



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Aleše Roztočila a soudců JUDr. Tomáše Herce a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobkyně: **FBM, s.r.o.**, se sídlem Nitranská 1057/4, Praha 10, zastoupená JUDr. Oldřichem Chudobou, advokátem se sídlem Při Trati 1084/12, Praha 4, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 1. 2024, č. j. 1470/24/5300-22442-713137, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 26. 9. 2024, č. j. 6 Af 4/2024-42,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Ve věci jde o uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty plátcem daně na základě daňového dokladu, který byl vydán v souvislosti s přijetím zdanitelného plnění zasazeným podvodem na této dani. Skutečnost, že plátce daně o této skutečnosti vědět měl a mohl, byla důvodem odepření tohoto nároku, k jehož přiznání by jinak byly splněny podmínky podle § 72 odst. 1 a 2 a § 73 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a čl. 167 a násl. směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty.

[2] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) je obchodní společností, která se zabývá stavbou lešení. Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) u ní zahájil dne 18. 2. 2021 daňovou kontrolu na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2018. Učinil tak v rozsahu přijatých zdanitelných plnění od obchodní společnosti TOTAL

Technology s.r.o. (dále jen „společnost TOTAL Technology“; z obchodního rejstříku vymazána dne 12. 8. 2024), která spočívala v nájmu komponentů pro stavbu lešení. Tento nájem měl stěžovatelce umožnit dokončení některých zakázek. Správce daně ve zprávě o daňové kontrole ze dne 4. 1. 2023, č. j. 18474/23/3001-60562-712771, uvedl, že stěžovatelka neprokázala faktické přijetí těchto plnění. Dodatečným platebním výměrem ze dne 18. 1. 2023, č. j. 250062/23/2010-53523-110521, jí doměřil daň z přidané hodnoty za uvedené zdaňovací období ve výši 271 320 Kč.

[3] Žalovaný v záhlaví uvedeným rozhodnutím zamítl odvolání stěžovatelky a dodatečný platební výměr potvrdil. Přijetí zdanitelných plnění v měsících listopad a prosinec 2018 od společnosti TOTAL Technology sice považoval za prokázané, zjistil však, že stěžovatelka se jeho pořízením zapojila do podvodného řetězce transakcí, který v rozhodnutí podrobně popsal. Také uvedl, v čem spočívalo narušení neutrality daně z přidané hodnoty, a shrnul nestandardní znaky v uvedeném řetězci. V souladu s judikaturou Soudního dvora Evropské unie (dále jen „Soudní dvůr“) tak stěžovatelce z důvodu účasti na podvodu nárok na odpočet daně z přidané hodnoty nepřiznal, byť jinak by k tomu byly splněny všechny hmotněprávní i formální podmínky.

[4] Společnost TOTAL Technology, která byla přímým dodavatelem stěžovatelky, v průběhu daňového řízení neodstranila pochybnosti správce daně ohledně přijetí zdanitelných plnění od svého největšího dodavatele, obchodní společnosti Solidstav s.r.o. (dále jen „společnost Solidstav“; z obchodního rejstříku vymazána dne 15. 3. 2024). Stala se nekontaktní a doměřenou daň neuhradila. U společnosti Solidstav zase vznikly správci daně pochybnosti o deklarovaných plněních přijatých od jejích dodavatelů. Tato společnost na výzvy správce daně nereagovala, jeho pochybnosti neodstranila a vyměřenou daň také nezaplatila. Její dodavatelé, jimiž byly v listopadu 2018 obchodní společnosti Galanterie-šicí stroje s.r.o. (dále jen „společnost Galanterie“; vymazána z obchodního rejstříku dne 28. 6. 2023) a RAVEKO Group s.r.o. (dále jen „společnost RAVEKO Group“), nepodali řádné daňové tvrzení a byli propojeni osobou jednatele. Ten byl zapsán jako jednatel u více než stovky společností, aniž by činnost jednatele skutečně vykonával. Nkontaktní byla i obchodní společnost Partir inter, s.r.o. (vymazána z obchodního rejstříku dne 4. 10. 2023), která byla dodavatelem společnosti Solidstav v prosinci 2018. Tato společnost podala daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za toto zdaňovací období, ve kterém vykázala přijatá zdanitelná plnění od společností Galanterie a RAVEKO Group. Uskutečnění těchto plnění nicméně neprokázala a vyměřenou daň neuhradila. Všechny tyto společnosti svým jednáním narušily neutralitu daně z přidané hodnoty.

[5] Nestandardní znaky obchodních transakcí shledal žalovaný zejména v tom, že společnosti, které tvořily články řetězce, měly jen virtuální sídla a žádná z nich se neprezentovala jako dodavatel lešenířských komponentů. Stěžovatelka dříve přijímala plnění od jiného dodavatele, obchodní společnosti HSH s.r.o. (dále jen „společnost HSH“; z obchodního rejstříku byla vymazána dne 7. 10. 2022), která měla stejně jako společnost TOTAL Technology jednatele Jiřího Bartáka. Obě společnosti se staly nekontaktními a skončily v likvidaci. I když měla společnost TOTAL Technology zřízen bankovní účet, platby mezi ní a stěžovatelkou probíhaly v hotovosti. V některých případech byly uměle rozděleny, aby nepřesahovaly limit stanovený zákonem č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti, ve znění pozdějších předpisů. Stěžovatelka předložila dvě sady doprovodných důkazních prostředků. První předložila před zahájením daňové kontroly, druhou po jejím

pokračování

zahájení. Obě obsahují výčet lešenářských komponentů, jejichž pronájem měl být předmětem fakturace podle sporných daňových dokladů, tyto výčty se však navzájem liší.

[6] Mezi objektivní okolnosti nasvědčující tomu, že stěžovatelka o své účasti v podvodném řetězci transakcí věděla nebo alespoň vědět měla a mohla, žalovaný zařadil následující zjištění. Stěžovatelka v minulosti obchodovala stejným způsobem se společností HSH. Tohoto dodavatele posléze změnila za společnost TOTAL Technology, která se na trhu v daném oboru nijak neprezentovala. Nešlo o zavedeného obchodníka na tomto trhu. Stěžovatelka neměla o činnosti této společnosti žádné povědomí a nijak si ji neprověřovala. Pouze spoléhala na to, že jejím jednatelem byl stejně jako u společnosti HSH Jiří Bartásek. To, že za této situace uskutečnila se společností TOTAL Technology obchody přesahující 1 000 000 Kč, svědčí o její neobežetnosti. U společnosti mající virtuální sídlo je navíc vyšší riziko nekontaktnosti.

[7] Dalšími objektivními okolnostmi bylo, že mezi stěžovatelkou a společností TOTAL Technology nebylo řádně ujednáno, zda bude úhrada poskytnuta v hotovosti nebo bezhotovostním převodem. Doba splatnosti úhrady za dodané lešenářské komponenty byla sjednána nelogicky rok před skončením smlouvy o nájmu. I když měl dodavatel zveřejněn bankovní účet, stěžovatelka hradila za poskytnutá plnění v hotovosti a platby dokládala dvěma verzemi pokladních dokladů. Podle původně předložených daňových dokladů měla úhrada probíhat v roce 2019, podle daňových dokladů předložených v průběhu daňové kontroly zase v roce 2018. Vysvětlení stěžovatelky, že tento rozpor je následkem administrativního pochybení, není věrohodné. Znamenalo by, že se jednatel Jiří Bartásek v různých dnech nezávisle na sobě dopustil stejného administrativního pochybení a při vystavování daňových dokladů uvedl chybné datum, obsahující nesoulad nejen v označení kalendářního roku, nýbrž i jednotlivých dní. Pochybnost existovala i ohledně osoby, která tyto pokladní doklady vystavila. Netransparentní způsob provádění plateb je jedním z esenciálních znaků podvodu na dani z přidané hodnoty.

[8] Žalovaný se pozastavil i nad nestandardním způsobem fakturace. Ve třech případech byl fakturován pronájem lešení za 4 měsíce, ve dvou případech toto období nebylo specifikováno. Nájem byl sjednán na celkem 15 měsíců a za celé období hrazen v prvních měsících jeho trvání, ačkoli v tu dobu nebylo zřejmé, zda bude stěžovatelka takto dlouhý nájem vůbec využívat. Stěžovatelkou doložená smlouva o nájmu neobsahuje ujednání, která by se dala běžně pro případ nájmu tohoto typu zboží očekávat, např. jednotková cena za určitý komponent vynásobená počtem těchto komponentů, případně počtem dní pronájmu, smluvní pokuty pro případ znečištění zapůjčených komponentů, nebo sankce za neuhrazení ceny, či opožděnou úhradu. Ve smlouvě chybí také ujednání o tom, že po ukončení nájmu měly okopové zářázky zůstat stěžovateli, což se skutečně stalo. Nebyl žádný důvod k tomu, aby ve vztahu k jedinému pronájmu bylo společností TOTAL Technology v relativně krátkém čase (od 21. 11. 2018 do 12. 12. 2018) vystaveno pět samostatných daňových dokladů, které s ohledem na nedostatečný popis předmětu plnění postrádají bližší vypovídací hodnotu. Smysl nedává ani rozdíl v cenách podle jednotlivých daňových dokladů. Bylo by logické, aby byla cena za jeden měsíc pronájmu u všech daňových dokladů stejná.

[9] Pokud by si stěžovatelka počínala obezřetně, zaměřila by se na informace týkající se samotného dodavatele, a zhodnotila by další nestandardní okolnosti, kterých si podle

zjištění mohla být vědoma a v některých případech dokonce musela být vědoma. Tyto nestandardnosti, resp. indicie o riziku zapojení do podvodného řetězce, tvořily ve svém souhrnu logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících skutečností. Stěžovatelka mohla a měla vědět o tom, že se účastní podvodu na dani z přidané hodnoty. Zároveň nebylo prokázáno, že by přijala jakákoli opatření, aby se účasti v podvodu zasaženém řetězci transakcí vyhnula. Takovýmto opatřením nemohla být samotná osobní znalost jednatele Jiřího Bartásky.

II. Rozsudek městského soudu

[10] Městský soud v Praze (dále jen „městský soud“) napadeným rozsudkem zamítl žalobu stěžovatelky proti rozhodnutí žalovaného, neboť se ztotožnil se skutkovým i právním hodnocením žalovaného, na jehož rozhodnutí v podrobnostech odkázal. Podle městského soudu stěžovatelka v žalobě vytrhává jednotlivosti, kterým přisuzuje širší význam, než jaký ve skutečnosti mají. Důvod neuznání přijatých plnění spočívá právě v hodnocení všech zjištěných skutečností, které ve svém souhrnu vedly správce daně k závěru, že stěžovatelka se vědomě podvodu na dani z přidané hodnoty účastnila, resp. že neučinila nic, aby takové účasti účinně zabránila. Poukazuje-li stěžovatelka na to, že odpočet jí byl v jiném zdaňovacím období přiznán, přehlíží, že tehdy obchodovala s jiným dodavatelem. Změnu dodavatele v daňovém řízení nijak nevysvětlila. Samotná platba v hotovosti je možná, v kontextu dalších okolností však dokresluje celkovou nedůvěryhodnost tvrzeného skutkového stavu z hlediska běžného podnikání. Tvrzení stěžovatelky, že neměla důvod ukončit spolupráci s Jiřím Bartáskem, není srozumitelné. Stěžovatelce totiž neposkytl plnění Jiří Bartásek jako fyzická osoba, nýbrž jí je poskytla právnická osoba, jejímž byl jednatelem. Ta byla navíc rozdílná od té, která stěžovatelce plnění poskytovala dříve. Vysvětlení stěžovatelky týkající se předložení dvou sad různých pokladních dokladů je nedůvěryhodné a představuje další indicii o její účasti na podvodu. To platí i pro velice obecný popis plnění na fakturách, jakož i naprosto nedostatečnou dokumentaci, která neumožňuje učinit spolehlivý skutkový závěr o tom, co konkrétně bylo vlastně fakturováno. To vše podporuje závěr správce daně o zapojení stěžovatelky do podvodného řetězce transakcí.

III. Kasační stížnost žalobkyně

[11] Stěžovatelka podala proti rozsudku městského soudu kasační stížnost z důvodů, které podřazuje pod § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Rozsudek městského soudu i rozhodnutí žalovaného navrhla zrušit a věc vrátit žalovanému k dalšímu řízení. Městskému soudu i žalovanému vytkla, že neposuzovali okolnosti věci z komplexních hledisek, jak to předpokládá judikatura Nejvyššího správního soudu (dále též „NSS“) a Soudního dvora. Místo toho se chytli několika detailů a zjištěné okolnosti vyložili způsobem odpovídajícím narativu, že se stěžovatelka zúčastnila podvodu. Tak tomu ale nebylo. Sama o praktikách dodavatelů nevěděla, na podvodu se nijak nepodílela a neměla z něho žádný prospěch. Jeho podstata měla navíc spočívat v tom, že správce daně kontroloval dodavatele společnosti TOTAL Technology, kteří neprokázali svou ekonomickou činnost, a následně jim doměřil daň, kterou nezaplatili. Tyto kontroly však byly zahájeny až po kontrolovaném období, v němž ještě žádný takto vymezený podvod nemohl vzniknout. Ze žádných důkazů neplyne, že by stěžovatelka věděla nebo mohla vědět o tom, že její dodavatelé nebo jejich dodavatelé

pokračování

nezaplatili daň. Stěžovatelka nemohla ani učinit žádné opatření, které by umožňovalo předejít jejímu propojení s podvodným řetězcem.

[12] Změna dodavatele nebyla pro stěžovatelku extrémní. Dlouhodobě spolupracovala s Jiřím Bartáskem, který jí dodával lešenářské komponenty. I když ten „*změnil působnost mezi společnostmi*“, stěžovatelka mu jako dlouhodobému a spolehlivému dodavateli zůstala loajální. Odlišování, zda byl dodavatelem zdanitelného plnění Jiří Bartásek jako fyzická osoba, nebo zda jím byla právnická osoba, jejímž byl jednatelem, svědčí o nepochopení obchodních vztahů ve stavebnictví. Ty jsou často založeny spíše na osobních vztazích mezi fyzickými osobami než mezi společnostmi. Stěžovatelka měla zájem na dodání komponent pro lešení, aniž by bylo podstatné, kdo jí je dodá. Existence dvou sad pokladních dokladů nebyla projevem nedůvěryhodnosti, ale prostou chybou, která se neopatrností znásobila. V účetnictví byly tyto doklady nicméně zaevidovány pouze jednou, a to se správným datem. Stejně tak obecné popisy na fakturách nejsou ničím neobvyklým. Nadto žalovaný uznal, že se zdanitelná plnění uskutečnila, protože zde není důvod cokoli rozporovat. Městský soud i žalovaný se pokouší vybrat uniklou daň u jediného subjektu, který nepřestal komunikovat a jednal poctivě.

IV. Vyjádření žalovaného

[13] Žalovaný ve svém vyjádření sdělil, že námitky nesprávného právního posouzení nejsou důvodné a kasační stížnost navrhl zamítnout. Tvrzení stěžovatelky, že podvod na dani z přidané hodnoty v kontrolované době ještě neexistoval, není pravdivé. Okamžik zahájení nebo průběh daňové kontroly u dodavatelů dodavatele stěžovatelky nemá vliv na závěry žalovaného o existenci podvodu. Podstatné je, že byla narušena neutralita daně. Námitky stěžovatelky ohledně změny dodavatele se mívají s tím, co jí bylo správcem daně a žalovaným vytýkáno, tedy že změnila dodavatele lešenářských komponentů ze společnosti HSH na společnost TOTAL Technology. Stěžovatelka dostatečně neprověřila nového dodavatele, ačkoli tato změna u ní měla vzbudit pochybnosti. Nevysvětlila ani to, z jakého důvodu se chyba v psaní vyskytla fakticky na každém daňovém dokladu.

[14] V kasační stížnosti stěžovatelka nijak nereaguje na závěry městského soudu. Ten hodnotil její situaci komplexně ve vzájemných souvislostech. Stěžovatelka se nevyjadřovala ani k přítomnosti více nestandardností současně. Jednotlivé jí rozporované znaky, od nichž se závěr o nestandardnosti odvíjí, nejsou samy o sobě nezákonné, ve svém souhrnu však svědčí o tom, že účelem popsanych transakcí bylo získání neoprávněné výhody. Ve vztahu k závěru o nepřijetí opatření se stěžovatelka omezila na pouhý obecný nesouhlas se závěry žalovaného a městského soudu. Jak dále zdůraznil žalovaný, nárok na odpočet daně z přidané hodnoty musí být v plném rozsahu odepřen osobě, která věděla nebo měla vědět, že porizuje plnění zasažené únikem na této dani, a to i když z něj sama neměla žádný prospěch. Tak tomu bylo i u stěžovatelky. Nic na tom nemění, že za nájem svému přímému dodavateli zaplatila, neboť tato skutečnost nemá žádnou souvislost s vědomou či nedbalostní účastí na podvodu.

V. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[15] Nejvyšší správní soud konstatuje, že kasační stížnost je přípustná, byla podána osobou k tomu oprávněnou, včas a z důvodů, které zákon připouští, a stěžovatelka je

zastoupena advokátem. Bylo tak možné přistoupit k přezkumu napadeného rozsudku v mezích rozsahu kasační stížnosti a v ní uplatněných důvodů, jakož i z hlediska možných vad, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[16] Kasační stížnost není důvodná.

[17] Podstatou kasační stížnosti jsou námitky stěžovatelky zpochybňující důvod odepření jejího nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, který jí vznikl v souvislosti s nájmem lešenářských komponentů od společnosti TOTAL Technology ve zdaňovacím období 4. čtvrtletí roku 2018. Stěžovatelka netvrdí, že výše popsaný řetězec transakcí, který předcházela uvedenému nájmu, neměl povahu podvodu na dani z přidané hodnoty. Nesouhlasí však s tím, že o své účasti na podvodu vědět měla a mohla.

[18] Výchozími pro posouzení těchto námitek se podávají z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu i Soudního dvora. Vznik nároku na odpočet daně z přidané hodnoty je podmíněn splněním hmotněprávních a formálních podmínek stanovených v § 72 odst. 1 a 2 a § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, které jsou transpozicí čl. 167 a násl. směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty. Určité okolnosti nicméně mohou mít za následek, že přiznání tohoto nároku by bylo v rozporu se smyslem a účelem uvedené směrnice. Tak tomu bude i při zasažení zdanitelného plnění podvodem na dani z přidané hodnoty.

[19] Podvodem na dani z přidané hodnoty se rozumí narušení daňové neutrality, kdy jeden článek řetězce v rozporu s právními předpisy za příslušné zdaňovací období řádně neplní svou daňovou povinnost (neodvede určitou část získanou jako daň z přidané hodnoty do státního rozpočtu), resp. neumožní správci daně toto prověřit, a jiný či jiné články řetězce čerpají nárok na odpočet daně z přidané hodnoty za situace, kdy posuzované obchodní transakce vykazují nestandardní prvky (např. rozsudek NSS ze dne 30. 6. 2021, č. j. 2 Afs 37/2019-30, bod 25; k vymezení podvodu na dani z přidané hodnoty srov. též judikaturu Soudního dvora, na kterou odkazuje rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60, č. 3705/2018 Sb. NSS, bod 57).

[20] Zavedení systému odpovědnosti bez zavinění ohledně účasti na podvodech na dani z přidané hodnoty by překračovalo rámec toho, co je nezbytné pro ochranu plateb do veřejného rozpočtu (srov. např. rozsudek Soudního dvora ze dne 21. 2. 2008, *Netto Supermarkt*, C-271/06, body 22 až 25). U každého účastníka podvodného řetězce transakcí je třeba zkoumat, zda je dána skutková i příčinná souvislost mezi neodvedením daně z přidané hodnoty a uplatňováním nároku na odpočet této daně. Musí být prokázána přinejmenším vědomost o skutečnostech svědčících možnému podvodnému jednání za účelem vylákání odpočtu na dani z přidané hodnoty mezi těmito subjekty (srov. rozsudek NSS č. j. 5 Afs 60/2017-60, bod 69). Současně však nutno chránit legitimní očekávání poctivých daňových subjektů, potažmo právní jistotu pramenící z jejich dobré víry, že nebudou nespravedlivě sankcionovány, jestliže byly shodou okolností a (nezaviněně) bez vlastního vědomí vtaženy do podvodného řetězce. Daňové subjekty musí přijmout veškerá opatření, která od nich mohou být rozumně vyžadována za účelem vyloučení jejich účasti na podvodu na dani z přidané hodnoty. Pakliže tak učiní, musí mít bez ohledu na případné podvodné jednání jiných daňových subjektů možnost důvěřovat v zákonnost těchto plnění, aniž by riskovaly ztrátu svého nároku na odpočet daně z přidané hodnoty odvedené

pokračování

na vstupu (např. rozsudek Soudního dvora ze dne 12. 1. 2006, *Optigen a další*, spojené věci C-354/03, C-355/03 a C-484/03, body 52, 54 a 59; též rozsudek NSS č. j. 5 Afs 60/2017-60, bod 58).

[21] Nárok na odpočet daně z přidané hodnoty tudíž nelze přiznat za situace, kdy „je s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že osoba povinná k dani věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, a to i tehdy, pokud dotčené plnění splňuje objektivní kritéria“ (rozsudek Soudního dvora ze dne 6. 7. 2006, *Kittel*, spojené věci C-439/04 a C-440/04, bod 59; srov. též rozsudek Soudního dvora ze dne 21. 6. 2012, *Mahagében a Dávid*, spojené věci C-80/11 a C-142/11, bod 50).

[22] Účelem nepřiznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty není zajištění výběru neuhrazené daně jiným daňovým subjektem, který byl článkem řetězce transakcí, ale ochrana a zajištění řádného fungování systému daně z přidané hodnoty (např. rozsudek velkého senátu Soudního dvora ze dne 7. 12. 2010, *R.*, C-285/09, bod 54). Zatímco vznik nároku na odpočet je povinen prokázat plátce daně, který jej uplatňuje, případnou účast na daňovém podvodu prokazuje správce daně. Daňový subjekt totiž podle § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, tíží daňové břemeno pouze ve vztahu k těm skutečnostem, které je povinen uvést v daňovém přiznání, popřípadě v dalších podáních. Naopak správce daně je podle § 92 odst. 5 písm. d) daňového řádu povinen prokázat skutečnosti rozhodné pro posouzení skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti. To platí i pro skutečnosti svědčící o daňovém podvodu (např. rozsudek NSS ze dne 25. 7. 2019, č. j. 10 Afs 182/2018-42, bod 37), jakož i o tom, že daňový subjekt, který uplatňuje nárok na odpočet, mohl vědět, měl (musel) vědět či dokonce přímo věděl o objektivních okolnostech, které nasvědčují tomu, že obchodní transakce byla zasažena podvodem (např. rozsudek NSS č. j. 5 Afs 60/2017-60, bod 56).

[23] Zjistí-li správce daně konkrétní objektivní okolnosti a dostatečně prokáže, že daňový subjekt věděl, resp. vzhledem k dané situaci měl a mohl vědět, že sporná transakce je či bude stižena podvodem, tento závěr ještě bez dalšího neznamená odeprání nároku na odpočet. Daňový subjekt musí mít šanci vyvinut se z účasti na podvodu tím, že prokáže přijetí veškerých rozumných opatření, aby se nezapojoval do pochybných transakcí, které byly stiženy podvodem (např. rozsudek Soudního dvora ze dne 11. 5. 2006, *Federation of Technological Industries a další*, C-384/04, bod 32 a 33). Může vylíčit jiné rozhodné okolnosti, a tím prokázat dobrou víru. Tak by tomu bylo za situace, že by při svých obchodních aktivitách přijal dostatečná opatření, aby nebyl zapojen do případného podvodu (např. rozsudky NSS ze dne 23. 8. 2013, č. j. 5 Afs 83/2012-46, č. 2925/2013 Sb. NSS, ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014-60, č. 3275/2015 Sb. NSS, bod 44, nebo ze dne 17. 9. 2015, č. j. 1 Afs 219/2014-52, bod 45). Jakkoli tato koncepce může v jistém smyslu připomínat přenášení důkazního břemena v daňovém řízení, přísně vzato nejde o důkazní břemeno, ale spíše o institut vyvinutí z právem zapovězeného jednání (srov. rozsudek NSS č. j. 10 Afs 182/2018-42, bod 42).

[24] Nejvyšší správní soud se ztotožňuje se závěrem městského soudu, že stěžovatelka o vlastní účasti v podvodném řetězci transakcí přinejmenším vědět měla a mohla. Tento závěr není odůvodněn jen tím, že dodavatel nezaplatil daň z přidané hodnoty. Žalovaný, jak je shrnuto výše (body 6 až 9 tohoto rozsudku), v tomto ohledu zjistil objektivní okolnosti, které v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů hodnotil ve svém souhrnu. Ostatně

jen ve vzájemných souvislostech mohly tyto okolnosti poskytnout celkový obraz o podezřelosti transakcí, jakož i o tom, že stěžovatelka při přijetí některých zdanitelných plnění jednala nedbale (např. rozsudek NSS ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Afs 53/2016-55, bod 54).

[25] Tvrzení stěžovatelky, že neměla z účasti v podvodném řetězci žádný prospěch, není podstatné. Odepření nároku na odpočet daně z přidané hodnoty z důvodu účasti v podvodném řetězci transakcí není podmíněno prokázáním prospěchu daňového subjektu, který by mu z účasti na podvodu plynul (srov. rozsudky NSS č. j. 6 Afs 130/2014-60, bod 27, nebo ze dne 19. 1. 2023, č. j. 1 Afs 101/2021-42, č. 4447/2023 Sb. NSS, bod 25).

[26] Jde-li o změnu dodavatele, stěžovatelka toliko poukázala na kontinuitu, která měla být dána stejnou osobou jednatele u původního i nového dodavatele. Toto vysvětlení však přehlíží, že jde celkem o tři různé osoby. Stěžovatelka si měla být vědoma toho, že jejím dodavatelem se stal jiný subjekt, byť měl stejného jednatele. Záměny společností, jejichž prostřednictvím je obchodováno podvodem zasažené plnění, představují jeden z typických postupů, kterým má být znesnadněno rozkrytí podvodu. Riziko má být při nich přeneseno na subjekt, jehož jediným smyslem je nezřídka právě páčání podvodu na dani z přidané hodnoty. Za těchto okolností je tak shoda v osobě jednatele spíše dalším náznakem podezřelosti transakce než něčím, co by význam zjištěné okolnosti snižovalo. Bylo namístě, aby stěžovatelka objasnila, z jakého důvodu na změnu dodavatele přistoupila (srov. rozsudek NSS ze dne 27. 4. 2023, č. j. 7 Afs 160/2021-89, bod 62).

[27] Existence dvou sad příjmových pokladních dokladů byla podle stěžovatelky pochybením, které se neopatrností pouze znásobilo. Jak ale upozornil již městský soud, i když na příjmových pokladních dokladech vystavených společností TOTAL Technology byla opakovaně uvedena nesprávná data, stěžovatelka proti těmto dokladům hradila řádově statisíce korun. Nelze odhlédnout ani od vyjádření jednatele uvedeného dodavatele, že vytčené pochybení bylo pochybením jednatele stěžovatelky, s nímž vyvstává otázka, kdo vlastně příslušné doklady vyhotovil. Vysvětlení pouhou chybou v psaní tak není dostatečné.

[28] K výtce pouze obecného popisu plnění na fakturách stěžovatelka uvedla, že nejde o nic neobvyklého. Nijak ale již nereagovala na závěry městského soudu, který se k významu této okolnosti podrobně vyjádřil (bod 14 napadeného rozsudku). Její význam netkví v tom, že by zpochybňovala samotné přijetí zdanitelných plnění, vypovídá ovšem o určité neobezřetnosti stěžovatelky a neschopnosti doložit správním orgánům všechny podklady, které při uskutečnění sporných transakcí měly vzniknout.

[29] Nedůvodnou je i námitka, že se městský soud „*chytil pouze několika detailů*“, aniž by se zabýval celkovým pohledem na věc. Byla to stěžovatelka, kdo s ohledem na zásadu dispozitivnosti udává rozsah, v jakém je postup správních orgánů přezkoumáván ve správním soudnictví. Zpochybnila-li jen některé z žalovaným zjištěných objektivních okolností, nemůže městskému soudu vytýkat, že se podrobněji zabýval právě těmito zjištěními. Naopak tím předznamenává vlastní neúspěch, neboť proti podstatné části objektivních okolností nebrojí, případně jen uvádí, že v nich nespatřuje nic nestandardního.

[30] Na posouzení věci nic nemění ani judikatura, na kterou v kasační stížnosti odkazovala stěžovatelka. Závěry obsažené v rozsudku Soudního dvora *Mahagében a Dávid*,

pokračování

spojené věci C-80/11 a C-142/11, týkající se dobré víry daňového subjektu, napadený rozsudek nijak nezpochybňují. V posuzované věci byly zjištěny objektivní okolnosti, pro které se stěžovatelka mohla domnívat, že se danou transakcí může zapojit do podvodu na dani z přidané hodnoty. Dobrá víra jí proto nesvědčí. Rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 Afs 27/2010, na který upozorňuje stěžovatelka, nebyl vůbec vydán (odmítavé usnesení NSS ze dne 25. 6. 2010, č. j. 5 Afs 27/2010-202, se zase výše uvedenými otázkami nezabývalo). Bez významu je i poukaz stěžovatelky na rozsudek ze dne 9. 1. 2013, č. j. 9 Afs 53/2012-47. V něm měl být (avšak nebyl) vyjádřen právní názor, že daňový subjekt nemůže být zodpovědný za nezaplacení daně třetí stranou, pokud nebyly prokázány důkazy o jeho vědomé účasti na podvodném jednání. Ani tento právní názor by ale s ohledem na existenci objektivních okolností a jimi prokázanou nedbalost stěžovatelky nemohl na posouzení věci nic změnit.

[31] Námitka neexistence daňového podvodu v kontrolovaném období za situace, kdy ještě nebyly zahájeny daňové kontroly u jednotlivých společností účastných na podvodném řetězci transakcí, je podle § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřipustná z důvodu, že nebyla uplatněna v žalobě. Nejvyšší správní soud přesto poznamenává, že o podvod na dani z přidané hodnoty jde zjevně již v okamžiku, kdy zapojenými společnostmi není daň přiznána a odvedena v její zákonné výši. Není podstatné, že správce daně jej musí pro potřeby daňového řízení alespoň rámcově rozkrýt.

[32] Ačkoli stěžovatelka odmítá, že by mohla učinit jakákoli opatření, aby předešla svému zapojení v podvodném řetězci transakcí, jen v případě jí zpochybňovaných objektivních okolností mohla projevit alespoň elementární zájem o zjištění důvodů, pro které jí bylo plnění poskytnuto novým dodavatelem, nebo trvat na transparentnější bezhotovostní úhradě. Místo toho sama svou argumentací opakovaně potvrzuje nedbalost ve výběru obchodních partnerů, když uvádí, že jí šlo primárně o získání konkrétních lešenářských komponentů bez ohledu na to, kdo jí je dodá. Ze všech těchto důvodů námitky stěžovatelky nemohou zpochybnit závěr městského soudu, že jí byl nárok na odpočet daně z přidané hodnoty odepřen po právu.

VI. Závěr a náklady řízení

[33] Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou a nezjistil ani žádnou z vad, ke které by musel přihlédnout z úřední povinnosti. Kasační stížnost proto zamítl podle § 110 odst. 1 věty poslední s. ř. s.

[34] O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalobkyně neměla úspěch ve věci, a tudíž nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný měl ve věci plný úspěch, nevznikly mu však žádné náklady nad rámec obvyklé úřední činnosti, protože se mu náhrada nákladů řízení nepřiznává.

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

V Brně dne 9. července 2025

Mgr. Aleš Roztočil
předseda senátu