



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Michala Bobka, soudkyně Lenky Kaniové a soudce Ivo Pospíšila v právní věci žalobkyně: **V-TRADE, s. r. o.**, se sídlem Francouzská 346/30, Brno, zast. Mgr. Janem Balarinem, advokátem se sídlem Eliášova 922/21, Praha 6, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 27. 1. 2022, č. j. 2173/22/5300-21442-712226, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 6. 3. 2024, č. j. 30 Af 17/2022 - 88, ve znění opravného usnesení ze dne 17. 4. 2024, č. j. 30 Af 17/2022 - 96,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalobkyně **nemá právo** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Jihomoravský kraj odepřel společnosti V-TRADE, s. r. o. (*žalobkyně*), nárok na odpočet DPH z plnění, která obdržela od společnosti Smart Inovace, s. r. o. Tato plnění byla podle finančního úřadu zasažena daňovým podvodem, o němž žalobkyně měla a mohla vědět. Žalobkyni proto doměřil pěti dodatečnými platebními výměry daň z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen až prosinec 2018 v celkové výši přes 1 mil. Kč a penále přes 250 tisíc Kč. Odvolání žalobkyně Odvolací finanční ředitelství

(žalovaný) zamítlo a rozhodnutím citovaným v záhlaví tohoto rozsudku dodatečné platební výměry potvrdilo.

[2] Žalobkyně se domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného u Krajského soudu v Brně, který její žalobu zamítl. Krajský soud nejprve shrnul judikaturu Soudního dvora Evropské unie a Nejvyššího správního soudu, která připouští odepření nároku na odpočet DPH, pokud daňový subjekt věděl či měl vědět o podvodném charakteru transakce. Poté hodnotil naplnění podmínek pro takové odepření nároku. Konstatoval, že ve věci žalobkyně lze identifikovat chybějící DPH, objektivní okolnosti svědčící o daňovém podvodu i podezřelé okolnosti, které žalobkyni měly varovat. Finanční úřad a žalovaný shromáždily dostatek indicií, jež tvořily ve svém souhrnu logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které spolehlivě a jednoznačně prokazují na to, že žalobkyně o podvodu na DPH měla a mohla vědět. Krajský soud rovněž konstatoval, že žalobkyně neprokázala dostatečnou obezřetnost při ověřování spolehlivosti svého subdodavatele.

II. Kasační stížnost žalobkyně a vyjádření žalovaného

[3] Žalobkyně (*dále „stěžovatelka“*) napadá rozsudek krajského soudu kasační stížností z důvodu, který podřadila pod § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního („s. ř. s.“). Navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a vrátil věc krajskému soudu k dalšímu řízení.

[4] Stěžovatelka v první řadě namítá, že krajský soud nerefletoval její námitku, že spolupráce se společností Smart Inovace, s.r.o. (*dále „Smart Inovace“*), nevzbuzovala sama o sobě podezření z daňového podvodu. V napadeném rozsudku krajský soud vyšel z nereálných představ o tom, v jakém prostředí a za jakých podmínek probíhá dodavatelská spolupráce v oblasti úklidových služeb, tedy odvětví, ve kterém stěžovatelka podniká. Stěžovatelce dal k tíži mimo jiné to, že Smart Inovace údajně měla fiktivní místo podnikání a dopouštěla se porušování pracovněprávních předpisů. Ve skutečnosti však Smart Inovace měla sídlo skutečné a stěžovatelce rovněž nemůže být kladeno k tíži porušování pracovněprávních předpisů, o kterém nevěděla. Pokud krajský soud dospěl k závěru, že stěžovatelka neprokázala, že na jejím pracovišti proběhlo mnoho bezvýsledných kontrol různých orgánů státní správy, měl tuto výtku formulovat při ústním jednání.

[5] Zadruhé stěžovatelka namítá, že pokud zákon výslovně přiznává daňovému subjektu určité právo (na odpočet DPH), není možné, aby mu toto právo bylo odejmuto s odkazem na podmínky, které v zákoně obsaženy nejsou (a to buď vůbec, nebo alespoň na srovnatelné úrovni srozumitelnosti). Netvrdí, že by judikaturu SDEU k problematice odepření nároku na odpočet DPH nebylo možné aplikovat vůbec. Je však přesvědčena, že je nutné ji uplatňovat dostatečně uvážlivě a zejména pak přihlížet ke všem rozhodným okolnostem. Krajský soud zatížil svůj rozsudek nezákonností, když tyto aspekty právního posouzení věci opominul.

[6] Dále stěžovatelka namítá, že jí žádný právní předpis neukládá, aby sledovala informace vydávané Generálním finančním ředitelstvím (*dále „GFŘ“*). Táže se proto, na základě čeho tuto povinnost krajský soud dovozuje v bodě 57 napadeného rozsudku.

pokračování

Stěžovatelka nevěděla o existenci upozornění GFŘ, ze kterého podle krajského soudu plynulo, že typ plnění poskytovaný stěžovatelce od Smart Inovace je sám o sobě rizikovým faktorem.

[7] Stěžovatelka rovněž uvádí, že se při výběru subjektů, se kterými navazovala spolupráci, soustředila na to, zda je dodavatel spolehlivý po odborné a technické stránce. Žádný právní předpis jí neukládá, aby prověřovala, zda její dodavatelé plní své povinnosti vůči státu. Nevěděla o tom, že na straně jejích dodavatelů dochází k daňovým machinacím. Jakmile se dozvěděla o problémech společnosti Smart Inovace, začala preventivně odvádět DPH za obdržená plnění přímo správci daně, aby předešla případným daňovým rizikům. Stěžovatelka tak odmítá, že by vědomě či nedbale přispěla k daňovému podvodu, ani k tomu neměla přímou či nepřímou motivaci.

[8] Ke kasační stížnosti se vyjádřil žalovaný, který ji navrhuje zamítnout. Připomíná, že reflektovat námitky neznamena vyhovět jim, jak se patrně domnívá stěžovatelka. Krajský soud se podle žalovaného zabýval všemi relevantními skutečnostmi. Stěžovatelka měla hodnotit nejen rizika soukromoprávní, ale rovněž i veřejnoprávní. Žalovaný trvá na závěru svém i krajského soudu, že sídlo Smart Inovace bylo sídlem fiktivním. Stěžovatelka měla v rámci daňového i soudního řízení možnost předložit důkazy ke všem svým tvrzením. Není tedy pochybením krajského soudu, pokud ji nevyzval k předložení dalších důkazů, pokud dospěl k závěru, že se jí některé tvrzení nepodařilo prokázat. Žalovaný dále uvádí, že v případě objektivních okolností svědčících o podvodu na DPH nejde (jen a pouze) o to, že by stěžovatelka nesplnila nějakou ze svých povinností, která jí byla uložena zákonem, ale o nejruznější podezřelé znaky a indicie, resp. jejich soubor, o kterých stěžovatelka věděla či měla s ohledem na své reálné možnosti vědět a které v ní měly vzbudit určité podezření. Patří k běžné podnikatelské praxi zjistit si o obchodované komoditě i obchodních partnerech maximum možného.

[9] Žalovaný upozorňuje, že stěžovatelka začala odvádět DPH za obdržená plnění přímo správci daně až v roce 2019, tedy v době, kdy už u jejího obchodního partnera (Smart Inovace) probíhala daňová kontrola. Bezprostředním důvodem pro tento postup stěžovatelky byla již probíhající exekuce na bankovní účet Smart Inovace. Rozhodně tak nelze hovořit o tom, že by takto stěžovatelka reagovala s předběžným úmyslem, a ve vztahu k dotčeným obdobím, za něž byly daňový podvod a vědomost stěžovatelky o něm zjištěny.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[10] Kasační stížnost je přípustná. Stěžovatelka ji podává z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. a NSS neshledal nedostatky podmínek řízení či jiné překážky, které by bránily dalšímu postupu a rozhodnutí ve věci. Důvodnost kasační stížnosti NSS posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Zkoumal přitom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

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

[12] Stěžovatelka krajskému soudu vytýká, že nezohlednil její námitku, že spolupráce se Smart Inovace nevzbuzovala sama o sobě podezření z daňového podvodu. Tím samým dechem pak vyjmenovává jednotlivé okolnosti její spolupráce se Smart Inovace, které jí krajský soud *přičkl k tíži*. Virtuální sídlo Smart Inovace; skutečnost, že Smart Inovace byla založena jako *ready-made společnost*; neexistence její sebe-prezentační stopy (body 99 a 100 rozhodnutí žalovaného a 43, 45 a 46 napadeného rozsudku; personální a organizační propojenost Smart Inovace a dalších dodavatelů stěžovatelky; časté střídání dodavatelů, kteří však zůstávají personálně propojeni, bez zjevného důvodu (body 96 až 98 rozhodnutí žalovaného a 42 napadeného rozsudku); pronájem pracovní síly jako předmět plnění (bod 101 rozhodnutí žalovaného a 48 napadeného rozsudku); absence pracovních povolení pracovníků a jejich kontroly ze strany stěžovatelky (body 49 a 50 napadeného rozsudku); překračování limitu 300 hodin stanovených pro výkon práce na základě dohody o provedení práce (body 102 až 105 rozhodnutí žalovaného) a nesrovnalosti na dokladech a v jejich přílohách (body 106 a 107 rozhodnutí žalovaného). Stejně jako krajský soud, ani NSS nemá pochyb o tom, že tyto skutečnosti poskytují ucelený obrázek o typu spolupráce, která ve stěžovatelce podezření vzbudit měla. Nic by na tom nezměnilo ani pokud by se ukázalo, že takovéto podmínky jsou běžné pro prostředí dodavatelské spolupráce v oblasti úklidových služeb, jak tvrdí stěžovatelka. O to spíše měla při výběru svého dodavatele postupovat obezřetně.

[13] Krajský soud se k námitce žalobkyně zabýval otázkou, zda spolupráce se Smart Inovace vzbuzovala podezření na existenci daňového podvodu, v podstatné části napadeného rozsudku (především pak v bodech 37 až 53). Dále k otázce místa podnikání Smart Inovace NSS konstatuje, že tvrzení předložená stěžovatelkou v kasační stížnosti nevyvracejí závěry krajského soudu a žalovaného. Skutečnost, že někdo nepravdělně dochází do kancelářských prostor, které jsou označené jako sídlo společnosti, se nevylučuje s tvrzením, že se jedná o virtuální sídlo. Podstatou virtuálních sídel je především umístění většího množství společností na témže místě, přičemž tyto prostory, které společnosti takto sdílejí, jsou reálně využívány zcela minimálně. Neodmyslitelným znakem virtuálního sídla však není, že by se v jeho prostorách nikdy nikdo nenacházel, a stěžovatelka jiný argument proti závěru o virtuálním sídle Smart Inovace nepředkládá.

[14] Je pravdou, že stěžovatelce nemůže být v oblasti daňové kladeno k tíži porušování pracovněprávních předpisů ze strany Smart Inovace, o kterém podle svých slov nevěděla. Opět však platí, že porušování pracovněprávních předpisů (stejně jako její virtuální sídlo) bylo pouze jednou z objektivních okolností, na jejichž základě správce daně dospěl k závěru o existenci daňového podvodu. Stěžovatelce je proto kladeno k tíži pouze to, že nepostupovala dostatečně obezřetně a nezajímala se o přítomnost takových okolností.

[15] Konečně NSS nepřisvědčil ani námitce, že krajský soud měl na ústním jednání vyzvat stěžovatelku, aby doložila svá tvrzení ohledně kontrol orgánů státní správy. Stěžovatelka v kasační stížnosti vyjadřuje svou domněnku, že se tyto důkazy již nacházejí ve správním spisu. Zároveň tvrdí, že by „*pochopitelně navrhla důkazy k prokázání předmětných skutečností*“. Jde o zcela obecná tvrzení. Stěžovatelka měla možnost všechna svá tvrzení podložit důkazy již dříve v daňovém řízení a v řízení před krajským soudem. Pokud se ke krajskému soudu nedostal žádný důkaz, který by prokazoval stěžovatelčina tvrzení

pokračování

ohledně kontrol orgánů státní správy, nelze k zcela obecné námitce typu „*byli bychom prokázali*“ označit postup krajského soudu v této věci za chybný.

[16] Dále se NSS zabýval stěžovatelčinou námitkou ohledně nezbytnosti uvážlivé aplikace judikatury Soudního dvora k problematice odepření nároku na odpočet DPH. Stěžovatelka tvrdí, že není možné, aby jí bylo odejmuto zákonem přiznané právo s odkazem na podmínky, které v zákoně výslovně obsaženy nejsou. Nezachází však tak daleko, že by požadovala, aby se tato ustálená soudní praxe neaplikovala vůbec. Vyslovuje však přesvědčení, že by soudy měly při posuzování odepření nároku na odpočet DPH přihlížet ke všem rozhodným skutečnostem.

[17] Tomuto přesvědčení nelze nic vytknout. Soudní dvůr a NSS se problematikou odepření nároku na odpočet DPH již mnohokrát zabývaly a postupem času protríbily metodologii, podle které má správce daně při odpírání nároku na odpočet postupovat (srov. např. rozsudky Soudního dvora ze dne 21. 6. 2012 ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, *Mahagében a P. D.*, ze dne 12. 1. 2006 ve věci C-354/03, *Optigen*, nebo ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, *A. K. a Recolta Recycling*, a rozsudky NSS ze dne 1. 12. 2016, č. j. 9 Afs 115/2016 - 57, ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017 - 60, č. 3705/2018 Sb. NSS, ze dne 21. ledna 2021, č. j. 7 Afs 92/2020 - 26, nebo ze dne 15. 11. 2023, č. j. 6 Afs 112/2023 - 78). Ostatně i krajský soud v napadeném rozsudku na tuto judikaturu hojně odkazuje. NSS po přezkoumání napadeného rozsudku a spisové dokumentace nemá pochyby, že krajský soud a před ním i žalovaný přihlíželi ke všem okolnostem dostatečně *uvážlivě*. Není pochybením, že přitom došly k jinému závěru než stěžovatelka.

[18] Stěžovatelka dále odkazuje na německou a rakouskou právní úpravu a praxi, které dle jejího názoru promítly citovanou judikaturu Soudního dvora ohledně odepření odpočtu DPH v důsledku účasti daňových subjektů do vnitrostátního zákona. Je toho názoru, že není možné tvrdit, že by v českém právu bylo možné dosáhnout stejných účinků bez výslovné zákonné úpravy.

[19] I v tomto ohledu se stěžovatelka mylí. Jak již osvětlil krajský soud v bodě 20. svého rozsudku, v případě odepření odpočtu na DPH v případě účasti na daňovém podvodu se nejedná o uložení povinnosti daňovému subjektu bez zákonného podkladu, jak by naznačovala stěžovatelka, ale prostý následek skutečnosti, že nebyly splněny podmínky stanovené unijní úpravou pro samotný odpočet. K odkazu již učiněným krajským soudem na rozsudek Soudního dvora ze dne 18. 12. 2014, *Italmoda a Turbu.com*, spojené věci C-131/13, C-163/13, a C-164/13, lze rovněž odkázat na rozsudek ze dne 22. 11. 2017, *Cussens*, C-251/16, kde Soudní dvůr zdůraznil, že pro vnitrostátní aplikaci zákazu zneužití práva a odepření odpočtu DPH v jeho důsledku není jakékoliv pozitivní vnitrostátní legislativní provedení tohoto principu zapotřebí.

[20] Stěžovatelka konečně tvrdí, že neměla zákonnou povinnost seznámit se s upozorněním GFŘ na rizikovost jí poskytovaného plnění ani povinnost prověřovat, zda její dodavatelka plní své zákonné povinnosti. To je zřejmě pravda. Porušení této povinnosti samotné však také izolovaně stěžovatelce nikdo nevytýká. Z judikatury Soudního dvora a NSS nicméně rovněž plyne, že daňový subjekt by se měl chovat

obezřetně, existují-li indicie nasvědčující možnému riziku daňového podvodu, a ujistit se, že plnění, které uskutečňuje, nepovede k jeho účasti na daňovém podvodu (srov. např. rozsudek Soudního dvora ze dne 1. 12. 2022 ve věci C-512/21, *Aquila Part Prod Com SA*, a rozsudek NSS ze dne 30. 12. 2024, č. j. 2 Afs 393/2023 - 97). Nadto NSS souhlasí s žalovaným, že součástí běžné obchodní praxe je zjistit si proaktivně co možná největší množství informací o odvětví, ve kterém subjekt podniká. Ač tedy stěžovatelka nepostupovala v rozporu s právními předpisy tím, že si tyto informace proaktivně nezjistila, byly to možná právě tyto informace, jejichž znalost ji bývala mohla uchránit před účastí na podvodném řetězci.

IV. Závěr a náklady řízení

[21] Na základě výše uvedených důvodů dospěl NSS k závěru, že nebyl naplněn tvrzený důvod kasační stížnosti. Proto ji postupem podle § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. zamítl (výrok I. tohoto rozsudku).

[22] O náhradě nákladů řízení rozhodl NSS podle úspěchu ve věci v souladu s § 60 odst. 1 větou první s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka v řízení nebyla úspěšná. Nemá proto právo na náhradu nákladů řízení (výrok II. tohoto rozsudku). Žalovaný měl v řízení o kasační stížnosti plný úspěch, avšak nevznikly mu žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti. Proto mu NSS náhradu nákladů řízení nepřiznal (výrok III. tohoto rozsudku).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 6. března 2025

Michal Bobek
předseda senátu