přijal dostatečná preventivní opatření k zamezení účasti na takovém podvodu (rozsudky ze dne 10. 2. 2023, č. j. 8 Afs 174/2021-64, bod 17 a ze dne 29. 11. 2023, č. j. 8 Afs 80/2021-186, č. 4576/2024 Sb. NSS, body 57 až 60).
38. Krajský soud dále připomíná, že pokud daňový subjekt uplatňující nárok na odpočet daně vědomě (tedy alespoň „mohl vědět“) navázal bezprostřední obchodní spolupráci s obchodními subjekty, které vykazují znaky nasvědčující podezření o zapojení do podvodu na dani, vzniká tím souvislost mezi tímto daňovým subjektem a subjektem, který neodvedl daň, přestože pro sebe mohou být tyto subjekty navzájem jinak zcela neznámé (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 4. 2019, č. j. 4 Afs 104/2018-79).

39. Optikou všech uvedených východisek není možné přiznat žalobním námitkám důvodnosti.
40. Je na místě zrekapitulovat, že správce daně a žalovaný v projednávané věci zdůraznili, že dodavatel PROMITECH v souvislosti s dodávkou tonerů sice přiznal daň, avšak v nízké výši, kterou následně neodvedl, přičemž z důvodu nekontaktnosti dodavatele a jeho nespolupráce se správcem daně byla dodavateli pomůckami doměřena daň, která však zůstala neuhrazena.
41. Podle krajského soudu tak s ohledem na shora uvedené prokazatelně došlo k narušení neutrality daně. Jestliže správce daně, resp. žalovaný tuto chybějící daň propojil s takovými okolnostmi, ze kterých lze usuzovat na to, že narušení neutrality bylo v této věci následkem cílené snahy získání neoprávněného daňového zvýhodnění, lze označit zcela jednoznačně za správný závěr žalovaného o existenci podvodu na DPH.
42. Jako zavádějící krajský soud v tomto ohledu hodnotí námitku žalobce, že daň byla společnosti PROMITECH doměřena v odlišném zdaňovacím období, než je projednávané zdaňovací období, a to ve 2. čtvrtletí roku 2014. Je totiž zřejmé, že ke zdanitelnému plnění mezi dodavatelem PROMITECH a žalobcem došlo právě ve 2. čtvrtletí roku 2014; žalobce si pouze toto plnění sám vykázal až ve zdaňovacím období červenec 2014.
43. Okolnosti popsané žalovaným přitom podle krajského soudu jednoznačně svědčí o daňovém podvodu, když je třeba zdůraznit, že v řízení nevyšly najevo žádné okolnosti, které by nasvědčovaly tomu, že by neuhrazení daně dodavatelem mělo původ v jakékoliv objektivní překážce, která by bránila v řádném plnění jeho daňových povinností, tedy prostému podnikatelskému selhání (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 2. 2023, č. j. 7 Afs 45/2021-57).
44. Naopak vyvstala řada okolností, které nasvědčují účelovému (podvodnému) charakteru vytvořeného obchodního řetězce (byť o dvou člancích) sloužícího k vylákání nadměrného odpočtu na dani. Obecně platí, že čím sofistikovanější podvodné jednání, tím obtížnější bude pro správce daně zjistit přesnou výši chybějící daně a konkrétní subjekty, které její určitou výši neodvedly (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 8. 2022, č. j. 1 Afs 201/2021-53).
45. Krajský soud v tomto zcela přisvědčuje daňovým orgánům, že za tyto okolnosti lze považovat zejména to, že k navázání spolupráce se společností PROMITECH došlo pouze na podkladě emailové komunikace, přičemž podstatné je, že žalobce nejprve uváděl, že byl kontaktován společností PROMITECH na základě žalobcem zadané poptávky na vyhledávacích serverech (žalobce v zásadě uvedl pouze www.epoptavka.cz), přičemž správcem daně bylo zjištěno, že žalobce na uvedeném webu v předmětném období zboží nepoptával a společnost PROMITECH nebyla na webu registrována.
46. Následné vysvětlení žalobce, že žalobce započal s podnikáním již v roce 2012 a byl v obchodních kruzích znám, kontakty si předávali obchodníci mezi sebou, krajský soud posuzuje ve shodě s žalovaným jako nevěrohodné a značně tendenční.
47. Krajský soud dále přisvědčuje žalovanému v hodnocení skutečnosti, že žalobce jednal při sjednávání obchodní spolupráce s osobou M. P., u něhož však nebyl schopen prokázat (neboť to ani nezjišťoval) vztah ke společnosti PROMITECH. Jakkoli uvedenou skutečnost soud v rozsudku, kterým zrušil předchozí rozhodnutí žalovaného, nevyhodnotil v neprospěch žalobce, bylo to z toho důvodu, že v tamějším řízení bylo přezkumu

podrobeno rozhodnutí žalovaného, které bylo postaveno na odlišném právním základu, kdy odpočet nebyl daňovými orgány uznán z důvodu nesplnění primárních hmotněprávních podmínek pro nárok na odpočet, spočívajících v neprokázání plnění deklarovaným dodavatelem.

48. V této souvislosti krajský soud pro posouzení nynější věci za velmi neobvyklé (a zároveň neopatrné, viz níže) považuje uzavření obchodu s dodavatelem PROMITECH takovým způsobem, kdy první kontakt ze strany společnosti PROMITECH proběhl dne 17. 6. 2014, kdy pan P. zaslal žalobci email s nabídkou, kterou žalobce přijal, a to i přesto, že v přechozích zdaňovacích obdobích zboží odebíral levněji. Žalobce ani nikterak neovysvětlil, proč se žalobce na předchozí dodavatele zboží.
49. Za zásadně důležité je podle krajského soudu přitom také nutné považovat zjištění daňových orgánů, že na základě emailové komunikace, která byla jediným způsobem komunikace, zajistil žalobce přepravu zboží s konkrétním termínem, a to ještě předtím, než věděl, kdy zboží obdrží.
50. Další žalovaným identifikované okolnosti dále podporují závěry žalovaného o existenci podvodu na DPH. Jedná se především o to, že společnost PROMITECH změnila v březnu 2014 název i sídlo, přičemž sídlem bylo tzv. virtuální sídlo. Byť tyto okolnosti samy o sobě nepostačují k závěru o existenci podvodu a o účasti žalobce na něm, v souhrnu všech zjištěných skutečností jen podtrhují rizikovost obchodu mezi žalobcem a jeho dodavatelem.
51. Neméně důležitou skutečností je to, že ke dni 9. 1. 2014 změnila společnost jednatele, když se jednatelkou stala M. D., která ve funkci figurovala pouze 3 měsíce a byla nahrazena dne 21. 5. 2014 N. P., přičemž změna byla zapsána až 14. 7. 2014. Touto skutečností je také, že společnost PROMITECH neměla žádné zaměstnance, a tedy žádné personální zázemí a nezveřejňovala účetní závěrky.
52. Pokud se týče námitky žalobce týkající se závěrů, které žalovaný vyvozoval z výsledku svědkyně D., není podle krajského soudu ve výsledku v zásadě podstatné, zda svědkyně D. byla z hlediska posouzení její výpovědi věrohodná či nikoliv. Podstatné je, že (a to nerozporoval ani žalobce) byla v souvislosti s výkonem funkce jednatele ve společnosti PROMITECH pravomocně odsouzena a že je zjevné, že ve funkci jednatele vystupovala v pozici tzv. bílého koně. Byť uvedená skutečnost nemůže být kladena žalobci k tíži při posuzování jeho vědomosti účasti na podvodu, jedná se o zásadní skutečnost odůvodňující závěr o samotné existenci podvodu na DPH. Obdobně to platí ve vztahu k osobě N. P.
53. Pokud se jedná o závěry žalovaného o vědomosti žalobce o účasti na podvodu, i tyto má krajský soud za správné a náležitě odůvodněné.
54. Krajský soud považuje přitom za vhodné předeslat, že dle ustálené judikatury SDEU i NSS je při zkoumání takových objektivních okolností nutné na tyto okolnosti hledět jako na celek indicií. Objektivní okolnosti ve smyslu 2. podmínky odepření odpočtu lze chápat jako takové okolnosti (nestandardnosti), které alespoň ve svém souhrnu objektivně vzbuzují podezření, že došlo k nesrovnalosti nebo podvodu (srov. rozsudek SDEU ve věci *Mahagében*, bod 60, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 2. 2024, čj. 5 AfS 11/2022-47, a v něm citovaná judikatura). Tyto objektivní skutečnosti tvoří dílčí indicie. Ačkoliv každá indicie sama o sobě nemusí být nezákonná, ve svém souhrnu více indicií tvoří logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které spolehlivě a jednoznačně prokazují skutečnost, že daňový subjekt o podvodu

na DPH věděl či minimálně vědět mohl (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2013, č. j. 1 Afs 58/2013-34). Objektivní okolnosti tedy nelze posuzovat izolovaně, ale v souhrnu, kdy teprve ucelený souhrn těchto okolností může mít dostatečnou vypovídající schopnost o povědomí daňového subjektu o podvodu na DPH (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Afs 53/2016-58). Není totiž možné objektivní okolnosti vytrhávat z kontextu, neboť síla zjištěných skutečností tkví právě v jejich komplexnosti (viz rozsudky zdejšího soudu ze dne 25. 7. 2019, č. j. 10 Afs 182/2018-42, ze dne 14. 12. 2022, č. j. 7 Afs 161/2022-31 atp.).

55. Krajský soud přitom s ohledem na judikaturu zdůrazňuje, že jako je tomu i v nyní projednávané věci, některé okolnosti mohou mít relevanci jak pro závěr o existenci podvodu na DPH, tak i pro vědomí daňového subjektu o podvodu či účasti na něm, případně i pro vyloučení jeho dobré víry (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 9. 2021, č. j. 8 Afs 162/2019-79, a ze dne 25. 7. 2019, č. j. 10 Afs 182/2018-42); není proto chybou s vlivem na zákonnost rozhodnutí, smísí-li správci daně některé okolnosti v pasážích věnovaných jednotlivým krokům vědomostního testu, pokud z nich žalovaný dovodí správné závěry ve vztahu k těmto krokům.
56. Na prvním místě krajský soud považuje za zcela nejpodstatnější, že předmětné obchody mezi žalobcem a společností PROMITECH probíhaly ve velkých objemech, ačkoli navázání spolupráce proběhlo shora uvedeným zcela nestandardním způsobem (pouze emailem, bez relevantního vysvětlení konkrétního navázání spolupráce), když navíc se žalobce se svým obchodním partnerem spolupracoval poprvé.
57. Nebyly přitom ani uzavřeny, byť jen rámcové písemné smlouvy, tudíž nebyly sjednány ani žádné sankce za porušení smluvních povinností.
58. Krajský soud konečně přisvědčuje také závěrům žalovaného stran nepřijetí dostatečných opatření k zamezení účasti žalobce na podvodu. Žalovaný neopatrnost v jednání žalobce v zásadě dovozoval ze souhrnu všech zjištěných okolností, které jednak svědčily k závěru o existenci podvodu na DPH a jednak k závěru o vědomosti žalobce o své účasti na něm. Uvedené závěry přitom krajský soud považuje za zcela správně a odůvodněné, neboť ze shora vylíčených okolností jednoznačně vyplývá, že žalobce rezignoval na své povinnosti postupovat s péčí řádného hospodáře. Kdyby žalobce tyto své povinnosti nepodcenil, resp. je splnil, s největší mírou pravděpodobnosti by obchody s dodavatelem PROMITECH ani neproběhly.
59. Pokud se jedná o žalovaným zdůrazňovanou rizikovost obchodované komodity, i v této části neshledal krajský soud žalobní námitky za důvodné. Podle krajského soudu totiž rizikovost komodity tonerů do tiskáren vychází již ze samotné podstaty této komodity. Jedná se totiž o zboží, které se zpravidla obchoduje ve velkých objemech, přičemž identifikace každého jednotlivého produktu (toneru) je, když ne vyloučená, tak snižená na naprosté minimum. Kontrola obchodovaného zboží tak zpravidla při obchodovaném velkém objemu spočívá pouze ve vizuální kontrole objemu a druhu zboží, nikoliv však toho, že veškeré dodané produkty odpovídají objednavce. Právě proto je na místě při obchodování s tímto zbožím věnovat pozornost kromě výběru dodavatele také zejména smluvní ochraně transakcí z hlediska odběratele. Pokud i na uvedené podle krajského soudu zcela základní skutečnosti odběratel rezignuje, nemůže se následně dovolávat své dobré víry při sjednávání obchodu.

Závěr a náklady řízení

Shodu s prvopisem potvrzuje P.S.

60. S ohledem na veškeré uvedené skutečnosti tedy soud shledal žalobu nedůvodnou, a proto ji v souladu s § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
61. O náhradě nákladů řízení mezi účastníky bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., když procesně úspěšnému žalovanému nebyla přiznána náhrada nákladů řízení proti žalobci, neboť jeho náklady nepřesáhly běžnou úřední činnost.

Poučení:

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

Ostrava 23. května 2024

JUDr. Monika Javorová
předsedkyně senátu