



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Tomáše Foltase a soudců Jitky Zavřelové a Jana Kratochvíla v právní věci žalobkyně: **ExaSoft Holding a. s.**, se sídlem Rudé armády 651/19a, Karviná, zastoupená prof. JUDr. Miroslavem Bělinou, CSc., advokátem se sídlem Pobřežní 370/4, Praha 8, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, za účasti osoby zúčastněné na řízení: **Mgr. Martina Kapláňková**, insolvenční správce, se sídlem Masarykovo náměstí 37, Jihlava, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 2. 2024, čj. 4118/24/5300-21442-711916, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 14. 1. 2026, čj. 22 Af 15/2024-40,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení **n e p ř i z n á v á .**
- IV. Osoba zúčastněná na řízení **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalobkyně podala dne 24. 5. 2018 přiznání k dani z přidané hodnoty (dále též „DPH“) za zdaňovací období duben 2018, ve kterém uplatnila mj. nárok na odpočet z přijatých zdanitelných plnění (tonery a cartridge značky Canon a HP) od společnosti M&R Czech a. s., se sídlem Dlouhá třída 1226/44a, Havířov (dále též „M&R Czech“), která tato

plnění nakoupila od dodavatele Speed media s. r. o., se sídlem náměstí Přátelství 1518/3, Praha 10 (dále též „Speed media“). Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj (dále též „správce daně“) zahájil u žalobkyně daňovou kontrolu za předmětné zdaňovací období v rozsahu ověření uplatněného nároku. Daňová kontrola byla ukončena dne 24. 4. 2023 doručením oznámení o ukončení daňové kontroly a zprávy o daňové kontrole. V té správce daně uzavřel, že žalobkyně nemá nárok na odpočet z přijetí předmětných zdanitelných plnění, jelikož bylo prokázáno, že tyto transakce byly zasaženy podvodem na DPH a žalobkyně o této skutečnosti věděla, resp. vědět mohla a měla. Na základě těchto zjištění vydal správce daně dodatečný platební výměr ze dne 26. 4. 2023, čj. 2063949/23/3212-50522-807616, jímž žalobkyni doměřil daň ve výši 1 751 682 Kč a stanovil penále ve výši 350 337 Kč.

[2] Proti výše uvedenému dodatečnému platebnímu výměru podala žalobkyně odvolání, které žalovaný v záhlaví uvedeným rozhodnutím zamítl a platební výměr potvrdil.

II. Rozsudek krajského soudu

[3] Žalobkyně napadla rozhodnutí žalovaného žalobou. Tu Krajský soud v Ostravě v záhlaví označeným rozsudkem zamítl. Ztotožnil se s posouzením věci daňovými orgány. I podle krajského soudu byly v daném případě identifikovány objektivní okolnosti, na jejichž základě lze dovodit, že žalobkyně musela vědět, že se účastní obchodních transakcí, které jsou, příp. mohou být, zasaženy podvodem na DPH. Krajský soud nepřisvědčil námitkám, jimiž se žalobkyně snažila zpochybnit jednotlivé nestandardnosti, tj. dovodit, že daňovými orgány identifikované objektivní okolnosti nejsou nestandardní. V tomto ohledu zejména akcentoval, že z judikatury Soudního dvora Evropské unie a Nejvyššího správního soudu vyplývá, že objektivní okolnosti (nestandardnosti) je vždy třeba posuzovat jako celek. Z toho vyplývá, že byť jedna okolnost sama o sobě není způsobila dovodit vědomost daňového subjektu o existenci podvodu na DPH, všechny objektivní okolnosti (nestandardnosti) ve svém souhrnu již k učinění takového závěru postačují. V daném případě daňové orgány podrobně popsaly řadu objektivních okolností, které lze označit za nestandardní, a které tudíž ve svém souhrnu pro dovození vědomosti žalobkyně o vlastním zapojení do obchodních transakcí zasažených daňovým podvodem postačují. Soud nesouhlasil ani s tím, že by předchozí řízení, která daňové orgány s žalobkyní vedly, nemohly být považovány za objektivní okolnost vypovídající o vědomosti žalobkyně o jejím zapojení do obchodních transakcí zatížených daňovým podvodem. Akcentoval, že žalobkyně byla ze strany daňových orgánů ohledně rizikovosti svých obchodních transakcí varována ještě před dubnem 2018, tj. předtím, než žalobkyně učinila obchody, s nimiž posléze spojila svůj nárok na odpočet DPH. Rozsudek krajského soudu (stejně jako všechna dále citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu) je v plném znění dostupný na www.nssoud.cz, přičemž Nejvyšší správní soud na něj na tomto místě pro stručnost odkazuje.

III. Kasační stížnost

[4] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) kasační stížnost z důvodů obsahově podřaditelných pod § 103 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s.“). Stěžovatelka poukázala na

pokračování

nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku. Krajský soud se nezabýval všemi relevantními námitkami. Stěžovatelka nesouhlasila ani s právním posouzením věci. Namítala, že právní předpisy ani judikatura dostatečně určitě nevymezují okruh objektivních okolností (nestandardností), z nichž lze dovozovat vědomost daňového subjektu o vlastním zapojení do obchodního řetězce zatíženého podvodem na DPH. Odepření odpočtu odporuje požadavku předvídatelnosti práva i čl. 2 odst. 3 Listiny základních práv a svobod. Stěžovatelka akcentovala, že se žádného podvodu vědomě neúčastnila, obchody realizovala v poctivém úmyslu, podávala daňová přiznání a kontrolní hlášení, prováděla běžná prověřování svých obchodních partnerů atp. Za nesprávný označila závěr o významu personálního, kapitálového a organizačního propojení se společností M&R Czech. Stěžovatelka současně obsáhle rozporovala jednotlivé objektivní okolnosti, o něž daňové orgány opřely závěr, že o svém zapojení do obchodního řetězce zatíženého podvodem na DPH věděla, resp. vědět měla a mohla. Poukázala na to, že společnost Speed media nebyla rizikovým a neproověřeným dodavatelem; obchodování prostřednictvím společností s virtuálním sídlem či bez významnější obchodní historie není neobvyklé; obchodování mimo oficiální distribuční síť výrobců Canon a HP není samo o sobě nestandardní; cenové podmínky obchodů ani výše marží nevybočovaly z běžné obchodní praxe. Zpochybila dále význam tvrzeného nedoloženého původu zboží, smluvních a reklamačních podmínek, okolností uzavření a předložení rámcové smlouvy mezi společnostmi M&R Czech a Speed media i okolností ukončení jejich spolupráce. Namítla rovněž, že nevěděla ani nemohla vědět o příp. narušení neutrality daně na úrovni společnosti PRAWAD ani o dalších okolnostech týkajících se jiných článků obchodního řetězce. Konečně vytýkala správci daně nedostatečný postup vůči jiným subjektům řetězce, zejména společnosti REGADOR. Podle stěžovatelky jednotlivé okolnosti, na nichž daňové orgány a krajský soud založily své závěry, nebyly nestandardní a ani v souhrnu nemohly odůvodnit závěr, že o podvodu na DPH věděla nebo vědět měla a mohla.

Z uvedených důvodů stěžovatelka navrhla, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil, a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

IV. Vyjádření žalovaného a postoj OZNŘ

[5] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že stížní námitky neshledává důvodnými. Ztotožnil se s posouzením věci krajským soudem. Ten podle jeho názoru řádně vypořádal všechny námitky. Při jejich vypořádání postupoval v souladu s judikaturou Soudního dvora a Nejvyššího správního soudu. Podle žalovaného bylo v projednávané věci prokázáno jak narušení daňové neutrality, tak existence nestandardních okolností svědčících o podvodu na DPH. Stěžovatelka byla již před posuzováním obdobím správcem daně upozorněna na rizikovost obchodů s tonery a cartridgemí. Za významné objektivní okolnosti žalovaný označil zejména charakter dodavatele Speed media (virtuální sídlo, absence provozovny a referencí, nezveřejňování účetních závěrek), obchodování mimo běžnou distribuční síť, nízké marže, nedostatečné smluvní a reklamační podmínky a další nestandardnosti. Zdůraznil, že jednotlivé indicie nelze posuzovat izolovaně, ale v jejich souhrnu. Stěžovatelka neprokázala přijetí dostatečných opatření k vyloučení své účasti na podvodu. Její prověřování obchodních partnerů žalovaný označil – v kontextu varovných signálů, které byly stěžovatelce známy – za formální a nedostatečné. Žalovaný proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud podanou kasační stížnost zamítl.

[6] S ohledem na zjištění, že na majetek stěžovatelky byl prohlášen konkurz, a byla jí ustanovena insolvenční správkyňe, Nejvyšší správní soud vyzval insolvenční správkyni k tomu, aby sdělila, zda hodlá uplatňovat práva osoby zúčastněné na řízení (rozsudek RS NSS ze dne 10. 7. 2018, čj. 4 As 149/2017-121, jakož i navazující rozsudky téhož soudu – ze dne 31. 10. 2018, čj. 3 Afs 173/2017-37, ze dne 23. 1. 2019, čj. 7 Afs 288/2018-71, ze dne 11. 4. 2019, čj. 7 Afs 287/2018-45, ze dne 17. 5. 2024, čj. 7 As 18/2024-68). Insolvenční správkyňe soudu sdělila, že hodlá uplatňovat práva osoby zúčastněné na řízení, ve stanovené lhůtě se však k meritu věci nevyjádřila.

V. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

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

[8] Kasační stížnost **není** důvodná.

[9] Soud se nejprve zabýval námitkami dovozujiícími vady dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Bylo by totiž předčasné zabývat se právním posouzením věci, bylo-li by napadené rozhodnutí krajského soudu nepřezkoumatelné či založené na jiné vadě řízení s vlivem na zákonnost rozhodnutí o věci samé.

[10] Podle ustálené judikatury platí, že má-li být soudní rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být patrné, jaký skutkový stav vzal správní soud za rozhodný, jak uvážil o zásadních a pro danou věc podstatných skutečnostech, resp. jakým způsobem postupoval při posuzování rozhodných skutečností, proč považuje právní závěry účastníků řízení za nesprávné a z jakých důvodů považuje pro věc zásadní argumentaci účastníků řízení za mylnou (nálezy ÚS ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97, a ze dne 11. 4. 2007, sp. zn. I. ÚS 741/06, nebo rozsudky NSS ze dne 4. 12. 2003, čj. 2 Azs 47/2003-130, č. 244/2004 Sb. NSS, ze dne 29. 7. 2004, čj. 4 As 5/2003-52, či ze dne 1. 6. 2005, čj. 2 Azs 391/2004-62).

[11] Nejvyšší správní soud neshledal, že by rozsudek krajského soudu byl nepřezkoumatelný. Z rozsudku vyplývá, z jakého skutkového stavu krajský soud vycházel, jak zohlednil podstatné skutkové okolnosti a jak na skutkový stav aplikoval rozhodnou právní úpravu a navazující judikaturu. Krajský soud v bodech 24 a násl. popsal mechanismus daňového podvodu, resp. podmínky, za kterých nevzniká nárok na odpočet DPH. Tato teoretická východiska následně aplikoval na daný případ (body 37 a násl. rozsudku). Krajský soud dostatečně vypořádal stěžejní žalobní námitky, resp. jádro věci. Odůvodnění rozsudku krajského soudu je srozumitelné, dostatečně určité, přičemž neodporuje ani zásadám logického uvažování. Ačkoliv si vždy lze představit ještě podrobnější vypořádání uplatněných žalobních námitek, zrušení rozhodnutí pro jeho nepřezkoumatelnost je vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů či pro nesrozumitelnost nelze dané rozhodnutí meritorně přezkoumat (rozsudky NSS ze dne 17.

pokračování

1. 2013, čj. 1 Afs 92/2012-45, či ze dne 29. 6. 2017, čj. 2 As 337/2016-64). Takovými vadami napadený rozsudek netrpí.

[12] Jádrem věci představuje otázka, zda daňové orgány postupovaly správně, pokud stěžovatelce nepřiznaly nárok na odpočet daně z důvodu jejího zapojení do podvodu na DPH.

[13] Otázkou podvodů na DPH se opakovaně zabýval Soudní dvůr Evropské unie. Nárok na odpočet je nedílnou součástí systému DPH a při splnění hmotněprávních a formálních podmínek jej nelze zásadně omezit (rozsudek SDEU ze dne 21. 6. 2012, Mahagében a Dávid, C-80/11 a C-142/11; rozsudek SDEU ze dne 12. 1. 2006, Optigen a další, C-354/03, C-355/03 a C-484/03). Unijních pravidel se však nelze dovolávat podvodně nebo zneužívajícím způsobem; je-li na základě objektivních okolností prokázáno podvodné nebo zneužívající uplatnění nároku, vnitrostátní orgány a soudy jej musí odmítnout (rozsudek SDEU ze dne 28. 7. 2016, Astone, C-332/15; rozsudek SDEU ze dne 18. 12. 2014, Italmoda, C-131/13, C-163/13 a C-164/13). Podle SDEU přitom může být takový nárok odepřen i tehdy, neobsahuje-li vnitrostátní právo zvláštní ustanovení výslovně upravující odmítnutí nároku v případě účasti na podvodu, pokud je na základě objektivních okolností prokázáno, že osoba povinná k dani věděla nebo měla vědět, že se účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH. Samotná existence podvodu v dodavatelském řetězci však nepostačuje: nárok poctivého plátce není dotčen, pokud nevěděl ani nemohl vědět, že jiné plnění v řetězci bylo zasaženo podvodem; odpočet lze odeprít tehdy, je-li prokázáno, že plátce věděl nebo musel vědět, že se účastní plnění spojeného s podvodem na DPH (rozsudek SDEU ze dne 6. 7. 2006, Kittel a Recolta Recycling, C-439/04 a C-440/04; či Mahagében). Důkazní břemeno k objektivním okolnostem odůvodňujícím tento závěr nese daňový orgán (Mahagében, bod 49; Astone, bod 52). Citovaná východiska přebírá i Nejvyšší správní soud. Prokáže-li plátce uskutečnění zdanitelného plnění, může správce daně odpočet DPH neuznat jen tehdy, prokáže-li podvod na DPH, o kterém daňový subjekt věděl nebo vědět měl a mohl (rozsudek NSS ze dne 27. 2. 2018, čj. 4 Afs 228/2017-31, bod 36). Správce daně přitom musí srozumitelně vymezit, v jakých skutkových okolnostech podvod spočíval (rozsudek NSS ze dne 21. 3. 2018, čj. 1 Afs 427/2017-48, body 31, 34 a 37 až 38).

[14] Podvod na DPH je v judikatuře Nejvyššího správního soudu, ve vazbě na judikaturu Soudního dvora Evropské unie, typově chápán jako situace, v níž jeden článek řetězce neodvede daň a jiný si ji odečte za účelem získání zvýhodnění odporujícího účelu společného systému DPH; posuzují se všechny objektivní okolnosti transakce, včetně právních, obchodních a osobních vazeb mezi zúčastněnými subjekty (rozsudek NSS ze dne 21. 3. 2018, čj. 1 Afs 427/2017-48). Správce daně nemusí vždy prokázat, jakým konkrétním článkem řetězce byl podvod spáchán, musí však být postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech podvod spočíval; indicie musí tvořit přezkoumatelný a konkrétní skutkový obraz podvodu. Vedle existence podvodu je nutné zkoumat i subjektivní stránku: zda daňový subjekt podle objektivních okolností věděl, nebo vědět mohl a měl, že se účastní plnění, které je součástí podvodu. Nejvyšší správní soud tento postup shrnuje do tří kroků: (1) zda k podvodu skutečně došlo, (2) zda objektivní okolnosti svědčí o tom, že daňový subjekt věděl, nebo vědět mohl a měl, že se účastní podvodného plnění, a (3) zda přijal veškerá opatření, která od něj mohla být rozumně vyžadována k zamezení účasti

na podvodu. Existenci podvodu a objektivní okolnosti prokazují orgány finanční správy; přijetí rozumných preventivních opatření a dobrou víru musí v návaznosti na zjištěné okolnosti tvrdit a prokazovat daňový subjekt. Jednotlivé indicie je třeba hodnotit v souhrnu, nikoli selektivně a izolovaně; samy o sobě nemusí být protiprávní, jejich důkazní význam může spočívat právě v jejich kombinaci (rozsudky NSS ze dne 14. 12. 2022, čj. 7 Afs 161/2022-31, bod 18, či ze dne 19. 1. 2023, čj. 1 Afs 101/2021-42, bod 20).

[15] V daném případě daňové orgány zjistily, že společnost PRAWAD nakupovala tonery a cartridge od a) blíže neurčených subjektů a b) společnosti NEW AGE MEDIA. Nakoupené zboží následně putovalo obchodním řetězcem skládajícím se ze společností Speed media a M&R Czech až ke společnosti ExaSoft Holding (stěžovatelka). Daňové orgány dospěly k závěru, že v tomto obchodním řetězci [a) blíže neurčené subjekty a b) společnost NEW AGE MEDIA → společnost PRAWAD → společnost Speed media → společnost M&R Czech → společnost ExaSoft Holding (stěžovatelka)] došlo k narušení neutrality daně, které bylo zapříčiněno podvodným jednáním. Daňové orgány jako *missing tradera* označily společnost PRAWAD. Tato společnost v daňovém přiznání přijetí příslušných plnění nevykázala, a tudíž ani neodvedla DPH. Následně neumožnila provedení daňové kontroly. Od 18. 6. 2019 se stala nespolehlivým plátcem, od 16. 12. 2020 jí byla zrušena registrace k DPH, od 17. 12. 2020 byla vedena jako tzv. nespolehlivá osoba a od 2. 8. 2023 je v likvidaci. Jediným jednatelem a společníkem byla osoba s trvalým pobytem na městském úřadě.

[16] Ve vztahu ke stěžovateli daňové orgány dovodily, že od společnosti M&R Czech přijala plnění, jejichž předmětem – jak je uvedeno výše – byly tonery a cartridge HP a Canon, přičemž věděla, resp. vědět mohla a měla, že se tímto zapojuje do transakcí zasažených podvodem na DPH. S tímto závěrem se ztotožnil i krajský soud. Nejvyšší správní soud přitom na podkladě stížné argumentace neshledal důvod k přehodnocení uvedeného závěru.

[17] Jak plyne z výše uvedené judikatury, odpočet na DPH lze daňovému subjektu odepřít, požaduje-li daňový subjekt odpočet stran obchodních transakcí zasažených podvodem, a to mj. za podmínky, že daňový subjekt o existenci podvodu věděl, resp. vědět měl a mohl. To, zda daňový subjekt o existenci podvodu věděl, příp. vědět měl a mohl se určuje na základě vyhodnocení tzv. objektivních okolností ve vazbě na konkrétní skutkový kontext posuzovaného obchodního řetězce.

[18] Stěžovatelka předně namítá, že doměření daně z důvodu odepření nároku na odpočet DPH brání to, že žádný právní předpis výslovně nevymezuje katalog objektivních okolností (nestandardností) svědčících o zasažení obchodního řetězce podvodem na DPH, příp. okolností, z nichž lze dovodit její vědomost či zaviněnou nevědomost o zapojení do takového řetězce.

[19] Tato námitka míří proti samotnému judikатурnímu základu odepření nároku na odpočet v případech podvodu na DPH. Již v rozsudku ze dne 6. 7. 2006, Axel Kittel a Recolta Recycling, C-439/04 a C-440/04, Soudní dvůr Evropské unie dovodil, že osoba povinná k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým pořízením účastní plnění zasaženého podvodem na DPH, musí být pro účely systému DPH považována za účastníka tohoto podvodu a nárok na odpočet jí má být odepřen. Současné platí, že odepření odpočtu je

pokračování

výjimkou ze zásady, kterou nárok na odpočet představuje; proto je na daňovém orgánu, aby prokázal objektivní okolnosti umožňující závěr, že osoba povinná k dani věděla, resp. vědět mohla a měla, že dotčené plnění bylo součástí podvodu. Judikatura tak nepracuje s předem uzavřeným zákonným katalogem nestandardností, ale s konkrétním posouzením objektivních okolností každé věci.

[20] Absence zákonného výčtu objektivních okolností proto sama o sobě neznamená, že by odepření odpočtu bylo postupem jdoucím nad rámec zákona nebo že by bylo nepředvídatelné. V tuzemském právu je nárok na odpočet a jeho uplatnění upraven zejména v § 72 a § 73 zákona o DPH; tento nárok je však současně součástí harmonizovaného systému DPH podle čl. 167, čl. 168 písm. a) a čl. 178 písm. a) směrnice Rady 2006/112/ES. Judikatura Soudního dvora Evropské unie představuje závazný výklad tohoto systému a vnitrostátní orgány jsou povinny jej respektovat. Podle SDEU ve věci *Italmoda* musí vnitrostátní orgány a soudy odmítnout nároky plynoucí ze systému DPH, jsou-li uplatňovány podvodně nebo zneužívajícím způsobem, a to i bez zvláštní vnitrostátní úpravy takového odmítnutí. Rozhodující tedy není existence předem daného zákonného seznamu nestandardností, nýbrž to, zda daňové orgány v konkrétní věci unesly své důkazní břemeno: musí vymezit, v čem podvod spočíval, popsat skutkový řetězec okolností, z něhož lze v souhrnu dovodit narušení neutrality DPH, a následně na základě objektivních okolností posoudit, zda daňový subjekt o podvodu věděl, nebo vědět mohl a měl. Takový přístup není založen na libovůli, protože správce daně nemůže odpočet odepřít na základě pouhého podezření, obecné rizikovosti oboru nebo izolované nestandardnosti; musí předložit konkrétní, přezkoumatelný a v souhrnu přesvědčivý skutkový obraz podvodu a vědomé či zaviněné nevědomé účasti daňového subjektu. Právě proto není nezbytné ani účelné, aby právní předpis obsahoval uzavřený či demonstrativní výčet všech možných nestandardností. Každý obchodní řetězec totiž může být skutkově odlišný; povinnosti daňových orgánů a následně správních soudů je konkrétní okolnosti identifikovat, popsat, opřít o obsah spisu a zhodnotit je v jejich souhrnu.

[21] Daňové orgány v nynější věci postupovaly v souladu s výše uvedeným. Nejprve popsaly obchodní řetězec a narušení neutrality daně. Následně vymezily soubor okolností, které podle nich svědčily nejen o podvodném charakteru transakcí, ale též o tom, že stěžovatelka o svém zapojení do tohoto řetězce vědět mohla a měla. Tento soubor okolností nebyl nahodilý. Jednotlivá zjištění na sebe vzájemně navazovala a ve svém celku vytvářela ucelený obraz rizikového obchodování. Právě z tohoto souhrnu okolností, nikoli z jediné izolované skutečnosti, dovodily daňové orgány závěr, že stěžovatelka jako zkušený obchodník (personálně, kapitálově a organizačně propojený se svým přímým dodavatelem), nemohla uvedené varovné signály přehlédnout.

[22] Žalovaný předně zcela případně poukázal na úzké personální, kapitálové a organizační propojení stěžovatelky a společnosti M&R Czech. Z rozhodnutí žalovaného vyplývá, že Ing. Martin Ficek byl podle evidence skutečných majitelů skutečným majitelem stěžovatelky ke dni vydání rozhodnutí žalovaného, v rozhodném období byl předsedou jejího představenstva a současně působil ve společnosti M&R Czech jako předseda představenstva, majoritní akcionář a generální ředitel holdingové skupiny ExaSoft. Žalovaný dále poukázal na personální propojení prostřednictvím člena dozorčích rad obou

společností, na sdílení personálních kapacit mezi stěžovatelkou a M&R Czech a na smlouvu o obchodní a marketingové spolupráci uzavřenou mezi těmito společnostmi v roce 2012. Společnost M&R Czech nebyla pro stěžovatelku nezávislým a vzdáleným dodavatelem, nýbrž společností z téhož podnikatelského uskupení. Proto nelze pro účely vědomostního testu mechanicky oddělovat informace dostupné společnosti M&R Czech od vědomostní sféry stěžovatelky. Jestliže společnost M&R Czech nakupovala zboží od společnosti Speed media a stěžovatelka následně totéž zboží od společnosti M&R Czech odebírala, bylo namístě hodnotit znalosti a možnosti obou propojených společností ve vzájemné souvislosti. Žalovaný dále akcentoval charakter společnosti Speed media, od níž zboží nakupovala společnost M&R Czech (s ohledem na mimořádně úzké personální, kapitálové a organizační propojení společností M&R Czech a stěžovatelky bylo namístě při posouzení vědomostní sféry stěžovatelky přihlížet též k okolnostem a poznatkům dostupným společnosti M&R Czech). Společnost Speed media byla podle zjištění daňových orgánů v době posuzovaných obchodních transakcí společností s virtuálním sídlem, bez provozovny, bez přesvědčivé obchodní historie v daném segmentu trhu, nezveřejňovala účetní závěrky a její veřejná prezentace byla nedostatečná. Její internetové stránky sice existovaly, avšak byly pouze formální, částečně nefunkční a neobsahovaly relevantní informace o působení společnosti na trhu s tonery a cartridgemí ani obchodní reference. Tyto okolnosti samy o sobě nemusely postačovat k závěru o vědomosti stěžovatelky o svém zapojení do daňového podvodu. V souhrnu s ostatními zjištěními však tvořily významný varovný signál.

[23] Významnou okolností bylo také obchodování mimo oficiální distribuční síť výrobců Canon a HP, nedoložený původ zboží a cenové podmínky obchodů. Žalovaný případně poukázal na to, že společnost M&R Czech nebyla autorizovaným distributorem těchto výrobců a zboží bylo nakupováno a prodáváno bez standardních mechanismů zajišťujících dohledatelnost distribučního řetězce. Na základě porovnání cen u desítek typů produktů žalovaný zjistil, že ceny fakturované společnosti M&R Czech dodavatelem Speed media byly oproti ceníkům výrobců obchodovaného zboží významně nižší. Žalovaný dále poukázal na minimální marže a na to, že do již tak nízké nákupní ceny měla být zahrnuta i přeprava zboží. I zde Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že nižší cena, minimální marže nebo obchodování mimo autorizovanou distribuční síť nemusí být samy o sobě nevyvratitelným důkazem podvodu. I zde však platí, že tyto okolnosti působily společně s dalšími zjištěními.

[24] Žalovaný dále poukázal na nestandardnost ve smluvní dokumentaci. Rámcová smlouva o obchodních vztazích mezi společnostmi Speed media a M&R Czech byla datována dnem 4. 1. 2018, avšak správci daně byla předložena až dne 30. 6. 2021. Přitom v komunikaci se správcem daně ze dne 22. 11. 2018 společnost M&R Czech uvedla, že žádná rámcová smlouva uzavřena nebyla. Žalovaný z této časové nesrovnalosti dovozoval pochybnosti o věrohodnosti smluvní dokumentace. Současně poukázal na minimalistickou úpravu reklamací v této smlouvě, která kontrastovala s jinými smlouvami týkajícími se obdobného zboží. Ačkoliv bylo obchodováno zboží v hodnotě milionů korun, smluvní a reklamační zajištění obchodování se společností Speed media neodpovídalo míře rizika daných transakcí. Tato okolnost ve spojení s ostatními zjištěními posilovala závěr, že stěžovatelka a společnost M&R Czech nepřistupovaly k obchodování se společností Speed media s obezřetností odpovídající hodnotě obchodů, povaze zboží a známým rizikům.

pokračování

[25] Lze dodat, že stěžovatelka byla ještě před dubnem 2018, tedy před nyní řešeným zdaňovacím obdobím, na rizikovost svých obchodů ze strany správce daně výslovně upozorněna. Stalo se tak sdělením ze dne 15. 12. 2017, ve kterém správce daně stěžovatelku upozornil, že „*obchodování na trzích se spotřebním materiálem k výpočetní technice (např. cartridge, tonery, SSD disky, cloudy a obdobnými zařízeními), jakož i obchodování na trzích s reklamními a propagačními službami, může být zatíženo podvodem na DPH.*“ Obdobné sdělení bylo zasláno i společnosti M&R Czech. Již v tomto sdělení byly uvedeny příklady objektivních okolností, které měly stěžovatelku vést k vyšší opatrnosti při obchodování s uvedenými komoditami, mj. absence webových stránek, absence referencí či virtuální sídlo. Přesto stěžovatelka v předmětném obchodování pokračovala, aniž by toto upozornění odpovídajícím způsobem reflektovala. Tím se nynější věc liší od případu, v němž by správce daně po daňovém subjektu zpětně požadoval takovou míru obezřetnosti, kterou subjekt v rozhodné době nemohl rozumně předvídat. Stěžovatelka znala nejen povahu obchodované komodity a své vlastní obchodní prostředí, ale byla rovněž přímo upozorněna na rizika, která měla při obchodování zohlednit. Její námitka, že daňové orgány hodnotily věc pouze ex post na základě později zjištěných informací, proto nemůže obstát v rozsahu, v němž směřuje proti okolnostem, které stěžovatelce byly známy nebo jí při běžné péči známy být mohly. Pro úplnost lze dodat, že uvedené sdělení se týkalo daňového řízení vedeného se stěžovatelkou pro zdaňovací období srpen 2012. Správce daně konstatoval stěžovatelčino zapojení do obchodních transakcí zasažených podvodem na DPH. Jeho závěry přitom obstály i v soudním přezkumu (rozsudek KS v Ostravě ze dne 14. 10. 2020, čj. 25 Af 44/2018-98, rozsudek NSS ze dne 27. 4. 2021, čj. 1 Afs 444/2020-64, a usnesení ÚS ze dne 23. 11. 2021, sp. zn. IV. ÚS 1702/21).

[26] Souběh shora uvedených objektivních okolností odůvodňuje závěr, že stěžovatelka o svém zapojení do obchodního řetězce zasaženého podvodem na DPH vědět mohla a měla. Nešlo o situaci, kdy by správce daně izolovaně vytkl stěžovatelce pouze virtuální sídlo dodavatele, nedostatečný web nebo nezveřejnění účetní závěrky. Šlo o situaci, kdy stěžovatelka jako zkušený obchodník s touto komoditou, předem upozorněný správcem daně na rizika obdobných obchodů, prostřednictvím propojené společnosti M&R Czech nakupovala zboží od dodavatele s řadou rizikových znaků, mimo oficiální distribuční síť, za cenových podmínek vyžadujících zvýšenou pozornost, bez dostatečného doložení původu zboží a při slabém smluvním a reklamačním zajištění. Není současně pravdou, že by daňové orgány vycházely z informací, které nemohly být stěžovatelce známy v době uzavírání předmětných obchodů. Jak naopak plyne z výše uvedeného a spisového materiálu, všechny objektivní okolnosti, na základě nichž daňové orgány dovodily, že stěžovatelka o svém zapojení do obchodních transakcí zasažených podvodem na DPH přinejmenším vědět měla a mohla, byly, resp. mohly být stěžovatelce známy již před dubnem 2018, tj. před nyní posuzovaným zdaňovacím obdobím.

[27] Stěžovatelka v kasační stížnosti poukazuje na to, že uvedené jednotlivé objektivní okolnosti nejsou nestandardní; samostatně se v obchodní praxi běžně vyskytují. Tvrdí např., že obchodování s ready-made společnostmi a se společnostmi sídlícími na virtuálním sídle je zcela běžné, že je věcí jednotlivých společností, zda mají webové stránky, jak podrobně upraví reklamace či zda zveřejňují obchodní reference. Takto pojatá argumentace však pomíjí podstatu vědomostního testu. Judikatura Soudního dvora Evropské unie a

Nejvyššího správního soudu dlouhodobě akcentuje, že vědomostní test není založen na izolovaném posuzování jednotlivých indicií, nýbrž na jejich souhrnném, syntetickém a vzájemně provázaném hodnocení. Nejvyšší správní soud v této souvislosti opakovaně zdůrazňuje, že jednotlivé indicie mohou být samostatně vysvětlitelné legitimními okolnostmi, jejich důkazní význam však může vzniknout právě jejich kumulací a vzájemným propojením. Závěr o tom, že plátce DPH věděl či měl a mohl vědět, že se účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, zpravidla vyžaduje komplexní analýzu konkrétních podezřelých skutečností a posouzení jejich vzájemných souvislostí. Odmítnout nárok na odpočet lze tehdy, pokud z takové analýzy plyne, že podezřelé skutečnosti nejsou nahodilé, navzájem izolované a dobře vysvětlitelné i jinak než účastí plátce na podvodu, ale naopak se vzájemně podporují a ve svém souhrnu významně zvyšují podezření.

[28] Stěžovatelčina argumentace zpochybňuje jednotlivé okolnosti odděleně. Rezignuje však na namítání (ne)správně učiněného vyhodnocení (právního posouzení) celkového skutkového obrazu. To, že určitá okolnost – nahlížena izolovaně – sama o sobě k závěru o daňovém podvodu vést nemusí, neznamená, že nemůže mít důkazní význam v kombinaci s jinými okolnostmi. Poukazování na to, že jednotlivé okolnosti nejsou samy o sobě nezákonné, proto nemůže vést k úspěchu ve věci. Stěžovatelčina argumentace je vystavěna na rozkladu jednotného řetězce indicií na jednotlivé izolované prvky; tento postup však neodpovídá metodě vědomostního testu. Stěžovatelka nevysvětluje, proč by právě v jejím případě neměl být rozhodný souhrn zjištěných okolností, nýbrž pouze tvrdí, že každá z nich by samostatně obstála jako běžná obchodní okolnost. To však pro vyvrácení závěru o vědomosti, resp. zaviněné nevědomosti, nepostačuje. S ohledem na výše uvedené skutečnosti lze přisvědčit daňovým orgánům i v tom, že si stěžovatelka nemohla vystačit pouze s formálním ověřením existence dodavatelů, s jejich registrací k DPH atp.

[29] Stěžovatelka dále brojí proti závěru daňových orgánů a krajského soudu, že společnost M&R Czech plnila v obchodním řetězci funkci tzv. buffera. Tvrdí, že společnost M&R Czech nebyla do řetězce zapojena za účelem zastření vazeb mezi jednotlivými články, nýbrž šlo o dlouhodobě fungující společnost ze skupiny stěžovatelky, která obchodovala standardně, podávala daňová přiznání i kontrolní hlášení a správci daně nic nezastírala.

[30] Nejvyšší správní soud předesílá, že v řízeních týkajících se podvodů na DPH není nezbytné, aby daňové orgány vždy přesně popsaly roli každého jednotlivého článku řetězce terminologií užívanou v odborné literatuře či judikatuře, ani aby jednoznačně identifikovaly organizátora či hlavního beneficienta. Podstatné je, zda daňové orgány prokáží existenci chybějící daně, zda popíší objektivní okolnosti nasvědčující podvodnému charakteru transakcí a zda na jejich základě obстоjí závěr, že daňový subjekt věděl, nebo vědět měl a mohl, že se účastní plnění zasaženého podvodem. Těmto požadavkům daňové orgány v nynější věci dostály. Odůvodnění jejich rozhodnutí nestojí pouze na označení společnosti M&R Czech za buffera, nýbrž na výše popsaném souhrnu objektivních okolností ve spojení se zjištěními ohledně jejího personálního, kapitálového a organizačního propojení se stěžovatelkou. Právě toto propojení je pro věc podstatné. Nelze totiž přehlédnout, že společnost M&R Czech nebyla nezávislým a pro stěžovatelku vzdáleným subjektem, nýbrž byla součástí téhož podnikatelského uskupení. Informace dostupné společnosti M&R Czech proto nelze při posouzení vědomostní sféry stěžovatelky mechanicky oddělit.

[31] Nejvyšší správní soud současně nezpochybnuje, že obchodování prostřednictvím propojené společnosti může mít v obecné rovině legitimní ekonomické důvody. V nynější věci však nebylo rozhodující pouze to, že společnost M&R Czech v řetězci vystupovala. Rozhodující bylo, že prostřednictvím této společnosti stěžovatelka nakupovala zboží od společnosti Speed media, u níž se koncentrovala řada rizikových znaků, přičemž společnost M&R Czech byla se stěžovatelkou propojena tak úzce, že relevantní informace nelze oddělovat. Ani tvrzení, že společnost M&R Czech podávala přiznání a kontrolní hlášení, samo o sobě nevyvrací závěr, že její zapojení bylo součástí obchodního uspořádání, které mělo být vzhledem k ostatním okolnostem posuzováno se zvýšenou obezřetností.

[32] Pro závěr o naplnění vědomostního testu není nezbytné, aby daňový subjekt znal přesnou totožnost missing tradera (společnost PRAWAD), detailní podobu celého dodavatelského řetězce či konkrétní mechanismus neodvedení daně. Rozhodné je, zda mu na základě okolností, které mu byly nebo měly být známy, muselo být zřejmé zvýšené riziko, že přijímaná plnění mohou být součástí transakcí zasažených podvodem na DPH. Krajský soud ani žalovaný nestavěli závěr o vědomosti stěžovatelky na tom, že by stěžovatelka musela vědět, že právě PRAWAD daň neodvede. Jejich závěr spočíval v tom, že stěžovatelka měla a mohla pojmout podezření, že přijímaná plnění jsou součástí nestandardního obchodního řetězce. Samotná skutečnost, že stěžovatelka neznala identitu společnosti PRAWAD ani její postavení v obchodním řetězci, proto nemůže sama o sobě zpochybnit závěr o naplnění vědomostního testu.

[33] Obdobně nelze přisvědčit ani námitce, že stěžovatelka nemohla vědět, že společnost M&R Czech byla jediným odběratelem společnosti Speed media. Tato skutečnost byla použita především při popisu povahy obchodního řetězce a nestandardností na úrovni společnosti Speed media. Nešlo o samostatnou okolnost přičítanou stěžovatelce k tíži ve vědomostním testu v tom smyslu, že by ji stěžovatelka musela znát již v dubnu 2018. Její význam spočíval v dokreslení povahy obchodního řetězce. Pro vědomostní test vůči stěžovatelce byly rozhodné zejména ty okolnosti, které byly dostupné stěžovatelce nebo společnosti M&R Czech vzhledem k jejich propojení, zkušenosti a předchozímu upozornění správce daně.

[34] Stěžovatelka rovněž namítá, že společnost Speed media nebyla novým dodavatelem, neboť s ní měla zkušenosti již z roku 2016. Ani tato námitka nemůže vést ke zrušení rozsudku krajského soudu. Předchozí obchodní zkušenost s dodavatelem může být za určitých okolností relevantní. Nemůže však bez dalšího eliminovat povinnost zvýšené obezřetnosti v situaci, kdy se později koncentruje významný soubor varovných signálů. Závěr, že předchozí zkušenost se společností Speed media sama o sobě nevyvrací povinnost vyšší obezřetnosti, je proto správný.

[35] Stěžovatelka dále vytýká správci daně a žalovanému postup vůči společnosti REGADOR a dalším článkům řetězce. Předmětem nynější věci však není přezkum daňových či exekučních postupů správce daně vůči společnosti REGADOR nebo jiným subjektům, nýbrž posouzení, zda byly ve vztahu ke stěžovatelce splněny podmínky pro odepření jí uplatněného nároku na odpočet DPH. I kdyby správce daně mohl nebo měl vést

daňové či exekuční řízení vůči jinému subjektu, neměnilo by to nic na tom, že nárok každého článku řetězce se posuzuje samostatně. Odepření odpočtu stěžovatelce není podmíněno tím, že správce daně předtím bezvýsledně vyčerpá všechny možnosti vymáhání daně vůči jiným osobám. Rozhodující je, zda stěžovatelka sama splnila podmínky pro zachování nároku na odpočet, tedy zda nevěděla a ani vědět nemohla, že se účastní plnění zasaženého podvodem, příp. zda přijala rozumná opatření k vyloučení své účasti na takovém podvodu. Ani případný odlišný postup správce daně vůči společnosti REGADOR by proto nemohl bez dalšího založit důvodnost stěžovatelčina nároku na odpočet.

[36] Stěžovatelka zpochybňuje také význam cenových okolností a obchodování mimo oficiální distribuční síť výrobců Canon a HP. Tvrdí, že ona ani M&R Czech nemohly nakupovat přímo od těchto výrobců, že oficiální ceníky nebyly relevantní a že konečná cena je výsledkem obchodního jednání. Nejvyšší správní soud souhlasí s tím, že daňový subjekt nemá obecnou povinnost nakupovat pouze od oficiálních distributorů ani povinnost nakupovat za ceníkové ceny výrobců. Výběr dodavatele i sjednání ceny jsou součástí obchodní autonomie. Ani v tomto ohledu však daňové orgány nevycházely z jediné izolované okolnosti. Cenové odchylky, minimální marže a obchodování mimo oficiální distribuční síť byly hodnoceny v souvislosti s dalšími zjištěními: s rizikovostí komodity, charakterem společnosti Speed media, předchozím upozorněním správce daně, nedoložením původu zboží a smluvním nastavením obchodů. V takovém kontextu mohly cenové okolnosti přispět k závěru, že stěžovatelka měla projevit vyšší míru obezřetnosti. To obdobně platí i pro tvrzení, že kvalitu zboží kontrolovali skladníci při převzetí. Pouhá fyzická kontrola zboží při převzetí nemusela postačovat k vyloučení rizika účasti v podvodném řetězci.

[37] Objektivně a ve všech souvislostech hodnotily finanční orgány i rámcovou smlouvu mezi společnostmi M&R Czech a Speed media. Rámcová smlouva měla být uzavřena dne 4. 1. 2018, avšak v předchozí komunikaci se správcem daně bylo uváděno, že žádná rámcová smlouva uzavřena nebyla. Tato smlouva byla správcem daně předložena až dne 30. 6. 2021. Z těchto časových a obsahových nesrovnalostí mohly daňové orgány dovodit pochybnosti o věrohodnosti smluvní dokumentace. Ani tato okolnost sama o sobě nepostačuje k závěru o vědomosti stěžovatelky o podvodu. Ve spojení s dalšími zjištěními však mohla být zohledněna jako indicie, že smluvní zajištění obchodů se společností Speed media nebylo standardní a že dokumentace obchodního vztahu budila pochybnosti.

[38] Stěžovatelka dále namítala, že spolupráce mezi společnostmi M&R Czech a Speed media byla ukončena z běžného obchodního důvodu, totiž z důvodu neuhrazení dodávky, a že příp. nesrovnalosti v posledním daňovém dokladu mohly být způsobeny běžnou administrativní chybou. Ani tato dílčí námitka nemění nic na výsledku posouzení dané věci. Okolnosti ukončení spolupráce nebyly nosným důvodem odepření odpočtu. I kdyby bylo možné některé nesrovnalosti vysvětlit administrativní chybou nebo běžným obchodním sporem, nemělo by to vliv na celkový závěr založený na souhrnu podstatnějších objektivních okolností. Případná dílčí slabost některé z okrajových indicií nemůže zpochybnit zákonnost rozhodnutí, pokud ob stojí celkový indiciální řetězec.

pokračování

[39] Stěžovatelka dále poukazuje na to, že obchody realizovala v poctivém úmyslu, podávala daňová přiznání a kontrolní hlášení, byla kontaktní a správci daně nekladla překážky. Tyto okolnosti mohou svědčit o určité procesní součinnosti a základní administrativní korektnosti. Samy o sobě však neprokazují, že stěžovatelka přijala veškerá opatření rozumně požadovatelná k vyloučení účasti na podvodu v konkrétním obchodním řetězci. Totéž platí o tvrzení, že stěžovatelka ani společnost M&R Czech nebyly propojeny se společností, která daň neodvedla. Pro vědomostní test není rozhodující jen přímé personální nebo kapitálové propojení s missing traderem. Rozhodující je, zda daňový subjekt vzhledem k dostupným okolnostem mohl a měl poznat rizikovost přijímaných plnění.

[40] Nejvyšší správní soud nepochybně, že ověření existence obchodního partnera ve veřejných rejstřících, kontrola jeho registrace k DPH či kontrola formální správnosti daňových dokladů mohou za běžných okolností představovat relevantní prvky obchodní obezřetnosti. Tyto kroky však samy o sobě nepostačují vždy a za všech okolností. Pokud správce daně prokáže objektivní okolnosti svědčící o tom, že daňový subjekt věděl nebo mohl a měl vědět o své účasti na podvodu, musí přijatá opatření odpovídat konkrétní míře rizika dané transakce. V nynější věci byly přítomny výrazné varovné signály, které měly stěžovatelku vést nikoli jen k formální kontrole údajů ve veřejných evidencích, ale k hlubšímu ověření ekonomické racionality a reálného fungování obchodního modelu. Lze dodat, že stěžovatelka nebyla subjektem bez zkušeností v daném segmentu trhu. Naopak, šlo o zkušeného obchodníka, který se v oblasti výpočetní techniky pohyboval dlouhodobě a který byl již před posuzovanými transakcemi daňovými orgány výslovně upozorněn na rizikovost obchodů s tonery a cartridge. Předmětem obchodů bylo zboží v hodnotě milionů korun, obchodované mimo oficiální distribuční síť výrobců Canon a HP, za cenových podmínek, které se podle zjištění daňových orgánů významně odchylovaly od obvyklých ceníkových cen, při minimálních maržích, bez dostatečného doložení původu zboží, s problematickou smluvní dokumentací a za účasti společnosti Speed media, u níž byla zjištěna řada rizikových okolností. Za těchto okolností nebylo dostačující jen ověřit, zda obchodní partneři existují, zda jsou registrováni k DPH nebo zda vystavené doklady mají formální náležitosti.

[41] Stěžovatelce lze současně přitakat v tom, že žádný právní předpis přesně nestanoví, jaká opatření má přijmout. Rozsah rozumně požadovatelných opatření nelze stanovit abstraktním a vyčerpávajícím seznamem. Odvíjí se od konkrétního obchodního modelu, povahy zboží, hodnoty transakcí, zkušeností daňového subjektu a zjevnosti rizikových okolností. Čím výraznější a kumulovanější jsou varovné signály, tím vyšší míru obezřetnosti lze po daňovém subjektu rozumně požadovat. Za okolností nynější věci nepostačilo, že stěžovatelka formálně ověřila veřejně dostupné údaje, podávala přiznání a kontrolní hlášení a nekladla správci daně překážky. Tato jednání mohou svědčit o určité procesní součinnosti a základní administrativní obezřetnosti, nikoli však o přijetí veškerých rozumných opatření k vyloučení účasti na podvodu v konkrétním obchodním řetězci.

[42] Podle Nejvyššího správního soudu nelze ze správního spisu dovodit ani oporu pro tvrzení stěžovatelky, že orgány finanční správy nejprve zjistily narušení neutrality daně, následně se rozhodly vybrat daň právě u stěžovatelky a teprve poté dodatečně vyhledávaly okolnosti, které měly tento předem zvolený závěr odůvodnit. Taková argumentace míří k

tvrzení, že postup správce daně byl účelový a veden nepřipustnou snahou zajistit příjem do státního rozpočtu u subjektu, u něhož bylo doměření daně procesně či fakticky nejsnazší. Takový postup by obecně neobstál. V nyní posuzované věci však správní spis takovému závěru nenasvědčuje. Samotná skutečnost, že správce daně po provedeném dokazování dospěl k závěru o odepření nároku na odpočet, neprokazuje, že tak učinil na základě předem pojetého záměru vybrat daň právě u stěžovatelky. Pro závěr o účelovosti postupu daňových orgánů by musely být ve spise konkrétní indicie nasvědčující tomu, že správce daně ignoroval pro stěžovatelku příznivá zjištění, selektivně vybíral důkazy, hodnotil je vnitřně rozporně, pominul podstatné okolnosti nebo svá skutková zjištění přizpůsoboval předem zvolenému výsledku. Takové indicie však Nejvyšší správní soud ve spise neshledal a stěžovatelka je ani konkrétně neoznačila.

[43] Nejvyšší správní soud nepřisvědčil ani námitce, že rozhodnutí daňových orgánů odporují ústavně právním principům, neboť vyžadují splnění povinností nad rámec zákona (čl. 2 Listiny základních práv a svobod). Daňové orgány po stěžovateli nepožadovaly splnění nové veřejnoprávní povinnosti, jejíž porušení by bylo samo o sobě sankcionováno. Posuzovaly pouze, zda se stěžovatelka může dovolávat ochrany nároku na odpočet v situaci, kdy správce daně prokázal existenci podvodu a objektivní okolnosti nasvědčující její vědomosti nebo zaviněné nevědomosti. Nejde tedy o ukládání nové zákonné povinnosti nad rámec právní úpravy, nýbrž o posouzení dobré víry a rozumných opatření v konkrétním skutkovém kontextu (srov. shora citovanou judikaturu).

[44] Nejvyšší správní soud uzavírá, že na podkladě stížních tvrzení neshledal, že by krajský soud pochybil, pokud se ztotožnil se závěrem žalovaného, že stěžovatelka o svém zapojení do obchodního řetězce zasaženého podvodem na DPH přinejmenším vědět mohla a měla. Daňové orgány ani krajský soud nevyvodily tento závěr z jediné izolované okolnosti. Opřely jej o souhrn indicií, které byly ve svém vzájemném propojení dostatečně silné. Nejvyšší správní soud dodává, že neshledal v jejich postupu ani vadu, ke které je povinen přihlížet z úřední povinnosti.

VI. Závěr a náklady řízení

[45] Nejvyšší správní soud proto kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). Ve věci soud rozhodl v souladu s § 109 odst. 2 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání.

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

[47] Výrok ve vztahu k osobě zúčastněné na řízení vychází z § 60 odst. 5 s. ř. s., podle něhož má osoba zúčastněná na řízení právo na náhradu nákladů řízení vůči neúspěšnému žalobci, pokud bránila své právo, které jí vyplývalo z rozhodnutí nebo jiného úkonu

pokračování

napadeného žalobou; v ostatních případech má právo na náhradu jen těch nákladů, které jí vznikly v souvislosti s plněním povinnosti, které jí soud uložil, popř. jí může soud na návrh z důvodu zvláštního zřetele přiznat právo na náhradu dalších nákladů řízení. O takovou situaci se však v nyní projednávaném případě nejedná. V souvislosti s kasačním řízením osoba zúčastněná na řízení žádné náklady neuplatnila, k meritu kasační stížnosti se nevyjádřila a ze soudního spisu nevyplývá, že by jí nějaké náklady vznikly. Současně jí Nejvyšší správní soud neuložil žádnou povinnost. Právo na náhradu nákladů řízení jí proto podle § 60 odst. 5 s. ř. s. nevzniklo.

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

V Brně 3. září 2026

Tomáš Foltas
předseda senátu