



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 Hluštíka, Ph.D. ve věci

žalobce: **ExaSoft Holding a. s.**
sídlem Rudé armády 651/19a, 733 01 Karviná - Hranice
zastoupený advokátem Prof. JUDr. Miroslavem Bělinou, CSc.
sídlem Pobřežní 370/4, 186 00 Praha 8

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 2. 2024, č. j. 4118/24/5300-21442-711916,
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 domáhal zrušení shora vymezeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj ze dne 26. 4. 2023, č.j. 2063949/23/3212-50522-807616, dodatečnému platebnímu výměru, jímž byla žalobci za zdaňovací období duben 2018 doměřena daň z přidané hodnoty.

Shodu s prvopisem potvrzuje

2. Žalobce uvedl, že dne 24. 5. 2018 podal přiznání k DPH za zdaňovací období duben 2018; za toto období si uplatnil odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění (4 faktury, celkově DPH 1 751 681,48 Kč). Správce daně následně zahájil u žalobce daňovou kontrolu v rozsahu přijetí

plnění od dodavatele Speed Media. Uzavřel přitom, že žalobce nemá nárok na odpočet DPH z přijetí plnění (cartridge a tonery Canon a HP) od společnosti M&R z důvodu závěru o prokázání existence podvodu na DPH a vědomosti žalobce o této skutečnosti.

3. Žalobce tvrdí, že o podvodu na DPH nevěděl a vědět nemohl. Zdůraznil, že spolupráce žalobce a jeho přímého dodavatele M&R byla v roce 2018 založena na obchodní praxi a přeprodej zboží k žalobci přes tuto společnost byl standardní. Podle žalobce uvedená společnost nikdy nebyla v pozici tzv. buffera. Společnost M&R a žalobce ničím nezastírají svou obchodní spolupráci se svými dodavateli či odběrateli a nikdy se vědomě neúčastnili podvodu.
4. Pokud žalovaný argumentuje četnými zkušenostmi žalobce s podvody na DPH, což žalovaný odůvodňoval mj. rozsudky Krajského soudu v Ostravě a NSS týkajícími se jiných zdaňovacích období, je podle žalobce tato argumentace nefér, když žádný právní předpis nestanoví srozumitelná kritéria, podle nichž je možné rozpoznat podvodníka a nějak se mu vyhnout. Žalovaným citovaná rozhodnutí soudů byla navíc vydána v roce 2021 a později.
5. Žalobce dále tvrdí, že nebyl seznámen s obchodní činností společnosti Speed media a nemohl vědět, že společnost M&R je jeho jediným odběratelem. Žalobce ani společnost M&R nemohli vědět o narušení daňové neutrality u společnost PRAWAD, protože o existenci této společnosti vůbec nevěděli. Žalobce dále vyčítá žalovanému, že neprovedl exekuci u společnosti REGADOR, o jejíž existenci musel vědět; detekovat nespolehlivé plátce a odhalovat daňové podvodníky je především věcí správce daně a nikoli obchodních korporací.
6. Žalobce dále tvrdí, že společnost Speed media nebyla novým dodavatelem, když s tímto dodavatelem ve skutečnosti spolupracoval již od roku 2016. Pokud se jedná o webové stránky této společnosti, tyto nejsou podle žalobce k uskutečňování velkoobchodních transakcí vůbec důležité. Dále také podotkl, že je na rozdíl od žalovaného přesvědčen, že tzv. virtuální sídlo využívá mnoho subjektů, včetně holdingu žalobce a tato skutečnost nemá žádnou vazbu na to, zda si společnost s takovým sídlem bude plnit své daňové povinnosti.
7. Žalobce dále považuje za nepřiléhavou argumentaci žalobce týkající se systému reklamací; žalobce považuje svůj způsob obchodování za bezpečný a funkční, když nikdy žádný produkt nereklamoval. Dále žalobce tvrdí, že ready made společnosti nejsou nic neobvyklého.
8. Také nezveřejnění účetní závěrky není podle žalobce důkazem o podvodu. Tato skutečnost totiž o zapojení do podvodu vůbec nevypovídá.

Shodu s prvopisem potvrzuje

9. Pokud se týče obchodních referencí, tvrdí žalobce, že tyto se na internetu nezveřejňují, aby nemohly být zneužity konkurencí. Žalobce také nesouhlasí se závěrem žalovaného o rizikovitosti obchodované komodity.
10. Podle žalobce žádný zákon neukládá daňovému subjektu povinnost přijmout nějaká opatření. Nadto žalobce předložil řadu kontrolních mechanismů, která však byla shledána jako nedostatečná. Žalobce dále uvedl argumentaci stran rámcové smlouvy uzavřené mezi M&R a Speed media. Nesouhlasí dále s argumentací žalovaného ohledně okolností ukončení spolupráce mezi M&R a Speed media, když tato byla ukončena z důvodu neuhrazení dodávky.
11. Žalobce v neposlední řadě zdůraznil, že zboží není rizikové jen pro svou velikost či cenu a že nezaznamenal žádné padělky. Originalitu zboží vždy kontrolovali skladníci při převzetí zboží.
12. Závěrem žalobce nesouhlasil se závěry daňových orgánů stran ceny zboží, když žalobce ani společnost M&R nemohli nikdy nakupovat zboží od společnosti Canon či HP a ceníky nebyly v době obchodování dostupné.
13. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby jako nedůvodné a odkázal na odůvodnění svého rozhodnutí.
14. K námitce týkající se společnosti M&R a plnění daňových povinností žalobcem žalovaný předeslal, že existenci podvodu na DPH se zabýval v bodech 39 až 62 napadeného rozhodnutí, když v projednávané věci byly identifikovány jednak nestandardní okolnosti a jednak narušení neutrality daně, které ve svém souhrnu osvědčují existenci podvodu na DPH. K námitce žalobce, že role společnosti M&R byla zcela standardní a nemohlo se jednat o takzvaného buffera, se žalovaný vyjádřil v bodě 104 napadeného rozhodnutí. Jak žalovaný uvedl v bodě 88 svého rozhodnutí, je pravdou, že obecně jsou do podvodných řetězců často přidávány články za účelem znepráhlednění řetězce a horšího zmapování toku financí a zboží; nicméně vložení společnosti M&R do projednávaného z řetězce není úplně typickým případem buffera právě proto, že se jedná o člena holdingu žalobce. Je možné, že žalobce zapojil společnost M&R do řetězce čistě za účelem přenesení rizika, neboť tato společnost nedisponovala žádným majetkem ani zásobami a její obrat postupně klesal a společnost přestala uskutečňovat ekonomickou činnost, stala se nespolehlivým plátcem a neuhradila doměřené daňové povinnosti. I přesto má žalovaný za to, že tuto společnost lze označit za buffera, neboť právě skrze tuto společnost nakupoval žalobce předmětné zboží od společnosti Speed media taktéž v pozici buffera, přičemž k přeproději předmětného zboží docházelo s minimální marží. Společnost Speed media byla jediným tuzemským dodavatelem společnosti M&R v předmětném zdaňovacím období a veškeré zboží bylo od počátku určeno pro žalobce. Podvodný řetězec přitom musí být posuzován jako celek a není potřeba konkretizovat na jakém článku řetězce se dodavatel nacházel.
15. Pokud se týče námítky předchozí účasti žalobce na podvodech na DPH, žalovaný opět odkázal na napadené rozhodnutí a zdůraznil, že již v tomto rozhodnutí popsál, že žalobce, případně s ním spojené společnosti M&R a Europa distribution mají s účastí na podvodech Shodu s prvopisem potvrzuje

s DPH bohaté zkušenosti, když navíc některé podvody se týkaly i shodného plnění, tj. tonerů a cartridge značek HP a Canon. Právě skutečnost, že žalobci byl v minulosti opakovaně odepřen nárok na odpočet daně z důvodu jeho zapojení do podvodu na DPH, je jedna z objektivních okolností, které žalobce měly přimět k obezřetnějšímu jednání. Pokud žalobce namítl, že i kdyby měla předešlá soudní řízení zobecňovat jednání žalobce, pak nelze odhlédnout od toho, že rozhodnutí v nich byla vydána v roce 2021, žalovaný poukázal, že pokud jde např. o soudní řízení ukončené rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 4. 2021 č. j. 1 Afs 444/2020 – 64, pak v uvedené věci byl výsledek kontrolního zjištění žalobci zaslán již v červnu 2017, tedy ještě před nyní řešeným obdobím. Již v té době tedy žalobce musel vědět, že obchodování s touto komoditou je potenciálně rizikové s ohledem na možnou účast v podvodném řetězci. Je přitom bezvýznamné, zda v předešlých daňových řízeních bylo prokázáno úmyslné zapojení žalobce do podvodů na DPH nebo jen vědomě nedbalostní, neboť žalobce ještě před uskutečněním zde řešených plnění věděl o tom, že má správce daně podezření, že se žalobce účastnil podvodu na DPH a že obchodování s uvedenou komoditou je potenciálně rizikové.

16. K námitce, že žalobce nebyl seznámen se společností Speed media, a tudíž ani nemohl vědět, že společnost M&R je jediným odběratelem, žalovaný uvedl, že tato skutečnost byla žalovaným zmíněna pouze v rámci výčtu takzvaných nestandardních okolností, to znamená, že nebyla žalobci kladena k tíži v rámci objektivního okolností. Fakt, že dodavatel obchoduje pouze s jediným odběratelem, nemusí nutně znamenat ani nestandardnost. V tomto případě je však podstatné, že dodavatel Speed media vykazoval kumulativně velké množství nestandardních rysů.
17. K námitce žalobce, že nemohl vědět o tom, že u společnosti PRAWAD došlo k narušení neutrality daně, neboť vůbec nevěděl o její existenci, se žalovaný vyjádřil v bodě 108 napadeného rozhodnutí a shrnul, že příčinná souvislost mezi neodvedením daně a nárokováním odpočtu vzniká i v případě, kdy daňový subjekt, který si nárokuje odpočet daně, nemá poznatky o subjektu, který daň do veřejného rozpočtu nakonec nedovede.
18. Pokud žalobce namítá, že správce daně neprovedl exekuci u společnosti REGADOR, přičemž pokud došlo k narušení neutrality daně, měl správce daně proti tomuto subjektu zasáhnout, uvedl žalovaný, že mu není jasné, čeho chce žalobce touto námitkou dosáhnout. I kdyby společnost REGADOR byla prověřována v jiném řízení a správce daně by jí doměřil DPH z důvodu účasti na podvodu, nemělo by to na rozhodnutí o oprávněnosti nároku na odpočet žalobce žádný vliv.
19. Pokud se týče objektivních okolností, žalovaný předeslal, že těmito se zabýval v bodech 63 až 97 napadeného rozhodnutí a seskupil je do 5 základních okruhů:
 - rizikovost zboží a předchozí zkušenosti žalobce
 - antidatovaná rámcová smlouva s dodavatelem
 - nedostatečně upravené možnosti reklamace zboží
 - cena obchodovaného zboží a nízká marže
 - další objektivní okolnosti

Shodu s prvopisem potvrzuje

20. Podle žalovaného celá žaloba je protkána snahou žalobce jednotlivé objektivní okolnosti izolovat a bagatelizovat, nicméně žalobce ignoruje bohatou a ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu, podle které je jednotlivé okolnosti nutno posuzovat ve vzájemných souvislostech a nikoli izolovaně. Síla a důkazní hodnota objektivních okolností tkví právě v jejich celkovém souhrnu. Nejvyšší správní soud opakovaně judikuje, že objektivní okolnosti není možné vytrhávat z kontextu, neboť síla zjištění skutečností je právě v jejich komplexnosti. Ačkoliv jednotlivé dílčí okolnosti samy o sobě nemusí být nezákonné, ve svém souhrnu tvoří logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů.
21. Žalovaný se následně obsáhle vyjádřil k jednotlivým námitkám týkajících se objektivních okolností, a to zcela v souladu s napadeným rozhodnutím.

Posouzení věci krajským soudem

22. 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 rozhodl soud u jednání dne 14. 1. 2026, u kterého účastníci setrvali na svých stanoviscích.
23. Při přezkumu soud vycházel z obsahu správních spisů s tím, že vůči jejich obsahu nebyly vzneseny ze strany účastníků námitky.
24. Krajský soud úvodem 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 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* 3
25. *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.
26. 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* Shodu s prvopisem potvrzuje

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.“

27. 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.
28. 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).
29. Okolnosti, které v souhrnu nasvědčují existenci daňového podvodu, mohou mít svůj původ v minulosti (např. obchodní historie či minulé personální vazby), v době uzavření transakce (nestandardní obchodní podmínky), i v době následující po uzavření obchodu (např. následná nekontaktnost dotčených osob, náhlé ukončení činnosti, následné nestandardní peněžní toky mezi dotčenými osobami, k tomu srov. rozsudek č. j. 1 Afs 304/2019-33, bod 27).
30. 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 nárokováného 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 spleťového obchodního řetězce); ostatně v řadě situací Shodu s prvopisem potvrzuje

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).

31. 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).
32. 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.
33. 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 nesplňuje, 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

Shodu s prvopisem potvrzuje

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.

34. Účelem odepření nároku na odpočet daně z důvodu zasažení obchodního řetězce daňovým podvodem tedy není vyrovnaní 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).
35. 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).
36. 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).
37. Krajský soud zdůrazňuje, že podrobil napadené rozhodnutí přezkumu pouze optikou žalobních bodů; je přitom třeba vycházet ze závěrů rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, podle kterých *„Míra precizace žalobních bodů do značné míry určuje i to, jaké právní ochrany se žalobci u soudu dostane. Čím je žalobní bod - byť i vyhovující - obecnější, tím obecněji k němu může správní soud přistoupit a*
- Shodu s prvopisem potvrzuje

posuzovat jej. Není naprosto na místě, aby soud za žalobce spekulativně domýšlel další argumenty či vybíral z reality skutečnosti, které žalobu podporují. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by funkci žalobcova advokáta.“

38. V této souvislosti je zapotřebí předeslat, že žalobce své námitky zaměřil pouze proti některým závěrům správce daně, potažmo žalovaného. V žalobě však například výslovně nenamítal závěry o existenci samotného podvodu, pouze namítal některé skutečnosti týkající se tzv. nestandardních okolností vytýčených žalovaným.
39. Pokud se týče zapojení společnosti M&R jako buffera a námitky žalobce, že tato společnost nesloužila ke zastírání podvodů, je třeba zdůraznit, že žalobce v žalobě namítl pouze, že spolupráce žalobce a společnosti M&R byla v roce 2018 založena na obchodní praxi a přeprave zboží přes tuto společnost k žalobci byl standardní a jeho objem se pohyboval ve stamilionech korun a přefakturační proces byl zjednodušen automatizací. Žalobce uvedl, že nevidí důvod, proč by měl svůj systém změnit na přímý odběr, tedy proč by měl společnost M&R z řetězce vynechat a snížit jí tím obrát. Dále žalobce pouze uvedl, že tvrdí, že tato společnost nikdy úlohu buffera nemohla plnit. Společnost M&R a žalobce ničím nezastírají svou obchodní spolupráci se svými dodavateli či odběrateli.
40. Krajský soud má především za to, že žalobce zcela pominul argumentaci žalovaného uvedenou v napadeném rozhodnutí, a to zejména v bodech 41 a následujících. V těchto bodech žalovaný vysvětlil, z jakého důvodu měl za to, že právě společnost M&R a předchozí článek řetězce společnost Speed media jsou tzv. buffery. Poukázal přitom na to, že žalobce a jeho dodavatel společnost M&R jsou personálně i kapitálově propojené osoby. K těmto skutečnostem se však žalobce v žalobě žádným způsobem nevyjádřil a uvedené skutečnosti nijak nerozporoval. Krajský soud má tedy za to, že uvedenou námitku žalobce je nutno považovat za nedůvodnou, když je třeba souhlasit s vypořádáním uvedené otázky žalovaným v napadeném rozhodnutí a žalobní námitku považovat za zcela obecnou bez konkrétních tvrzení a bez konkrétní argumentace proti zcela jasným a srozumitelným závěrům žalovaného vymezených v napadeném rozhodnutí.
41. Krajský soud se dále zabýval námitkou týkající se předchozí účasti žalobce na podvodech na DPH coby jednou z objektivních okolností. Na prvním místě krajský soud částečně přisvědčuje žalobci v tom, že právní předpisy nestanoví kritéria, podle kterých by bylo možno rozpoznat podvodníka a podvodu se vyhnout. Nelze však již přisvědčit tvrzení žalobce o tom, že stát nutí obchodní korporace k provádění šetření okolo svých obchodních partnerů. O tom ostatně bohatě svědčí judikatura zmiňovaná soudem výše.
42. Soud má za zcela správné úvahy žalovaného, který ze skutečnosti, že bylo soudy pravomocně ve více případech rozhodnuto o odepření nároku na odpočet DPH právě z důvodu účasti žalobce na podvodu na DPH, dovodil existenci objektivní okolnosti pro úvahy o vědomosti žalobce o účasti na podvodu na DPH. Neobstojí přitom tvrzení žalobce, že nelze přehlédnout, že rozhodnutí byla vydána v roce 2021 a předmětem nynějšího řízení je jednání žalobce v roce 2018. Správnými soudy totiž byl aprobován postup daňových orgánů z dob předcházející nyní přezkoumávanému zdaňovacímu období (2014-2015),

příčemž z úřední činnosti je soudu známo, že v rámci úkonů daňových orgánů byl žalobce zpraven o podezření či závěru daňových orgánů o účasti na DPH – viz také body 64-69 napadeného rozhodnutí.

43. Jak například poukázal správně žalovaný ve vyjádření k žalobě, pokud jde o soudní řízení ukončené rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 4. 2021 č. j. 1 Afs 444/ 2020–64, pak v uvedené věci byl výsledek kontrolního zjištění žalobci zaslán již v červnu 2017, tedy ještě přede nyní řešeným obdobím. Již v té době tedy žalobce musel vědět, že obchodování s touto komoditou je potenciálně rizikové s ohledem na možnou účast v podvodném řetězci. Je přitom bezvýznamné, zda v předešlých daňových řízeních bylo prokázáno úmyslné zapojení žalobce do podvodů na DPH nebo jen vědomě nedbalostní, neboť žalobce ještě před uskutečněním zde řešených plnění věděl o tom, že má správce daně podezření, že se žalobce účastnil podvodu na DPH a že obchodování s uvedenou komoditou je potenciálně rizikové. Lze tedy uzavřít shodně s žalovaným, že předchozí zkušenosti žalobce ve vztahu k účasti na daňových podvodech jsou jednoznačnou objektivní skutečností svědčící o účasti žalobce na podvodu na DPH a jeho vědomosti o tom.
44. K námitce, že žalobce nebyl seznámen se společností Speed media, a tudíž ani nemohl vědět, že společnost M&R je jediným odběratelem, lze zcela souhlasit s žalovaným, že tato skutečnost byla žalovaným uvedena v napadeném rozhodnutí pouze v rámci výčtu takzvaných nestandardních okolností, to znamená, že nebyla žalobci kladena k tíži v rámci objektivního okolností. Podle krajského soudu je však ve vztahu k otázce existence podvodu na DPH nutno vycházet ze skutečností zjištěných u dodavatele Speed media (které ostatně žalobce nikterak v žalobě nerozporuje), které nesou znaky nestandardních rysů – viz zejména body 45 a následující napadeného rozhodnutí. Tato námitka není důvodná.
45. K námitce žalobce, že nemohl vědět o tom, že u společnosti PRAWAD došlo k narušení neutrality daně, neboť vůbec nevěděl o její existenci, lze opět zdůraznit, že na tuto otázku již odpověděl žalovaný v napadeném rozhodnutí a žalobce nesnesl v žalobě žádné relevantní argumenty uvedené závěry nabourávající. Lze proto odkázat na závěry, na které odkázal již žalovaný v napadeném rozhodnutí, a sice např. na závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 4. 2023, č. j. 7 Afs 160/2021-89, kde v bodě 44 rozsudku NSS výslovně uzavřel, že: *„Příčinná a skutková souvislost však vzniká v případě, kdy subjekty, se kterými daňový subjekt bezprostředně spolupracuje, vykazují podezřelé znaky, jež vedou k naplnění vědomostního testu alespoň ve formě „vědět mohl“. Daňový subjekt nárokuje si odpočet daně nemusí mít ani ponětí o faktu, že daň nebyla v řetězci odvedena, a nemusí si být vědom toho, kdo a v jaké výši daň neodvedl. V daňovém řízení musí být prokázáno pouze to, že daňový subjekt disponoval takovými informacemi, že měl a mohl pojmout podezření, že plnění, která přijal, mohla být zapojena do nestandardního obchodního řetězce. Určující je tedy zejména jednání samotného daňového subjektu, které zmíněnou příčinnou souvislost může založit.“* Tato žalobní námitka tedy není důvodná. Nadto, z judikatury vyplývá, že chybějící daň nemusí být přesně vyčíslena, jak se mylně domnívá žalobce. „Chybějící daň“ u nekontaktních společností nemusí a často ani nemůže být jednoznačně určena a daňové orgány mohou unést

Shodu s prvopisem potvrzuje

své daňové břemeno i tehdy, když se jim nepodaří zjistit, u kterého z článků a v jaké přesné výši se daň či její část ztratila. Chybějící daň u jednoho z článků nemusí odpovídat odepřené výši požadovaného odpočtu u jiného článku. Podstatné je, že zjištění daňových orgánů ve svém souhrnu s dostatečnou pravděpodobností nasvědčují tomu, že jednání článků řetězce a jejich nesoučinnost byly záměrné s úmyslem zastřít transakce a znemožnit daňovým orgánům zkontrolovat, jestli byla daň přiznána pravdivě (viz rozsudek NSS ze dne 24. 10. 2022, č. j. 10 Afs 324/2020-109).

46. Námitka žalobce, kterou vytýká správci daně neprovedení exekuce u společnosti REGADOR je podle soudu natolik obecná, že na ni nelze ani věcně reagovat. Jedná se vlastně pouze o polemiku žalobce v tom smyslu, že pokud došlo k narušení neutrality daně, došlo evidentně k selhání správce daně a že je na správci daně, aby zakročil proti subjektům, u nichž lze detekovat daňový podvod. Krajskému soudu není zřejmé, které konkrétní závěry žalovaného v napadeném rozhodnutí žalobce napadá a v čem má spočívat dotčení veřejných subjektivních práv žalobce. Na tuto „námitku“ tak lze podotknout pouze tolik, že krajský soud neshledal selhání na straně správce daně, v důsledku kterého by došlo k narušení neutrality daně.
47. Další námitkou se žalobce ohradil proti závěrům žalovaného, že společnost Speed media nebyla pro žalobce novým subjektem. Žalobce namítl, že jakákoli znalost žalobce o společnosti Speed media nemohla žalobce dovést k závěru, že tento dodavatel neodvede daň nebo se stane pro správce daně nekontaktní.
48. Je třeba podotknout, že žalobce v této námitce argumentuje mimo důvody napadeného rozhodnutí. Žalovaný totiž žalobci nevytkl, že předchozí spolupráce žalobce se společností Speed media měla vést žalobce k závěru, že tento dodavatel nedovede daň, ale k tomu, že s ohledem skutečnosti uvedené v napadeném rozhodnutí zejména v bodech 68 až 77 měl být žalobce obezřetný při spolupráci s tímto dodavatelem společnosti M&R. V té souvislosti žalovaný zdůraznil např. neexistenci prezentace společnosti Speed media, skutečnost, že se tato společnost až do roku 2016 zabývala zcela jinou obchodní činností (zprostředkováním stavebních prací), virtuální sídlo společnosti a další. Tato námitka tedy důvodná není.
49. Nedůvodné jsou také námitky stran neexistence internetových stránek společnosti Speed media a virtuálního sídla dodavatele.
50. Podle ustálené judikatury SDEU i NSS je při zkoumání objektivních okolností nutné na tyto okolnosti hledět jako na celek indicíí. 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 indicíí 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 soudu s prvopisem potvrzuje

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.).

51. Krajský soud přitom s ohledem na judikaturu zdůrazňuje, že některé okolnosti mají 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.
52. Lze proto jednoznačně přisvědčit závěrům žalovaného obsaženým v napadeném rozhodnutí, vycházejícím z toho, že jakkoli jednotlivé objektivní okolnosti samy o sobě nemusejí svědčit o vědomosti daňového subjektu o daňovém podvodu a jeho zapojení v něm, podstatný je vždy celek indicií v tom kterém případě. To tedy platí také ve vztahu k neexistenci internetových stránek a virtuálního sídla dodavatele. Jakkoli tyto skutečnosti samy o sobě nemusí vypovídat o daňovém podvodu a účasti žalobce v něm, v souhrnu s dalšími skutečnostmi měly v žalobci podnítit zásadní obezřetnost při obchodování.
53. Lze také podotknout, že využívání virtuálního sídla je sice v obchodním styku běžným jevem a samo o sobě nesvědčí o podvodném charakteru společnosti, ale má to v daňovém subjektu vzbudit pochybnosti a vést jej ke zvýšené opatrnosti a k učinění preventivních opatření, která by mohla předejít jeho účasti na podvodu na DPH. Podvodné společnosti využívají virtuální sídla zejména proto, aby orgánům finanční správy ztížily je kontaktovat (nadto často nemívají ani provozovnu či webové stránky, což jinak v souhrnu tvoří určité obvyklé zázemí pro výkon podnikatelské činnosti). Poctivý daňový subjekt by měl v případě neexistence skutečného sídla a provozovny zpozornět zejména proto, že takový dodavatel může být v budoucnu obtížně dostupný i pro něj, což může způsobovat problémy například při uplatňování práv z vadného plnění (rozsudek NSS ve věci sp. zn. 6 Afs 165/2023, bod 48 a tam citovaná judikatura).
54. Uvedené obecné závěry lze přitom vztáhnout i na další námitky žalobce ve vztahu k dalším objektivním okolnostem – nedostatečný systém reklamací, neobvyklost ready made společností, nezveřejňování účetních závěrek, nezveřejnění obchodních referencí dodavatelem a další. Veškeré tyto žalobní námitky mají totiž společný základ – přesvědčení žalobce o tom, že uvedené jednotlivé okolnosti nemohly vést k závěru o vědomosti žalobce o účasti na podvodu. Např. co se týče systému reklamací, i když nebyla žalobcem zaznamenána reklamáce zboží, nedostatečnost systému reklamací je jednou z důležitých indicií svědčících o nikoli standardním obchodování, když smyslem reklamačních podmínek

je zajistit v případě reklamace jejich reálné řešení; nelze se bez dalšího spoléhat na to, že k reklamaci nedojde.

55. Platí tedy již řečené, jakkoli samy o sobě by sice jednotlivé skutečnosti k závěru o účasti žalobce na podvodu na DPH a jeho vědomosti o něm vést nemusely, ve svém souhrnu jako celek indicí již ano.
56. I kdyby nadto jedna dílčí okolnost vymezená žalovaným nebyla dostatečnou okolností, nemělo by to vliv na celkový závěr o vědomosti žalobce o účasti na podvodu na DPH. To platí o námitce žalobce týkající se ukončení spolupráce mezi společností M&R a Speed media [bod P) žaloby]. I kdyby v tomto bodě byly závěry správce daně a žalovaného nesprávné, nemělo by to vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.
57. K námitce stran rizikovosti obchodovaného zboží krajský soud uvádí, že je obecně pravdou, že podvody na DPH lze páchat v podstatě s jakýmkoli zbožím. To však neznamená, že druh obchodovaného zboží je při posuzování vědomosti o daňovém podvodu bez významu. Po daňových subjektech lze požadovat zvýšenou obezřetnost nejen z hlediska okolností na straně dodavatelů, ale i předmětu dodávky (např. rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2018, čj. 5 Afs 60/2017-60, č. 3705/2018 Sb. NSS, bod 69). Typicky se vyšší obezřetnost požaduje při obchodování se zbožím, o kterém je známo, že je častým předmětem podvodů na DPH (např. rozsudky NSS ze dne 26. 8. 2020, čj. 4 Afs 10/2020-58, bod 42, nebo ze dne 7. 10. 2022, čj. 5 Afs 55/2020-91, bod 50). Stejně tak je ovšem vyšší obezřetnost namístě i v případech, kdy daňový subjekt obchoduje se zbožím, které bývá paděláno. Není přitom důležité, zda v konkrétním případě o padělky skutečně jde. Podstatné je, jak si daňový subjekt při obchodování s takovým zbožím vlastně počíná – zda si ověřuje originalitu a původ, zejména pokud je nakupuje mimo oficiální distribuční síť (např. rozsudky NSS ze dne 27. 4. 2021, čj. 1 Afs 444/2020-64, bod 18), nebo ze dne 7. 9. 2022, čj. 8 Afs 123/2020-84, bod 30). Žalobce v žalobě pouze tvrdil, že ani on ani jeho dodavatel se za celou dobu praxe s padělkem zboží nesetkali a nebyly zjištěny ani správcem daně a že originalitu zboží kontrolovali skladníci při jeho převzetí, přičemž však zároveň tvrdil, že zboží se nedodává s dokumentací osvědčující jeho původ. Již z uvedených tvrzení lze uzavřít, že žalobce si nepočínal dostatečně obezřetně, pokud u zboží, u kterého nemá při dodávce k dispozici dokumentaci o původu, spoléhá na ověření originality zboží na skladníky – krajskému soudu v té souvislosti není zřejmé, jakým praktickým způsobem mohli skladníci s ohledem na množství a charakter dodávaného zboží originalitu zboží fakticky prověřit?
58. Lze opět konstatovat, že obchodovaná komodita ve spojení s ostatními zjištěnými objektivními okolnostmi, včetně žalobcem tvrzeného ověřování její originality, jednoznačně svědčí o vědomosti žalobce o účasti na podvodu na DPH.
59. Pokud se týče námítky žalobce, že nemohl nikdy nakupovat zboží od dodavatelů Canon a HP, jedná se pouze o tvrzení bez bližší argumentace, když není zřejmé, z jakého důvodu žalobce s těmito dodavateli nemohl obchodovat. Jakkoli je tedy výběr dodavatele na žalobci a cena zboží věcí obchodního jednání, lze v souhrnu jednání žalobce – výběr neoficiálních

Shodu s prvopisem potvrzuje

dodavatelů předmětného zboží a způsob sjednání cen považovat za objektivní okolnosti svědčící v souhrnu okolností o vědomosti žalobce o zapojení do podvodu na DPH.

60. Konečně pokud se jedná o námitku týkající se povinnosti přijmout opatření k zamezení účasti na podvodu, je odpovědí shora vymezená bohatá judikatura. Správce daně po žalobci nevyžadoval přijetí opatření nad rámec zákona – dle libovůle správce daně – jak tvrdí žalobce v bodě N) žaloby. Bylo skutečně na samotném žalobci, zda a jaká účinná opatření zvolí k zamezení jeho účasti na daňovém podvodu a správce daně správně uzavřel, že žalobce relevantní opatření v projednávané věci nepřijal.

Závěr a náklady řízení

61. Ze všech shora uvedených důvodů vyplývá, že žalobní námitky vznesené žalobcem nebyly shledány důvodnými, a proto soud žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
62. 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 **je přípustná** kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu.

Ostrava 14. ledna 2026

JUDr. Monika Javorová
předsedkyně senátu