



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Michaely Bejčkové a soudců Faisala Husseiniho a Ondřeje Mráky ve věci žalobkyně: **Trading PPM, s. r. o.**, Chudenická 30, Praha 10, zastoupené advokátem JUDr. Jakubem Hlínou, Havlíčkova 13, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí ze dne 30. 8. 2019, čj. 35872/19/5300-21444-711428, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 23. 2. 2024, čj. 3 Af 52/2019-163,

**t a k t o :**

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á**.
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

**O d ů v o d n ě n í :**

[1] V této věci jde o odepření nároku na odpočet DPH. Odepření bylo oprávněné: společnost obchodující především s mraženým kuřecím masem se totiž účastnila podvodu.

**1. Popis věci**

[2] Žalobkyní je v této věci obchodní společnost, která obchodovala s chlazenými a mraženými potravinami (především kuřecím masem) zahraničního původu. Její roční tržby se v rozhodném období pohybovaly v rozmezí několika až několika set milionů Kč.

[3] Správce daně (Finanční úřad pro hl. m. Prahu) v únoru 2018 žalobkyni vyměřil (v některých případech dodatečně) DPH za období říjen 2013 a leden 2014 až srpen 2015, celkem (i s penále) ve výši zhruba 188 milionů Kč. Dospěl totiž k závěru, že žalobkyně neoprávněně uplatnila nárok na odpočet DPH za zboží, které podle faktur nakoupila od devíti různých tuzemských společností a následně prodala společnosti KOVÁŘ plus – buď přímo, nebo přes společnost PS GROUP. Plnění byla zasažena podvodem na DPH,

o kterém žalobkyně mohla a měla vědět (respektive neprokázala, že přijala rozumná opatření, aby se účasti na podvodu vyhnula).

[4] Konkrétně správce daně zjistil zejména toto (následující zjištění žalobkyně v podstatě nezpochybnila):

- 1) Žalobkyně (podle dokladů) kupovala *v říjnu 2013* mražené kuřecí maso od tuzemské společnosti *Ferrox Opportunities*, ta za toto období uplatnila nadměrný odpočet (odepřený na základě účasti na podvodu) a následně neuhradila daň doměřenou na základě daňové kontroly. Zboží od slovenského dodavatele mělo být podle dokladů prodáno nejprve jedné tuzemské společnosti (která ovšem nepřiznala DPH za dané období), pak společnosti *Ferrox Opportunities*, poté žalobkyni, a nakonec jejímu odběrateli, společnosti *KOVÁŘ Plus*. Z informací od provozovatele mrazíren (skladu) však vyplynulo, že zboží bylo ze Slovenska přijato do skladu na žalobkyni (ukladatelku) a ve stejný den vydáno jejímu odběrateli, společnosti *KOVÁŘ Plus*. Nadto cena zboží při nákupu na Slovensku byla vyšší než cena, kterou žalobkyně účtovala svému odběrateli.
- 2) Žalobkyně (podle dokladů) koupila *v lednu 2014* mražené kuřecí maso od tuzemské společnosti *BLUE DIAMOND*, ta za toto období nepřiznala daň z plnění pro žalobkyni. Nebylo zjištěno, kdo mohl této společnosti zboží dodat. Žalobkyně obchod domlouvala se dvěma osobami, ani jedna z nich ke zmíněné společnosti neměla žádný vztah. Osoba, která byla v daném období jednatelkou společnosti, při podání vysvětlení (v jiném, trestním řízení) uvedla, že obchody nedomlouvala, u příjezdu kamionu s masem sice byla, ale žádné doklady k tomuto zboží neviděla.
- 3) Žalobkyně (podle dokladů) kupovala *v únoru a březnu 2014* mražené kuřecí maso od tuzemské společnosti *CAVRIAGO INVEST*, ta za toto období nepřiznala daň z plnění pro žalobkyni (ani jí poté, co jí byla podle pomůcek vyměřena, neuhradila). Zmíněná společnost zboží kupovala v zahraničí (jiném členském státě EU). Osoba, která byla v daném období jednatelkou společnosti (a měla bydliště hlášené na městském úřadě), při podání vysvětlení (v trestním řízení) uvedla, že ji známý přesvědčil, aby „*si firmu vzala na sebe*“, platil jí za to a dával jí pokyny.
- 4) Žalobkyně (podle dokladů) kupovala *v dubnu až červnu 2014* kuřecí maso od tuzemské společnosti *FINIKAS*, ta za toto období nepřiznala žádnou DPH ani neuhradila daň doměřenou na základě daňové kontroly. Zmíněná společnost zboží kupovala v zahraničí (Nizozemí, Dánsku) a žalobkyni ho prodávala za cenu nižší než nákupní (přitom ještě hradila dopravu). Žalobkyně obchod domlouvala nejprve s osobou, která ke společnosti neměla žádný vztah.
- 5) Žalobkyně (podle dokladů) kupovala *v červenci a srpnu 2014* maso od tuzemské společnosti *RH ROYAL cook*, ta za toto období neuhradila přiznanou daň. Žalobkyně obchod domlouvala s osobou, která ke zmíněné společnosti neměla žádný vztah. Osoba, která byla v daném období jednatelkou společnosti (a měla bydliště hlášené v zahraničí), při výslechu (během řízení vedeného v zahraničí) uvedla, že ji známý přesvědčil, aby „*si firmu vzala na sebe*“, platil jí za to a dával jí pokyny. Dále uvedla, že zboží se kupovalo v zahraničí (Belgii) a prodávalo za cenu nižší než nákupní.
- 6) Žalobkyně (podle dokladů) kupovala *v říjnu 2014 až červnu 2015* mražené kuřecí maso od tuzemské společnosti *FEMAX*, ta za toto období (vyjma května 2015, za který neuhradila vyměřenou daň) uplatnila nadměrný odpočet (odepřený na základě účasti na podvodu)

## pokračování

a následně neuhradila daň doměřenou na základě daňové kontroly. Zboží od zahraničních dodavatelů mělo být podle dokladů prodáno nejprve tuzemské společnosti, a až pak společnosti FEMAX, o skutečném průběhu obchodu ale vznikly pochybnosti, které zmíněná společnost neodstranila (nijak nereagovala). Společnost zboží patrně kupovala přímo v zahraničí a žalobkyni ho prodávala za cenu nižší než nákupní (přitom ještě hradila dopravu). Při prohlídce prostor (prováděné v trestním řízení), které si pronajala určitá akciová společnost, byla v jedné kanceláři nalezena razítka několika desítek subjektů, mimo jiné i tvrzených tuzemských dodavatelů společnosti FEMAX (a společností uvedených ve zjištěních č. 7 až 9 níže). Akciová společnost prostory dále pronajímala, mimo jiné i společnosti FEMAX.

- 7) Žalobkyně (podle dokladů) kupovala *v květnu 2014 až červnu 2015* mražené kuřecí maso a sýr od tuzemské společnosti *MAX-International Trade*, ta za toto období uplatnila nadměrný odpočet (odepřený na základě účasti na podvodu) a následně jí byla na základě daňové kontroly daň doměřena. Zboží od zahraničních dodavatelů bylo podle dokladů prodáno nejprve tuzemské společnosti a až pak společnosti *MAX-International Trade*, o skutečném průběhu obchodu ale vznikly pochybnosti, které zmíněná společnost neodstranila (nijak nereagovala). Společnost zboží patrně kupovala přímo v zahraničí a žalobkyni ho prodávala za cenu nižší než nákupní (přitom ještě hradila dopravu). Při prohlídce prostor (prováděné v trestní řízení), které si pronajala určitá akciová společnost, byla v jedné kanceláři nalezena razítka několika desítek subjektů, mimo jiné i tvrzených tuzemských dodavatelů společnosti *MAX-International Trade* a jí samotné. Akciová společnost prostory dále pronajímala, mimo jiné i společnosti *MAX-International Trade*.
- 8) Žalobkyně (podle dokladů) kupovala *v červenci a srpnu 2015* mražené kuřecí maso od tuzemské společnosti *KBH*. V daňovém přiznání za červenec 2015 společnost nevykázala nákup zahraničního zboží, které později žalobkyni prodala. Ačkoli za srpen 2015 společnost nepřiznala žádnou DPH, podle zjištěných dokladů nakupovala zboží od slovenského dodavatele (od kterého podle dokladů nakupovaly i společnosti *FEMAX*, *MAX-International Trade* a společnost uvedená ve zjištění č. 9 níže) a prodávala ho žalobkyni za cenu nižší než nákupní. Fyzicky bylo zboží dodáváno z Dánska přímo do skladu žalobkyně. Při prohlídce prostor (prováděné v trestním řízení) byla v jedné kanceláři nalezena razítka několika desítek subjektů, mimo jiné i společnosti *KBH*.
- 9) Žalobkyně (podle dokladů) kupovala *v červenci a srpnu 2015* mražené kuřecí maso od tuzemské společnosti *ZANZI*, ta za toto období nepřiznala daň z plnění pro žalobkyni (ani ji poté, co jí byla podle pomůcek vyměřena, neuhradila). Společnost podle dokladů nakupovala zboží od slovenského dodavatele (viz zjištění č. 8) a prodávala ho žalobkyni za cenu nižší než nákupní. Fyzicky bylo zboží dodáváno z Dánska přímo do tuzemských skladů, mimo jiné i do skladu žalobkyně. Při prohlídce prostor (prováděné v trestním řízení) byla v jedné kanceláři nalezena razítka několika desítek subjektů, mimo jiné i společnosti *ZANZI*.

[5] Správce daně uvedl řadu nestandardních okolností obchodních transakcí mezi žalobkyní a jejími dodavateli, především to, že:

- žalobkyně zboží kupovala „pod cenou“;
- sídla některých dodavatelů (společností jmenovaných ve zjištěních č. 1 až 9 výše) byla jen virtuální;
- dodavatelé nezveřejňovali účetní závěrky v obchodním rejstříku a neměli funkční webové stránky;

- dodavatelé neměli kromě zboží vstupujícího do transakce žádný obchodní majetek;
- dodavatelé vstupovali na trh s mraženým kuřecím masem nově (před prodejem žalobkyni s tímto zbožím neobchodovali, s jinou komoditou obchodovali v řádově jiných objemech, případně měli zcela nesouvisející předmět podnikání);
- obchody byly uzavírány dálkově (po telefonu nebo e-mailu) a bez písemných smluv;
- někteří dodavatelé byli prokazatelně řízeni osobami k tomu neoprávněnými;
- s jednatelem dodavatelů se jednatel žalobkyně převážně osobně neznal;
- fakturační tok byl odlišný od fyzického pohybu zboží, dodavatelé nepřebírali a nekontrolovali zboží, jen ho „přefakturovávali“;
- dodavatelé zboží neskladovali ve vlastních skladech, jeho přijetí nehlásili na Státní veterinární správu ČR (hlášení prováděla až žalobkyně);
- zboží ze zahraničí putovalo přímo do skladů žalobkyně, často zde bylo jen převzato a po fyzické kontrole ihned odesláno odběratelům žalobkyně (zejména společnosti KOVÁŘ plus);
- žalobkyně zaměstnancům skladů předávala konkrétní údaje o pohybu kamionů se zbožím;
- v některých případech bylo zboží ze zahraničí dodáno přímo do skladu odběratele žalobkyně, společnosti KOVÁŘ plus;
- žalobkyně prokazatelně (na základě CMR dokladů) věděla, od kterých zahraničních společností bylo zboží dodáno do ČR (a přesto ho nenakupovala přímo od nich);
- žalobkyně často dodavatelům platila ještě před dodáním zboží.

[6] Proti rozhodnutím (výměrům) správce daně se žalobkyně odvolala, Odvolací finanční ředitelství (OFŘ) je však potvrdilo. Zdůraznilo, že nárok na odpočet DPH nemůže být odepřen tomu, kdo nevěděl o tom, že je součástí podvodného řetězce. Žalobkyně o tom však nejen mohla a měla vědět, ale dokonce vědět musela. To vyplývá zejména z přepisu komunikace mezi jednatelem žalobkyně a jejího klíčového odběratele (společnosti KOVÁŘ plus) uskutečněné v aplikaci WhatsApp, který mělo OFŘ v odvolacím řízení nově k dispozici (jednatel zmíněné společnosti tento přepis předložil během jiného, trestního řízení).

[7] Rozhodnutí o odvolání napadla žalobkyně u Městského soudu v Praze. První rozsudek městského soudu NSS zrušil. Městský soud totiž neodročil jednání ve věci, ačkoli měl (rozsudek ze dne 12. 12. 2023, čj. 10 Afs 354/2022 - 89). Druhým rozsudkem městský soud žalobu (opět) zamítl. Také proti tomuto druhému rozsudku městského soudu podala žalobkyně (*stěžovatelka*) kasační stížnost.

## 2. Argumenty stran v kasačním řízení

[8] Stěžovatelka považuje rozsudek městského soudu za nepřezkoumatelný (jejími slovy – zmatečný). Městský soud na jednu stranu klade stěžovatelce k tíži, že jí dodavatelé neposkytli faktické plnění (stěžovatelka podle soudu nedoložila, že zboží od tvrzených dodavatelů skutečně odebrala), na druhou stranu uvádí, že hmotněprávní podmínky uplatnění nároku na odpočet DPH (z nichž jednou je právě fakticita plnění) byly ve věci splněny. NSS přitom městský soud upozornil, že je třeba, aby svůj druhý (nyní napadený) rozsudek odůvodnil srozumitelněji. Městský soud se dále nezabýval tím, zda lze přepis komunikace z aplikace WhatsApp získaný v trestním řízení použít jako stěžejní důkaz v řízení daňovém, a ani se nevypořádal se stěžovatelčiným tvrzením, že přepis komunikace mezi jejím jednatelem a jednatelem jejího odběratele není autentický, respektive že jde

pokračování

jen o listinný podklad nejasného původu. Také proto je napadený rozsudek nepřezkoumatelný.

[9] Dále podle stěžovatelky z přepisu komunikace nelze dovodit, že stěžovatelka organizovala nákupy zboží obchodovaného v řetězcích zasažených podvodem, a tedy nutně věděla o své účasti na daňovém podvodu (mimo to nejstarší přepsaná komunikace proběhla v říjnu 2014, přepisy tedy určitě nemohou vypovídat nic o předchozích zdaňovacích obdobích). Z podnikatelského hlediska je pochopitelné, že stěžovatelčin jednatel předával odběrateli informace, které sám získal od svých dodavatelů; to, že tyto informace měl, neznamená, že namísto svých dodavatelů sám jednal s obchodníky z jiných států. OFŘ a městský soud tedy měly posoudit, zda stěžovatelka přijala dostatečná opatření, aby zamezila své účasti na podvodu (a za tímto účelem provést důkazy, které navrhovala – výslech a znalecký posudek). Stěžovatelka je přesvědčena, že dosud nebyly prokázány: existence (a výše) chybějící daně; objektivní okolnosti svědčící o stěžovatelčině zapojení do podvodu na DPH; ani to, že daň chybí právě v důsledku podvodného jednání a souvisí s uplatňovaným nárokem na odpočet (tedy že dodavatelé neodvedli právě daň z plnění poskytnutých stěžovatelce). To platí zvláště ve vztahu k dodavateli MAX International.

[10] Podle Odvolacího finančního ředitelství je rozsudek městského soudu přezkoumatelný: městský soud uvedl (výslovně, v bodě 38 napadeného rozsudku), že hmotněprávní podmínky nároku na odpočet DPH stěžovatelka splnila. Faktickou činností dodavatelů se městský soud zabýval už jen ve vztahu k existenci podvodu na DPH. Ostatně NSS při rušení předchozího rozsudku městského soudu uvedl, že některé formulace městského soudu jsou sice neobratné, ale nikoli natolik, aby to způsobovalo nepřezkoumatelnost rozsudku. Městský soud se vůbec nemusel zabývat použitelností a autenticitou přepisu komunikace: stěžovatelka totiž takové námitky v žalobě vůbec neuplatnila (to až v první kasační stížnosti a později u jednání před městským soudem). V žalobě stěžovatelka nenamítala ani to, že nejstarší komunikace nepředchází všem dotčeným zdaňovacím obdobím. Obdobnou námitku navíc OFŘ vypořádalo v bodě 113 svého rozhodnutí.

[11] Přepis komunikace hodnotil městský soud správně, nebylo proto potřeba zkoumat, zda stěžovatelka přijala rozumná opatření k zamezení své účasti na podvodu. OFŘ zdůrazňuje, že stěžovatelka nikdy nevysvětlila, proč jsou do obchodního řetězce vloženi její dodavatelé a jakou hodnotu obchodovanému zboží přidávají. Chybějící daň prokázána byla; není potřeba prokazovat, že nebyla odvedena v důsledku jednání stěžovatelky (rozsudek NSS ze dne 23. 7. 2021, čj. 5 Afs 190/2020 - 60). To platí i ve vztahu k dodavateli MAX International – ten neodvedl daň ve správné výši, protože neoprávněně žádal o odpočet z přijetí fiktivních plnění. Není důležité, zda stěžovatelka o této skutečnosti věděla (či zda se dokonce na jednání dodavatele podílela); zásadní je jen to, že v řetězci, jehož byla stěžovatelka součástí, v důsledku podvodu chyběla daň. Nepřípustná je kasační námitka, že ve věci nebyla prokázána souvislost mezi chybějící daní a uplatňovaným nárokem na odpočet DPH; tuto námitku stěžovatelka neuplatnila v žalobě. Mimo to souvislost mezi chybějící daní a výší uplatňovaného nároku na odpočet není vůbec nutné prokazovat (rozsudek NSS ze dne 24. 10. 2022, čj. 10 Afs 324/2020 - 104). Konečně o zapojení stěžovatelky do podvodu na DPH vypovídá nejen přepis whatsappové komunikace,

ale především řada nestandardních okolností obchodních transakcí mezi stěžovatelkou a jejími (tvrzenými) dodavateli, na které poukázal správce daně.

[12] Stěžovatelka i OFŘ v dalších podáních trvaly na své argumentaci. Stěžovatelka nadto uvedla, že zatímco první rozsudek městského soudu podle NSS ještě nebyl nepřezkoumatelný, ten druhý (nyní napadený) už nepřezkoumatelností trpět musí, protože je ještě zmatenější. Dále dodala, že už v žalobě uplatnila námitku týkající se neprokázání souvislosti mezi chybějící daní a uplatňovaným nárokem na odpočet DPH. Stejně tak v žalobě namítala i to, že daňové orgány neprokázaly její zaviněnou účast na podvodu; proto se měl městský soud i bez výslovné námítky zabývat použitelností přepisu whatsappové komunikace – důkazu, kterým byla stěžovatelčina účast na podvodu prokazována.

[13] OFŘ zdůraznilo, že druhý rozsudek městského soudu je formulačně zdařilejší než ten předchozí. Městský soud například v bodě 57 druhého (nyní napadeného) rozsudku zdůraznil, že hovoří-li v řešené věci o faktickém dodání zboží, myslí tím fyzický tok zboží, jeho fyzické přebírání. OFŘ připomnělo, že neodvedení daně na straně stěžovatelčiných dodavatelů nebylo vůbec nutné jakkoli přičíst stěžovatelce. Požadavek na prokázání příčinné souvislosti mezi chybějící daní a konkrétními zdanitelnými plněními z judikatury nevyplývá (rozsudek NSS ze dne 18. 3. 2021, čj. 9 Afs 160/2020 - 49). Konečně nebylo povinností městského soudu zabývat se stěžovatelčinými tvrzeními týkajícími se přepisu komunikace; nešlo totiž o skutečnosti, které soud zkoumá z úřední povinnosti (bez žalobní námítky).

### 3. Právní hodnocení

[14] Kasační stížnost není důvodná.

[15] NSS se věnoval nejprve otázce přezkoumatelnosti napadeného rozsudku městského soudu a poté se zabýval podstatou sporu – tedy tím, zda stěžovatelka nárok na odpočet DPH uplatnila oprávněně, nebo ne.

#### *3.1 Rozsudek městského soudu nezpochybňuje splnění hmotněprávních podmínek stěžovatelčiných nároků na odpočet DPH a vypořádává všechny žalobní námítky*

[16] Stěžovatelka označuje rozsudek městského soudu za nepřezkoumatelný. Pokud by tomu tak skutečně bylo, musel by ho NSS zrušit, aniž by zkoumal věcné kasační námítky.

[17] Stěžovatelka předně tvrdí, že rozsudek je vnitřně rozporný: na jednu stranu prý uvádí, že hmotněprávní podmínky uplatnění nároku na odpočet DPH stěžovatelka splnila, na druhou stranu tento závěr vyvrací a stěžovatelce vyčítá, že neprokázala splnění hmotněprávních podmínek (to, že plnění skutečně přijala). Dále má stěžovatelka za to, že městský soud nevypořádal její námítky týkající se přepisu whatsappové komunikace – jeho použitelnosti v daňovém řízení a vypovídací hodnoty.

pokračování

[18] Nejprve se NSS vyjádří k tvrzené rozporuplnosti napadeného rozsudku. O předchozím rozsudku městského soudu NSS řekl, že byl přezkoumatelný. Zároveň ale NSS městský soud vyzval, aby napříště argumentoval pečlivěji a vyvaroval se matoucích formulací, a aby tak učinil své odůvodnění pro jeho přímé adresáty ještě srozumitelnější (10 Afs 354/2022, bod 21). Podstatné tedy je, zda se předchozí a nyní napadený rozsudek městského soudu liší a zda jsou tyto odlišnosti ku prospěchu srozumitelnosti (přezkoumatelnosti) odůvodnění, nebo ho naopak zamlžují natolik, že je nyní napadený rozsudek na rozdíl od předchozího nepřezkoumatelný.

[19] NSS zjistil, že druhý (nyní napadený) rozsudek městského soudu je oproti prvnímu rozsudku (zrušenému pro procesní vadu) srozumitelnější, byť některé jeho formulace jsou stále matoucí (ne však natolik, aby vyvolávaly nutnost rozsudek zrušit pro jeho nepřezkoumatelnost). Městský soud především ke konci bodu 55 nově zdůraznil, že finanční orgány uznaly jak formálně správné daňové doklady, tak i existenci plnění, jeho přijetí od tvrzených dodavatelů a jeho použití k ekonomické činnosti stěžovatelky. V bodě 57 pak městský soud upřesnil, že se otázkou faktického zapojení dodavatelů do sporných obchodů zabýval v tom smyslu, že řešil jejich fyzické zapojení. Městský soud také opatrněji zacházel se slovy „formální“ a „faktický“, na několika místech je vyškrtl (body 51, 72, 75), případně dal do uvozovek (bod 55). Naproti tomu například na konci bodu 72 městský soud použil namísto slov „neprokázal faktické uskutečnění zdanitelného plnění“ novou formulaci „neprokázal uskutečnění zdanitelného plnění, jak bylo deklarováno formálně správnými daňovými doklady“ – obě formulace však mají stejný význam a navozují dojem, že stěžovatelka neprokázala splnění hmotněprávních podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH. To není pravda – splnění hmotněprávních podmínek nebylo ve věci sporné. Městský soud to ovšem sám na několika místech správně zdůraznil a vyplývá to i z celkového vyznění jeho rozsudku.

[20] Úkolem NSS není lpět na pečlivosti formulací, ale na správnosti (zákonnosti) závěrů a jejich řádném (srozumitelném a dostatečném) odůvodnění. Cílem NSS a ani zájmem účastníků jistě není neustále prodlužovat řízení, a to až do doby, kdy bude argumentace městského soudu naprosto precizní. Proto NSS jen obecně připomíná, že ke splnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH je třeba, aby bylo plnění přijato nejen podle formálně správných daňových dokladů, ale aby i ve skutečnosti (fakticky) dodavatel plnění na jeho příjemce převedl právo nakládat s ním jako vlastník. Jinou otázkou (nesouvisející se splněním hmotněprávních podmínek nároku na odpočet) pak je, jaký byl fyzický tok plnění, respektive zda se dodavatel skutečně jakkoli podílel na zajištění plnění pro příjemce, nebo zda hrál v obchodním řetězci jinou roli – byl nastrčeným (postradatelným) článkem řetězce a jeho zapojení mělo za cíl získat neoprávněnou daňovou výhodu.

[21] Nyní se NSS vyjádří k tvrzenému nevypořádaní námitek týkajících se zejména použitelnosti přepisu whatsappové komunikace mezi jednatelem stěžovatelky a jednatelem jejího téměř výhradního odběratele. Není pravda, že městský soud tyto námítky nevypořádal. Podrobně se jim věnoval zejména v bodu 46 napadeného rozsudku. Zde vysvětlil, že správce daně v postavení poškozeného v trestním řízení oprávněně nahlédl do trestního spisu a pořídil si z něj kopie, a zdůraznil, že stěžovatelka nezpochybňuje ani komunikaci samotnou, ani její konkrétní obsah zachycený v přepisu: nelíbí se jí až jeho

výklad. Podstatné však je, že městský soud nic z toho říkat ani nemusel. Stěžovatelka totiž v žalobě proti přepisu komunikace coby důkazu v její věci nic nenamítala. Námitky vznesla jen proti hodnocení tohoto důkazu, respektive proti závěrům, které OFŘ na jeho základě učinilo. Otázka získání či provedení důkazu přitom není něčím, co soud musí řešit z úřední povinnosti, tj. bez žalobní námitky (usnesení rozšířeného senátu ze dne 8. 3. 2011, čj. 7 Azs 79/2009 - 84, č. 2288/2011 Sb. NSS, body 11 a následující).

[22] Napadený rozsudek městského soudu je tedy přezkoumatelný. NSS se proto mohl věnovat jeho věcnému posouzení.

### 3.2 Stěžovatelka uplatnila nárok na odpočet DPH neoprávněně

[23] V okamžiku, kdy plátcí vznikne povinnost přiznat DPH, vznikne jeho odběrateli, je-li rovněž plátcem, nárok na její odpočet, pokud (mimo jiné) přijatá zdanitelná plnění použije výhradně k dodání zdanitelného zboží nebo poskytnutí zdanitelné služby v tuzemsku (§ 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty). Dodavatel přiznává daň získanou na svém výstupu, ta je jeho závazkem vůči správci daně; odběrateli vzniká nárok na odpočet daně zaplacené na jeho vstupu, ta představuje pohledávku vůči správci daně.

[24] Nárok na odpočet DPH vzniká automaticky. Pokud ho však daňový subjekt hodlá uplatnit (tj. zajistit zánik své pohledávky vůči správci daně splněním či započtením), musí tvrdit a prokázat, že jsou splněny formální a popřípadě i hmotněprávní podmínky. Formální podmínkou uplatnění nároku na odpočet DPH je zpravidla předložení daňového dokladu (se všemi předepsanými náležitostmi) na přijaté plnění (§ 73 odst. 1 zákona o DPH; rozsudek NSS ze dne 18. 5. 2020, čj. 5 Afs 191/2019-32, bod 29). Hmotněprávní podmínkou pak je fakticita plnění: zdanitelné plnění musí být nejen podle dokladu, ale i fakticky poskytnuto ve vztahu osob povinných k dani a použito při ekonomické činnosti odběratele (§ 72 odst. 1 zákona o DPH; rozsudek NSS ze dne 30. 8. 2005, čj. 5 Afs 188/2004 - 63; rozsudek rozšířeného senátu *Kemwater ProChemie* ze dne 23. 3. 2022, čj. 1 Afs 334/2017 - 208, č. 4336/2022 Sb. NSS, bod 21). Uplatňování nároku na odpočet DPH je primárně záležitostí dokladovou (daňový subjekt nejprve prokazuje jen splnění formálních podmínek), při odůvodněných pochybnostech správce daně o souladu dokladů s faktickým stavem však musí daňový subjekt prokázat i splnění hmotněprávních podmínek.

[25] Při prokazování hmotněprávních podmínek uplatnění nároku na DPH v případě tzv. řetězových obchodů je třeba doložit existenci zboží, jeho dodání daňovému subjektu uplatňujícímu nárok na odpočet a následné dodání zboží odběrateli tohoto subjektu. Prokázat je třeba i to, že daňovému subjektu zboží dodal dodavatel mající postavení plátce DPH. Toto dodání však nemusí mít fyzickou povahu a stejně tak nemusí daňový subjekt prokazovat, že jeho dodavatel byl kdy *de iure* oprávněn se zbožím nakládat (rozsudky NSS ze dne 21. 4. 2016, čj. 4 Afs 295/2015-45, bod 22; a ze dne 31. 8. 2016, čj. 2 Afs 55/2016 - 38, č. 3505/2017 Sb. NSS, bod 27).

[26] V projednávané věci stěžovatelka doložila uplatněný nárok na odpočet DPH fakturami vystavenými jejími dodavateli (společnostmi vyjmenovanými v bodě [4]). Splnila



pokračování

tak formální podmínky. Co se týče hmotněprávních podmínek, nevyvstaly tu pochybnosti o tom, že zboží (mražené potraviny) existovalo, stěžovatelka s ním po určitou dobu *de iure* a často i *de facto* nakládala a následně ho prodala svému odběrateli. Protože po stěžovatelce nelze požadovat prokázání toho, že její dodavatelé byli se zbožím *de iure* oprávněni nakládat, nelze než (při neprokázání opaku) přijmout předpoklad, že stěžovatelka zboží koupila od tvrzených dodavatelů. Rovněž hmotněprávní podmínky uplatnění nároku na odpočet DPH jsou tak ve věci splněny. K tomuto závěru shodně dospěli správce daně, OFŘ i městský soud a stěžovatelka by byla sama proti sobě, pokud by se dovolávala závěru opačného.

[27] Pokud daňový subjekt nárok na odpočet DPH uplatní a prokáže splnění formálních a případně i hmotněprávních podmínek, správce daně mu tento nárok zásadně přizná. Výjimkou je ovšem situace, kdy správce daně prokáže podvod na DPH, o kterém daňový subjekt věděl nebo alespoň mohl a měl vědět, a to k okamžiku obchodování. Podvodem na DPH v podstatě je, pokud z důvodu podvodného jednání (tedy nikoli jen například v důsledku opomenutí) jeden článek obchodního řetězce neodvede určitou částku získanou jako DPH do státního rozpočtu, zatímco následující článek v řetězci (ne nutně přímo následující; 5 Afs 190/2020, bod 26) uplatní nárok na její odpočet (2 Afs 55/2016, body 30 a 31, a zejména judikatura Soudního dvora EU tam citovaná).

[28] Zásadním předpokladem pro odmítnutí nároku na odpočet DPH na základě účasti na podvodu tedy je narušení daňové neutrality, tj. existence daňové ztráty (rozsudek NSS ze dne 10. 11. 2015, čj. 9 Afs 163/2015 - 44, bod 46). Daň musí chybět k okamžiku rozhodování daňových orgánů o uplatňovaném nároku na odpočet DPH (rozsudek NSS ze dne 28. 4. 2021, čj. 3 Afs 85/2019 - 44, bod 24), a to v konkrétním obchodním (podvodném) řetězci, byť plnění, u kterého je odmítnut nárok na odpočet, nemusí být podvodem přímo zasaženo (9 Afs 160/2020, bod 33). Výše chybějící daně však nijak neomezuje rozsah, v němž má být nárok na odpočet DPH odepřen: pokud se daňový subjekt přijetím určitých plnění vědomě anebo z nedbalosti podílí na daňovém úniku, musí mu být nárok na odpočet DPH ve vztahu k těmto plněním odepřen v plné výši (rozsudek NSS ze dne 19. 1. 2023, čj. 1 Afs 101/2021 - 42, č. 4447/2023 Sb. NSS, bod 25). Výši chybějící daně tak ani není nutné vyčísřit, ostatně nepodá-li její plátce daňové přiznání nebo je-li (následně) nekontaktní, není to ani možné (rozsudky NSS ze dne 28. 2. 2022, čj. 3 Afs 119/2020 - 38, bod 44; ze dne 27. 4. 2023, čj. 7 Afs 160/2021-89, bod 41; 10 Afs 324/2020, bod 36).

[29] V projednávané věci podle stěžovatelky nebylo prokázáno, že daň chyběla, že chyběla právě z důvodu podvodného jednání a že se chybějící daň týkala právě těch obchodních řetězců, jichž se stěžovatelka účastnila.

[30] Daňové orgány zjistily, že stěžovatelčini dodavatelé za období, ve kterých jí prodávali zboží, buď daň ve snížené sazbě (vztahující se na mražené potraviny) vůbec nepřiznali [viz bod [4], zjištění 2), 3), 4), 8), 9)], nebo přiznanou daň neuhradili [tamtéž, zjištění 5)], nebo uplatnili nadměrný odpočet (odepřený v důsledku účasti na podvodu) a následně neuhradili daň doměřenou na základě daňové kontroly [tamtéž, zjištění 1), 6), 7)]. Z toho je zřejmé, že daňová ztráta za daná období vznikla. Otázkou je, zda se tak stalo právě v řetězci obchodujícím s mraženými potravinami, kterého se stěžovatelka účastnila,

nebo v jiném řetězci, kterého se stěžovatelka neúčastnila. V případě dodavatelů, kteří za daná období daň vůbec nepřiznali nebo vůbec neuhradili, je odpověď zřejmá – chybějící daň se nutně musela týkat také řetězce, do něhož byla stěžovatelka zapojena. V případě dodavatelů, kterým byl odepřen nadměrný odpočet a kterým byla daň doměřena, byla důvodem odepření odpočtu právě účast na podvodném řetězci obchodujícím s mraženými potravinami zahraničního původu. I zde je tedy patrné, že daň chyběla právě v dodavatelském řetězci stěžovatelky. NSS připomíná, že výši chybějící daně není třeba vyčíslit; tím spíše nelze touto výší omezovat rozsah, ve kterém má být stěžovatelce odepřen odpočet DPH.

[31] V projednávané věci bylo dále zjištěno, že daňová ztráta ve stěžovatelčiných dodavatelských řetězcích vznikla nikoli jen z důvodu opomenutí (či jiného omluvitelného důvodu), ale na základě podvodného jednání směřujícího k neoprávněnému zvýhodnění (k vylákání nadměrného odpočtu ze státní pokladny). Daňové orgány tento svůj závěr přesvědčivě a ve vztahu k jednotlivým dodavatelským řetězcům zdůvodnily (viz bod [4] a shrnutí v rozhodnutí OFŘ, body 43 až 63), proto není divu, že se s nimi městský soud ztotožnil (zejména v bodech 58 a 59 rozsudku). NSS nemíní vše dopodrobna opakovat, jen zdůrazňuje, že neexistuje jiné rozumné vysvětlení role stěžovatelčiných dodavatelů a záměru ve vytvořeném řetězci. Stěžovatelčini dodavatelé měli klasickou roli tzv. mizejícího obchodníka, z obchodů se stěžovatelkou neodvedli daň, stěžovatelka uplatnila nárok na její odpočet, dodavatelé se stali nekontaktními. K plnění přijatému stěžovatelkou tito dodavatelé nepřidali žádnou hodnotu, jen ho „přefakturovávali“ (často za sníženou cenu, přestože sami nesli náklady na dopravu).

[32] Přijme-li daňový subjekt plnění zasažené podvodem na DPH a zjistí-li správce daně, že daňový subjekt na základě objektivních okolností o své účasti na podvodu mohl a měl vědět, může daňový subjekt nárok na odpočet DPH ve vztahu k tomuto plnění úspěšně uplatnit, jen pokud prokáže, že přijal rozumná opatření k zamezení své účasti na podvodu, a tedy o něm ani nemohl vědět (rozsudek NSS ze dne 12. 7. 2022, čj. 4 Afs 264/2021 - 57, body 53 a 54). Pokud se ovšem prokáže, že daňový subjekt o své účasti na podvodu věděl, je posuzování (ne)dostatečnosti preventivních opatření, která přijal, bezpředmětné (rozsudek NSS ze dne 10. 2. 2023, čj. 8 Afs 174/2021 - 64, bod 17).

[33] V projednávané věci vyvstala řada objektivních okolností, na základě kterých stěžovatelka o své účasti na podvodu mohla a měla vědět (viz jejich souhrn v bodě [5]). Byť stěžovatelka tvrdila, že přijala určitá opatření, aby se účasti na podvodu vyhnula, nebylo možné tuto její „prevenci“ označit za dostatečnou. NSS jen pro názornost připomíná, že stěžovatelka přijímala od dodavatelů plnění ve velkých objemech (kamionech) o vysoké hodnotě (milionů korun), aniž s nimi uzavřela písemné smlouvy, a to navzdory tomu, že mimo jiné neměli relevantní obchodní historii ani funkční webové stránky.

[34] Klíčové však je, že stěžovatelka o svém zapojení do podvodu nejen mohla a měla vědět, ale také věděla. K tomuto závěru OFŘ dospělo zejména na základě přepisu komunikace mezi jednatelem stěžovatelky a jednatelem jejího (v podstatě výhradního) odběratele. Městský soud se s vyhodnocením obsahu komunikace ztotožnil a v zájmu přesvědčivosti svého rozsudku z ní i příležitostně citoval (v bodech 52, 60 a 64). Ani NSS nevidí možnost ji vyložit odlišně.

pokračování

[35] Stěžovatelka namítá, že její jednatel v komunikaci sice mohl vyvolávat zdání, že vše zařizuje on sám, ve skutečnosti ale odběrateli jen předával informace od svých dodavatelů. Tomu ovšem ráz komunikace a minimální časové prodlevy v ní naprosto neodpovídají [jen příkladmo: jednatel odběratele (odb.) 10. 12. 2014 v 11:55 „*Posli mi naturaly.*“; jednatel stěžovatelky (st.) v 11:55 „*Dojedou v patek.*“; odb. v 11:55 „*2 kamiony*“; st. v 11:55 „*Jeden v patek a druhy tusim utery.*“ a v 11:56 „*Je to ok?*“; odb. v 11:56 „*Ok*“, nebo konverzace z 27. 2. 2015, odb. v 9:00 „*Posli me faktury. Na 5 kamionu*“ a „*Kdy budou kamace na sklade?*“; st. v 9:01 „*4 budou v pondělí rano a ten patej asi utery*“ a „*Co by si chtěl ten patej?*“ a „*Levny nebo Searu?*“; odb. v 9:02 „*Potrebuji vystavit faktury dnes na tento mesic*“; st. v 9:02 „*Prvni 4 faktury ti pošlu do 40 min*“].

[36] NSS zdůrazňuje, že stěžovatelka nezpochybnila obsah přepisu a nenabídla jeho věrohodné vysvětlení. Vzhledem k tomu, že stěžovatelka o svém zapojení do daňových podvodů nemohla nevědět, bylo logicky nadbytečné provádět výslech za účelem prokázání toho, že se účasti na podvodech snažila vyhnout. Protože o podvodech věděla, jediná možnost byla se jich zkrátka neúčastnit (nikoli se o to jen snažit). Nadto by stěžovatelkou navrhovaný výslech osoby pracující pro stěžovatelku ani nemohl vynahradit neexistenci písemné smlouvy a dokladů o jakékoliv písemné komunikaci s dodavatelem.

[37] Přepis komunikace, jejímž stálým obsahem je přímá domluva nákupu mražených potravin v zahraničí za určitou cenu a jejich dodání, nepokrývá celé období, o které ve věci jde (týká se jen období od října 2014 do srpna 2015). Stěžovatelka to v žalobě nenamítala (zmínila to jen v odvolacím řízení), tuto skutečnost proto nemůže namítat až v kasačním řízení. NSS proto jen na okraj uvádí, že by (pokud by námitka nebyla nepřijatelná) ani v této okolnosti nespatořoval důvod pro svůj kasační zásah. OFŘ ani městský soud totiž svůj závěr o tom, že stěžovatelka o svém zapojení do daňových podvodů věděla, nezaložily jen na přepisu whatsappové komunikace (body 66 až 72 rozhodnutí OFŘ, body 58 až 61 rozsudku). Nadto i kdyby snad (hypoteticky) NSS odmítl závěr o vědomém zapojení stěžovatelky do daňových podvodů pro určitá období, objektivní okolnosti (shrnuté v bodě [5]) svědčí o tom, že ani v těchto obdobích stěžovatelka nemohla jednat v dobré víře (respektive navzdory řadě skutečností svědčících o nestandardních praktikách jejích dodavatelů od nich přijímala plnění, aniž prokázala svou obezřetnost). Stěžovatelka by se tak v případě hypotetického kasačního zásahu možná dočkala mírně odlišného odůvodnění, ve věci by však přesto neuspěla.

#### 4. Závěr a náklady řízení

[38] NSS dospěl k tomu, že rozsudek městského soudu je srozumitelný a řádně odůvodněný, a tedy přezkoumatelný; i se závěry městského soudu NSS souhlasí. Stěžovatelce byl správně odepřen nárok na odpočet DPH za zdaňovací období říjen 2013 a leden 2014 až srpen 2015. Ačkoli splnila formální podmínky a ani splnění hmotněprávních podmínek nebylo zpochybněno, došlo ve stěžovatelčiných dodavatelských řetězcích k záměrnému daňovému úniku a stěžovatelka o svém zapojení do podvodných řetězců nejen mohla a měla vědět, ale i věděla.

[39] Stěžovatelka se svými námitkami neuspěla, a NSS proto její kasační stížnost zamítl. Neúspěšná stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 s. ř. s.); Odvolacímu finančnímu ředitelství nevznikly náklady řízení vymykající se z běžné úřední činnosti.

**Poučení:** Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 9. prosince 2024

Michaela Bejčková  
předsedkyně senátu