



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Vojtěcha Šimíčka (soudce zpravodaj), soudkyně Michaely Bejčkové a soudce Ondřeje Mráčky v právní věci žalobkyně: **TENA OIL CZ, s.r.o., v likvidaci**, Křížíkova 28, Praha 8, zastoupené advokátkou Mgr. Táňou Horvath Čapkovou, Budapeštská 5, Praha 15, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 31, Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 3. 2024, čj. 6589/24/5300-21444-711869, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 27. 2. 2025, čj. 17 Af 7/2024-70,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

1. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Pardubický kraj (správce daně) při provádění daňové kontroly prověřoval zdanitelná plnění přijatá od společnosti BEZ H₂O, s. r. o., v likvidaci (*BEZ H₂O*) a dospěl k závěru, že se žalobkyně účastnila transakcí zasažených podvodem na DPH. Finanční úřad pro hlavní město Prahu (*správce daně*) proto žalobkyni doměřil DPH za zdaňovací období prosinec 2017 až březen 2018 a současně stanovil penále. Proti tomuto rozhodnutí se žalobkyně bránila odvoláním, které žalovaný zamítl a rozhodnutí správce daně potvrdil.

[2] Proti rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně žalobu k Městskému soudu v Praze, který ji v záhlaví označeným rozsudkem zamítl.

2. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[3] Žalobkyně (*stěžovatelka*) rozsudek městského soudu napadá kasační stížností podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s., tedy pro nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky, pro vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech, resp. je s nimi v rozporu, a pro nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku důvodů napadeného rozsudku.

[4] Nepřezkoumatelnost stěžovatelka spatřuje v bezpodmínečném a nekritickém přijetí závěrů žalovaného, aniž by se soud zabýval žalobními námitkami. Odůvodnění rozsudku je neúplné a v některých bodech si odporuje. Stěžovatelka nesouhlasí ani se závěry ohledně stanovení daně společnosti BEZ H2O a poukazuje na nové důkazní prostředky, které zpochybňují její znalost o podvodu na DPH ve vedlejší obchodní řetězci této společnosti.

[5] Stěžovatelka tvrdí, že městský soud nesprávně vyhodnotil podmínky pro odnětí nároku na odpočet DPH. Žalovaný dospěl k závěru, že podvod na DPH byl spáchán ve formě tzv. *cross-invoicingu* (umělé snižování daňové povinnosti fiktivním plněním), k daňovému podvodu však mělo dojít v obchodním řetězci, ve kterém stěžovatelka nefigurovala. Dle žalovaného sice obchodní řetězec, ve kterém stěžovatelka působila, vykonával legitimní obchodní činnost, stěžovatelka přesto pozbyla nárok na odpočet daně, neboť údajně věděla či musela vědět o účelovém snižování daňové povinnosti. Městský soud proto rovněž pochybil, když uzavřel, že byl spáchán podvod na DPH v podobě *cross-invoicingu*, neboť v takovém případě musí být postaveno najisto, že plnění byla skutečně fiktivní. V nyní posuzované věci ale existují zásadní pochybnosti o fiktivnosti plnění, a proto mělo být dokazování doplněno. Orgány finanční správy tak nesplnily důkazní povinnost ve smyslu § 92 odst. 2 a § 92 odst. 5 písm. c) a d) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. Městský soud proto stěžovatelčiny námitky nesprávně vyhodnotil jako bezpředmětné a obecné.

[6] Co do fiktivního plnění ve vedlejší obchodní řetězci stěžovatelka upozorňuje, že daň byla u společnosti BEZ H2O doměřena, protože neprokázala přijetí plnění od společnosti zetakos, s. r. o., v likvidaci (*zetakos*) a Speedgo, s. r. o., v likvidaci (*Speedgo*). Závěr o přijetí fiktivního plnění tak stojí na důkazní nouzi společnosti BEZ H2O. Žalovaný tuto společnost označil za *cross invoicera*, který svou daňovou povinnost snižuje prostřednictvím fiktivních daňových dokladů. Stěžovatelka ale v řízení poukázala na mnoho důkazních prostředků (včetně výpovědí desítek řidičů pracujících pro společnost Speedgo), které prokazují, že některá plnění od společnosti Speedgo fiktivní nebyla.

[7] Stěžovatelka dále nesouhlasí s posouzením nestandardních okolností. Žalovaný při posuzování narušení neutrality daně a nestandardních okolností vynechal důkazní prostředky a vysvětlení stěžovatelky, které jeho závěrům odporují. Stěžovatelka proto opakuje, že se ona ani společnost Tomáš Teniak TENA OIL, VAT: SK1020076750 (*Tomáš Teniak*), působící na Slovensku žádného podvodu nedopustily. Podvodu se měla dopustit společnost BEZ H2O, a to v obchodním řetězci, který se stěžovatelkou nesouvisel. Přesto žalovaný mezi nestandardní okolnosti nasvědčující spáchání podvodu řadí též to, že společnost Tomáš Teniak měla přístup k bankovním účtům nebo si ponechala ve svém vlastnictví webovou doménu tenaoil.cz, přes kterou zákazníci stěžovatelky objednávali

pokračování

zboží. Za nestandardní okolnost pak bylo označeno též ponechání si licence k systému NEXTIS. Žalovaný nestandardní vztah stěžovatelky a společnosti Tomáš Teniak spatřuje rovněž v tom, že přibližně 30 faktur, které byly vystaveny stěžovatelkou, mělo uvedenu jako konkrétní vystavující osobu zaměstnance společnosti Tomáš Teniak. K tomu však stěžovatelka opakovaně uvádí, že společnost Tomáš Teniak byla jejím investorem a obchodním partnerem, přičemž výše uvedená opatření sloužila pouze k ochraně investic. Stěžovatelka proto v žádné z těchto skutečností žádné nestandardní okolnosti nespatřuje.

[8] K účelnému vložení společnosti BEZ H2O stěžovatelka připomíná, že v souvislosti s rozšiřováním její obchodní činnosti bylo zapotřebí rozšířit logistické a technické zázemí. Zároveň bylo zapotřebí zajistit další požadované záruky Tomáše Teniaka a společnost BEZ H2O byla schopna tyto záruky zajistit. Přestože byla společnost BEZ H2O stěžovatelčíným dodavatelem zboží, měla ze začátku spolupráce zajišťovat převážně logistické služby, proto ani nepotřebovala přístup do systému NEXTIS. Nelze ale současně považovat za podezřelé, že si společnost BEZ H2O pronajímala některé stěžovatelčiny dopravní prostředky. Pronajímány byly pouze dopravní prostředky, které měla stěžovatelka v operativním leasingu a pro stěžovatelku bylo neekonomičtější variantou prostředky pronajmout.

[9] K tomu stěžovatelka též uvádí, že kontrolované transakce byly daňově neutrální. Z hlediska daňové zátěže totiž nebyl žádný rozdíl v tom, když by stěžovatelka v rozhodném období spolupracovala pouze s Tomášem Teniakem a když do společného obchodování vstoupila společnost BEZ H2O. Stěžovatelka totiž ani v jednom případě nebyla zatížena DPH. Jediným rozdílem pak bylo, že v případě odkupu zboží od společnosti BEZ H2O stěžovatelce vznikl nárok na odpočet daně, jehož výše se však projevila nejprve v ceně odkoupeného zboží, kterou stěžovatelka musela společnosti zaplatit. Nelze proto uzavřít, že společnost BEZ H2O byla do obchodní spolupráce zapojena účelově.

[10] Stěžovatelka nesouhlasí rovněž s tím, že žalovaný uzavřel, že stěžovatelka věděla o podvodu na DPH, a proto nebylo nutné zabývat se otázkou, zda přijala opatření zamezující nedobrovolnému zapojení do podvodu na DPH. Stěžovatelka však o podvodném jednání nevěděla a ani vědět nemohla. Žalovaný se proto měl zabývat dobrou vírou stěžovatelky a její obezřetností ve vztahu ke společnosti BEZ H2O.

[11] Žalovaný považuje napadený rozsudek za přezkoumatelný a připomíná, že správní soudy nejsou povinny vyhledávat alternativní způsob vyjádření závěru, který správní orgány jasně a zřetelně vyjádřily. Městský soud proto mohl převzít některé závěry žalovaného. Žalovaný nesouhlasí ani s námitkou, že v nyní posuzované věci nebyla prokázána existence podvodu na DPH. Ze zjištěného skutkového stavu je totiž zjevné, že stěžovatelka v rozhodném období obchodovala v rámci obchodního řetězce tak, že zboží bylo dodáváno společností Tomáš Teniak společnosti BEZ H2O, která byla dodavatelem stěžovatelky, a ta zboží dodávala konečným odběratelům v České republice. Provedením daňové kontroly bylo současně zjištěno, že společnost BEZ H2O narušila neutralitu daně tím, že si účelově snižovala daň na výstupu vzniklou z pořízení zboží od dodavatele společnosti Tomáš Teniak, a to vykazováním fiktivních plnění v rámci vedlejšího obchodního řetězce. Je sice pravda, že žalovaný korigoval závěr správce daně, že nelze postavit najisto, že se v případě předmětných plnění jednalo o plnění fiktivní, nicméně současně konstatoval zásadní pochybnosti ohledně přijetí plnění od dodavatelů společnosti BEZ H2O, a to od společností zetacos a Speedgo. Závěr správce daně byl však korigován pouze tak, že fiktivnost plnění nebylo možné stanovit se stoprocentní jistotou, což ale nemění nic na závěru o narušení

neutrality daně, neboť u společnosti BEZ H2O byly dány důvodné pochybnosti o dodavateli plnění, předmětu a rozsahu plnění a použití daných plnění k ekonomické činnosti společnosti. Rovněž by nic nezměnila ani situace, kdy by některá plnění byla v rámci vedlejšího řetězce skutečně poskytnuta, neboť nebylo prokázáno, o jaká plnění se mělo jednat.

[12] Žalovaný dále připomíná, že prokazování podvodu je mnohdy složité z důvodu nemožnosti dopátrat se skutečného důvodu neodvedení daně či organizátorů a beneficentů podvodu. V daňovém řízení má proto být postaveno najisto, v čem daňový podvod spočíval, přestože nebude vždy možné podvod na DPH prokázat. Správce daně je tak povinen shromáždit takový soubor důkazů, na jejichž základě je možné konstatovat důvodnou domněnku o existenci daňového podvodu. Žalovaný se přitom nestandardními okolnostmi zabýval v bodech 50 až 60 napadeného rozhodnutí. Ze spisového materiálu je zjevné, že stěžovatelka obchodovala se svým dodavatelem společností Tomáš Teniak dlouhodobě. Bylo zjištěno, že společnost Tomáš Teniak měla přístup k bankovním účtům stěžovatelky, byla oprávněna k autorizaci plateb, a to přestože již nebyla jednatelem či společníkem stěžovatelky. Společnost Tomáš Teniak si rovněž ponechala vlastnické právo k internetové doméně tenaoil.cz, licenci k využívání systému NEXTIS a na některých daňových dokladech vystavených stěžovatelkou byli jako osoby vystavující fakturu uvedeni zaměstnanci společnosti Tomáš Teniaka. V rámci daňového řízení rovněž vyplynulo, že Ing. D.M. prezentoval stěžovatelku a společnost Tomáš Teniak jako jeden subjekt.

[13] Žalovaný se také zabýval rizikovými znaky společnosti BEZ H2O, a to včetně zveřejnění virtuálního sídla, chybějících kanceláří a též tím, že ve Sbírce listin nezveřejnila žádnou účetní závěrku, nebo že podle daňových přiznání vykazovala za část období roku 2016 nulová uskutečněná i přijatá zdanitelná plnění. Žalovaný přihlédl rovněž ke skutečnosti, že k nárůstu zdanitelných plnění došlo až při zahájení spolupráce se stěžovatelkou. Žalovaný proto nesouhlasí s námitkou stěžovatelky, že společnost BEZ H2O nebyla do obchodního řetězce vložena účelově, ale že měla zajistit technické a logistické služby a zajištění bezproblémového a plynulého obchodování se společností Tomáš Teniak. Na základě nestandardních skutečností žalovaný považuje za prokázané, že společnost BEZ H2O nebyla do obchodního řetězce včleněna z důvodu řádného obchodování, ale pro realizaci podvodu na DPH. Proto nelze přisvědčit ani tvrzení, že se žalovaný dostatečně nezabýval dobrou vírou stěžovatelky ve vztahu ke spolupráci se společností BEZ H2O, neboť stěžovatelka o podvodu na DPH věděla.

3. Posouzení věci NSS

[14] NSS se nejdříve zabýval tvrzenou nepřezkoumatelností rozsudku městského soudu, a to z velice prostého důvodu: logika věci totiž velí, že pouze u přezkoumatelného rozhodnutí lze posuzovat také jeho zákonnost.

[15] Z napadeného rozsudku je přitom zjevné, jaké skutečnosti považoval městský soud za rozhodné a jakými úvahami se řídil. Městský soud se náležitě zabýval žalobní argumentací a vysvětlil, proč považuje postup žalovaného za souladný se zákonem. Vysvětlil, z jakých důvodů nepovažuje tvrzení ohledně fiktivnosti přijatých plnění společností BEZ H2O za relevantní a připomněl, že stěžovatelka není oprávněna napadat závěry daňových orgánů, které byly učiněny vůči třetím osobám. Z napadeného rozsudku je rovněž zjevné, že se

pokračování

městský soud zabýval narušením neutrality daně a nestandardními okolnostmi, které mají ve svém souhrnu prokázat, že stěžovatelka o podvodu na DPH věděla, popř. mohla vědět.

[16] Nelze přisvědčit ani tvrzení, že napadený rozsudek je nepřezkoumatelný, neboť městský soud nekriticky přijal závěry žalovaného, aniž by sám vyhodnotil jednotlivé žalobní námitky. Z ustálené judikatury NSS vyplývá, že *„je-li rozhodnutí žalovaného správním orgánem řádně odůvodněno, je z něho zřejmé, proč žalovaný nepovažoval právní argumentaci účastníka řízení za důvodnou a proč jeho odvolací námitky považoval za liché, mylné nebo vyvrácené, shodují-li se žalobní námitky s námitkami odvolacími a nedochází-li krajský soud k jiným závěrům, je přípustné, aby si krajský soud správné závěry se souhlasnou poznámkou osvojil“* (srov. např. rozsudky ze dne 27. 7. 2007, čj. 8 Afs 75/2005-130, č. 1350/2007 Sb. NSS, ze dne 26. 9. 2024, čj. 6 Afs 168/2023-44, ze dne 27. 6. 2024, čj. 10 Afs 26/2024-62, nebo ze dne 27. 6. 2024, čj. 8 Afs 151/2022-135). Dle ustálené judikatury též platí, že krajské soudy nemusí vypořádat každou dílčí žalobní námitku a nemusí výslovně reagovat na každé tvrzení, postaví-li své závěry na ucelené argumentaci, která věcně pokryje všechny argumentační body žaloby (srov. nález Ústavního soudu ze dne 17. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1534/08, nebo rozsudky NSS ze dne 3. 4. 2014, čj. 7 As 126/2013-19, ze dne 10. 12. 2021, čj. 3 As 366/2019-41, a ze dne 4. 4. 2025, čj. 10 As 270/2024-60). Stěžovatelka navíc námitku nepřezkoumatelnosti formulovala pouze obecně, tzn. blíže nespecifikovala, v čem konkrétně spatřuje pochybení soudu, popř. žalobní body, kterými se městský soud nezabýval. Jelikož ani NSS sám neshledal žádné důvody, pro které by bylo možné učinit závěr, že rozsudek městského soudu je nepřezkoumatelný, přistoupil k jeho věcnému přezkumu.

[17] NSS se nejprve zabýval tvrzeným pochybením při hodnocení podmínek u nároku na odpočet DPH. Stěžovatelka nesouhlasí zejména s posouzením žalovaného co do otázky narušení neutrality daně a zatížení obchodního řetězce podvodem na DPH. Stěžovatelka má za to, že obchodní řetězec, ve kterém figurovala, je nutné posuzovat odděleně od obchodního řetězce, ve kterém společnost BEZ H2O měla působit jako *cross-invoicer*. Stěžovatelka se prý podvodu na DPH žádným způsobem nedopustila ani o podvodném jednání nevěděla, a proto žalovaný a následně též městský soud pochybili, když aprobovali odeprání nároku na odpočet daně.

[18] Plátcí daně vznikne nárok na odpočet DPH za předpokladu, že splní formální a hmotněprávní podmínky podle § 72 a 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (*zákon o dani z přidané hodnoty*). Není přitom sporné, že stěžovatelka podmínky podle zákona o dani z přidané hodnoty splnila. Současně však správce daně stěžovatelce odeprál nárok na odpočet DPH z důvodu jejího zapojení do obchodních transakcí zatížených podvodem na DPH. Provedením dokazování v rámci daňové kontroly totiž bylo zjištěno, že došlo k narušení neutrality daně u společnosti BEZ H2O tím, že si účelově snižovala daň na výstupu vzniklou z pořízení zboží od svého dodavatele společnosti Tomáš Teniak, když přijímala fiktivní plnění obchodovaná v rámci odlišného obchodního řetězce, kde měla figurovat jako tzv. *missing trader* typu *cross-invoicer*. Z ustálené judikatury NSS se přitom podává, že *„určitý článek v řetězci plátců (označený jako cross invoicer) si snižuje vlastní daňovou povinnost tím, že vykazuje fiktivní přijatá plnění; tento subjekt je v zásadě pro správce daně nekontaktní. Odběratel tohoto daňového subjektu si následně nárokuje odpočet na DPH z přijatého plnění, z něhož však fakticky daň odvedena nebyla, neboť daňová povinnost jeho dodavatele byla uměle snížena fiktivními plněními na vstupu“* (srov. rozsudky ze dne

17. 5. 2024, čj. 5 Afs 325/2023-49, ze dne 25. 1. 2023, čj. 6 Afs 82/2021-77, nebo ze dne 20. 12. 2021, čj. 3 Afs 421/2019-39).

[19] Z ustálené judikatury rovněž vyplývá, že prokáže-li daňový subjekt přijetí zdanitelného plnění a splní zákonem stanovené podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně, může správce daně neuznat odpočet DPH jen tehdy, prokáže-li podvod na DPH, o kterém daňový subjekt věděl nebo vědět měl a mohl. Jelikož je zdejšímu soudu známa praktická nemožnost dopátrat se skutečného důvodu neodvedení daně, daňové orgány nemají povinnost prokázat, jakým způsobem byl podvod spáchán (a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci), ale musí postavit najisto, v jakých skutkových okolnostech podvod spočíval (srov. rozsudky NSS ze dne 25. 6. 2015, čj. 6 Afs 130/2014-60, č. 3275/2015 Sb. NSS, nebo ze dne 17. 5. 2024, čj. 5 Afs 325/2023-49). Podvodem na DPH se přitom rozumí narušení daňové neutrality, kdy jeden článek řetězce v rozporu s právními předpisy za příslušné zdaňovací období řádně nesplní svou daňovou povinnost (neodvede určitou část získanou jako daň z přidané hodnoty do státního rozpočtu), resp. neumožní správci daně toto prověřit. Samotné narušení neutrality daně ale nelze považovat za podvod na DPH. Předpokladem pro konstatování podvodného jednání v obchodním řetězci je zapotřebí, aby k neodvedení daně přistoupily další nestandardní okolnosti, jež ve svém souhrnu svědčí o podvodném jednání.

[20] V nyní posuzované věci žalovaný s ohledem na řízení u společnosti BEZ H2O dostatečně jasně a zřetelně vysvětlil, v jakém konkrétním jednání měl podvod na DPH spočívat (viz body 42 - 47 a 50 - 59 rozhodnutí žalovaného). Žalovaný rovněž prokázal, že stěžovatelka byla součástí obchodního řetězce, ve kterém působila společnost BEZ H2O, která zahrnuje do daňových přiznání fiktivní plnění, jež mělo být realizováno ve vedlejším obchodním řetězci, a tímto neoprávněně snižovala výslednou daň na výstupu, čím došlo k narušení neutrality DPH.

[21] S tím souvisí tvrzené porušení důkazní povinnosti podle § 92 odst. 2 a odst. 5 písm. c) a d) daňového řádu. Stěžovatelka namítá, že žalovaný pochybil, neboť nedoplnil dokazování co do fiktivnosti plnění přijatého společností BEZ H2O od jejích dodavatelů Speedgo a zetacos. Ze spisového materiálu je zjevné, že část plnění přijatých od společnosti Speedgo fiktivní nebyla, a proto nelze bez dalšího vyhodnotit, že společnost BEZ H2O přijímala fiktivní plnění. Stěžovatelka rovněž připomíná, že spočívá-li podvod na DPH v tom, že dodavatel v jiném řetězci vytváří fiktivní plnění, kterými se má snižovat daňová povinnost z legitimního řetězce, pak musí být postaveno najisto, že tato plnění skutečně fiktivní byla. Stěžovatelka však tvrdí, že v nyní posuzované věci existují zásadní pochybnosti o závěrech správce daně o fiktivnosti těchto plnění, a proto bylo nutné dokazování doplnit, což však žalovaný neučinil.

[22] K tomu zdejší soud konstatuje, že podle § 92 odst. 2 daňového řádu správce daně dbá na to, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji. Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu platí, že správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem a podle písm. d) stejného ustanovení prokazuje skutečnosti rozhodné pro posouzení skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti. Současně však platí, že pouhé neprovedení důkazu neznamená, že orgány finanční správy postupovaly nezákonně (srov. rozsudek NSS ze dne 9. 7. 2025,

pokračování

čj. 6 Afs 183/2024-56). Žalovaný proto není povinen provést veškeré důkazy, které stěžovatelka navrhla, musí však náležitě odůvodnit, proč konkrétní důkaz nebyl proveden.

[23] Žalovaný se otázkou fiktivního plnění a s tím spojeným narušením neutrality daně zabýval zejména v bodech 43 až 48 napadeného rozhodnutí. S odkazem na skutková zjištění ve věci společnosti BEZ H2O dostatečně vysvětlil, v čem orgány finanční správy spatřovaly zásadní pochybnosti o přijetí plnění od dodavatelů zetakos a Speedgo a z jakých důvodů bylo konstatováno, že společnost BEZ H2O uplatnila nárok na odpočet daně za daňové období prosinec 2017 – březen 2018 neoprávněně. S ohledem na povinnost správce daně co do neúplnějšiho posouzení skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně se žalovaný zabýval tím, zda-li byl závěr o fiktivnosti plnění od společností zetakos a Speedgo dostatečně přesvědčivý a podložený. V této souvislosti pak stanovil, že pro posouzení narušení neutrality daně není rozhodné, že přijetí fiktivního plnění nelze konstatovat se stoprocentní jistotou, neboť i pokud by v rámci obchodního řetězce, kde působily společnosti zetakos a Speedgo, byla některá plnění obchodována, bylo ze zjištěného skutkového stavu zřejmé, že se tak dělo pouze za účelem navození dojmu reálného obchodování. V řízení u společnosti BEZ H2O také nebylo nijak prokázáno, jaká plnění, v jakém množství a kým měla být společnosti BEZ H2O dodána, a proto nebylo ani prokázáno, že by nárok na odpočet DPH byl uplatněn oprávněně. Žalovaný též správně poukázal, že povinnost prokázat přijetí plnění spočívalo s ohledem na důvodné pochybnosti správce daně na společnosti BEZ H2O. Tento závěr následně potvrdil též NSS v rozsudku ze dne 14. 10. 2024, čj. 10 Afs 320/2023-45. Žalovaný vyhodnotil, že skutečnosti zjištěné daňovými orgány jsou srozumitelné a úplné, a proto dospěl k závěru, že nebylo zapotřebí dokazování doplnit (viz bod 95). S tímto závěrem se NSS ztotožňuje. Lze proto uzavřít, že žalovaný povinnost podle § 92 odst. 2 daňového řádu ve spojení s § 92 odst. 2 písm. d) a c) daňového řádu neporušil.

[24] Se stěžovatelkou nelze souhlasit ani co do námitky nesprávného vyhodnocení nestandardních okolností a nedostatečného posouzení její dobré víry v legální činnost společnosti BEZ H2O. Žalovaný správně stanovil, že samotné narušení neutrality daně nelze považovat za podvod na DPH. Jak již bylo výše uvedeno, aby správce daně mohl konstatovat podvodné jednání v obchodním řetězci, je zapotřebí, aby k neodvedení daně přistoupily další nestandardní okolnosti, jež ve svém souhrnu svědčí o tom, že neodvedení daně nebylo dáno pouhým podnikatelským selháním (k tomu např. rozsudky NSS ze dne 30. 6. 2021, čj. 2 Afs 37/2019-30, ze dne 21. 3. 2025, čj. 2 Afs 16/2024-47, nebo ze dne 24. 4. 2025, čj. 2 Afs 367/2023-42).

[25] V této souvislosti stěžovatelka namítá pochybení městského soudu spočívající v označení nestandardních okolností, které se týkají výlučně stěžovatelky, a to přestože v obchodním řetězci, ve kterém působila, podvod na DPH spáchán nebyl. K tomu NSS konstatuje, že se ztotožnil se závěrem městského soudu, který dovodil, že v případě daňového podvodu, ve kterém figuruje subjekt typu *cross-invoicer*, nelze jednotlivé řetězce vnímat odděleně. Městský soud nepochybil ani tehdy, posuzoval-li objektivní okolnosti samostatně a následně ve vzájemné souvislosti. Podle ustálené judikatury zdejšího soudu i Soudního dvora Evropské unie (SDEU) platí, že při zkoumání nestandardních okolností je na ně nutné hledět jako na celek indicií, které alespoň ve svém souhrnu objektivně vzbuzují podezření, že došlo k nesrovnalosti nebo podvodu (srov. rozsudek SDEU ze dne 21. 6. 2012, ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11 *Mahagében*, rozsudek NSS ze dne 28. 6. 2024,

čj. 7 Afs 193/2022-48). Tyto okolnosti tak nelze posuzovat izolovaně, neboť až ucelený soubor na sebe logicky navazujících a vzájemně se doplňujících se důkazů může spolehlivě prokazovat, že daňový subjekt o podvodu věděl, nebo musel vědět (k tomu např. rozsudek NSS ze dne 15. 2. 2017, čj. 1 Afs 53/2016-55).

[26] Městský soud se zabýval jednotlivými nestandardními okolnostmi v bodech 46 až 59 napadeného rozsudku. Náležitě vysvětlil, z jakých důvodů přisvědčil žalovanému co do nestandardního propojení stěžovatelky se společností Tomáš Teniak. Z napadeného rozsudku je rovněž zjevné, co městský soud vedlo k závěru, že nebyly dány žádné rozumné důvody pro to, aby společnost Tomáš Teniak v období, kdy již nebyl jednatelem stěžovatelky, měl nadále přístup k jejím bankovním účtům. Ze zjištěné skutkového stavu ani z tvrzení stěžovatelky nelze dovodit rozumný důvod pro registraci domény tenaoil.cz na společnost Tomáš Teniak, neboť tato doména sloužila pro koncové zákazníky stěžovatelky, kteří si přes ni vytvářeli objednávky. Zdejší soud souhlasí též s posouzením městského soudu, že na výše uvedeném nemění nic ani skutečnost, že takové blízké propojení společností mělo sloužit k ochraně investic společnosti Tomáš Teniak. Stěžovatelka tak uvedené společnosti přenechala významný obchodní nástroj a umožnila ovládání jejích finančních prostředků, aniž by však rozumně vysvětlila, co jí k tomu vedlo.

[27] Stěžovatelce nelze přisvědčit ani co do tvrzení, že za nestandardní okolnost nelze považovat označení zaměstnanců společnosti Tomáš Teniak na daňových dokladech vystavovaných stěžovatelkou. NSS k tomu konstatuje, že stěžovatelka nenastínila žádné skutečnosti, které by zpochybnilly závěry uvedené v napadeném rozsudku, neboť pouze opakuje, že tak bylo učiněno na velice nízkém počtu faktur. I tato skutečnost proto vypovídá o nestandardním obchodním vztahu mezi stěžovatelkou a společností Tomáš Teniak.

[28] Městský soud nepochybil ani při vyhodnocení účelového zapojení společnosti BEZ H2O, jako zprostředkujícího článku mezi stěžovatelkou a společností Tomáš Teniak. Není sporné, že stěžovatelka se společností Tomáš Teniak dlouhodobě obchodovala, a to ještě před zapojením společnosti BEZ H2O. Následně však docházelo k prodeji zboží – autodílů, kdy společnost Tomáš Teniak dodávala zboží z jiného členského státu společnosti BEZ H2O, která byla v posuzovaném období přímým dodavatelem stěžovatelky. V daném případě tak připojení další společnosti do obchodní spolupráce postrádá rozumné opodstatnění. Společnost BEZ H2O neměla dlouhodobou historii v obchodování s autodíly (v obchodním rejstříku byla zapsána od roku 2015), nezveřejňovala účetní závěrky, neměla webové stránky a jako uvedené měla ve veřejném rejstříku pouze virtuální sídlo. Ze spisového materiálu se rovněž podává, že společnost nedisponovala dostatečným technickým zázemím (včetně vozidel k dodávání zboží), přestože stěžovatelka uvádí, že společnost BEZ H2O byla nejprve zapojena za účelem poskytování technických a logistických služeb. Ze zjištěného skutkového stavu navíc plyne, že si společnost BEZ H2O některá vozidla od stěžovatelky pronajímala.

[29] Jako nevěrohodné se jeví též tvrzení stěžovatelky, že společnost BEZ H2O měla zajistit záruky, které společnost Tomáš Teniak po stěžovatelce požadoval. Zdejší soud souhlasí se závěrem městského soudu, že je zarážející, že by blíže nespecifikované záruky byla schopna zajistit zrovna společnost, která si k rozvozu zboží pronajímala dopravní prostředky i řidiče a která neměla dlouhodobou historii v prodeji náhradních automobilových dílů a příslušenství. Opak nelze dovodit ani ze spolupráce s M. T., který se dle stěžovatelky měl podílet na navázání spolupráce se společností BEZ H2O, přestože ve

pokračování

společnosti nezastával žádné postavení – nebyl jednatelem ani společníkem společnosti BEZ H2O. Participace M. T. spíše podporuje závěry o nestandardnosti obchodních vztahů. Stěžovatelka navíc nijak nespecifikovala, jaké konkrétní záruky měla společnost BEZ H2O garantovat. Při posuzování nestandardních skutečností souvisejících se spácháním podvodu na DPH městský soud též správně poukázal zjištění, že bývalá manželka M. T. měla v kanceláři razítka společností zapojených do vedlejšího obchodního řetězce, ve kterém měla společnost BEZ H2O přijímat fiktivní plnění, a že měla přístup k jejich datovým schránkám, účetnictví a byly z její kanceláře prováděny příkazy k platbám.

[30] Stěžovatelce nelze přisvědčit ani co do námitky, že městský soud postupoval v rozporu se zjištěným skutkovým stavem, když vyhodnotil, že stěžovatelka dostatečně nevysvětlila, proč společnost BEZ H2O neměla přístup k informacím obsaženým v systému NEXTIS. Stěžovatelka uvádí, že společnost BEZ H2O k zajištění logistických služeb přístup k tomuto systému nepotřebovala. Toto tvrzení však nelze považovat za přesvědčivé. Městský soud správně akcentoval množství zboží, které musela společnost BEZ H2O zpracovat. Nelze proto předpokládat, že by společnost BEZ H2O mohla bez přístupu k systému NETXIS skutečně zpracovat a současně zajistit plynulou a bezproblémovou dopravu zboží, které - jak i vyplývá ze zjištěného skutkového stavu - mělo být zákazníkům doručeno v krátkém časovém intervalu. Stěžovatelka ostatně sama přiznává, že rozdělení zboží do automobilů rozvázející zboží koncovým zákazníkům probíhalo v rámci překladiště společnosti BEZ H2O na základě informací ze systému NEXTIS, které pracovníci společnosti BEZ H2O měli k dispozici.

[31] Se stěžovatelkou nelze souhlasit ani co do námitky, že žalovaný pochybil, neboť při posuzování znalosti o podvodu na DPH vycházel ze skutečností, kterými byly virtuální sídlo, nezveřejnění webové stránky a účetních závěrek společností BEZ H2O. Tyto skutečnosti totiž nejsou podle stěžovatelky způsobilé k prokázání podvodu na DPH. Lze sice souhlasit, že takové neobvyklé okolnosti mohou být v obchodním styku běžné. Samy o sobě tak nemohou podvod na DPH prokázat. Jedná se ale o další indicie, které v souhrnu se zjištěnou provázaností jednotlivých společností obchodního řetězce mohou závěr o existenci podvodu, popř. o znalosti o spáchání podvodu na DPH, podpořit (srov. též rozsudek NSS ze dne 24. 4. 2025, čj. 2 Afs 367/2023-42, nebo ze dne 8. 7. 2025, čj. 6 Afs 24/2025-34). NSS proto konstatuje, že žalovaná ani městský soud nepochybili při hodnocení výše uvedených nestandardních okolností, které ve svém souhrnu prokazují, že stěžovatelka věděla o tom, že obchodní transakce byly zatíženy podvodným jednáním.

[32] Stěžovatelka konečně namítá, že se daňové orgány dostatečně nezabývaly její dobrou vírou a rezignovaly na zjištění skutečností, které by nasvědčovaly tomu, že stěžovatelka ke spolupráci se společností BEZ H2O přistupovala obezřetně.

[33] Rovněž problematikou vědomostního testu se NSS již dříve opakovaně zabýval. Z ustálené judikatury se podává, že daňové orgány musí nejprve zjistit, zda byl spáchán podvod na DPH (1. podmínka); dále musí zjistit, zda-li na základě objektivních skutkových okolností daňový subjekt věděl nebo vědět měl a mohl, že se svým jednáním účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH (2. podmínka) a zda daňový subjekt přijal veškerá opatření, která po něm mohou být rozumně vyžadována, aby zajistil, že plnění nejsou součástí podvodu (3. podmínka). Co se týká otázky, zda daňový subjekt přijal rozumná preventivní opatření, NSS rovněž připomíná, že přijetí adekvátních opatření se mimo jiné odvíjí od toho, jak zásadní jsou objektivní skutečnosti nasvědčující tomu, že

daňový subjekt o podvodu na DPH věděl či musel vědět (srov. rozsudky NSS ze dne 24. 4. 2025, čj. 2 Afs 367/2023-42, nebo ze dne 15. 2. 2024, čj. 3 Afs 313/2021-67).

[34] Žalovaný v napadeném rozhodnutí identifikoval množinu okolností, na jejichž základě lze dovodit, že stěžovatelka o podvodu na DPH věděla (body 62 až 75 rozhodnutí žalovaného). Přijetí preventivních opatření je přitom z povahy věci možné zkoumat jen tam, kde není jisté, zda daňový subjekt o podvodu na DPH věděl (srov. rozsudek NSS ze dne 16. 12. 2020, čj. 6 Afs 154/2020-147). Městský soud proto správně dovodil, že v nyní posuzované věci nebylo zapotřebí zkoumat, zda stěžovatelka přijala adekvátní preventivní opatření, neboť na základě nestandardních okolností konstatoval, že stěžovatelka věděla o zatížení obchodních transakcí podvodem na DPH.

4. Závěr

[35] NSS konstatuje, že městský soud žalobu stěžovatelky zamítl v souladu se zákonnou úpravou a ustálenou judikaturu. Proto kasační stížnost zamítl jako nedůvodnou podle § 110 odst. 1 s. ř. s.

[36] O náhradě nákladů řízení zdejší soud rozhodl podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla v posuzované věci úspěch, proto jí právo na náhradu nákladů nenáleží. Žalovanému, který byl ve věci úspěšný, žádné náklady nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 3. září 2025

Vojtěch Šimíček
předseda senátu