



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Michaely Bejčkové a soudců Ondřeje Mrákoty a Vojtěcha Šimíčka ve věci žalobce: **Jan Špilar**, Teslova 13, Skvrňany, zastoupeného advokátem Mgr. Karlem Nejtkem, Pujmanové 10a, Praha 4, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí ze dne 21. 3. 2024, čj. 9498/24/5300-21442-809464, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 26. 2. 2025, čj. 77 Af 4/2024-133,

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: osoba obchodující s drůbežím masem se totiž účastnila podvodu a své účasti na něm si mohla a měla být vědoma.

1. Popis věci

[2] Žalobce je podnikající fyzická osoba. Dlouhodobě (od 90. let) obchoduje s potravinami; dodává je gastronomickým provozům a prodává je také maloobchodně. Jeho roční tržby v rozhodném období dosahovaly několika set milionů Kč, zaměstnával desítky lidí.

[3] Správce daně (Finanční úřad pro Jihočeský kraj) v prosinci 2022 žalobci na základě daňové kontroly doměřil DPH za období leden až prosinec 2017, duben až prosinec 2018 a leden až duben 2019, celkem (i s penále) ve výši zhruba 29 milionů Kč. Dospěl totiž k závěru, že žalobce neoprávněně uplatnil nárok na odpočet DPH za zboží, které podle faktur nakoupil od devíti tuzemských společností. Plnění byla zasažena podvodem na DPH,

o kterém žalobce mohl a měl vědět. Žalobce neprokázal, že přijal rozumná opatření, aby se účasti na podvodu vyhnul. Namísto přitom byla zvýšená obezřetnost, protože Generální finanční ředitelství už v roce 2016 upozornilo, že trh s masem je zasažen podvody na DPH, a že je proto vhodné využívat zvláštní způsob zajištění daně podle § 109a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (tj. zaplatit dodavateli jen částku odpovídající základu daně a daň samotnou uhradit přímo dodavatelovu správci daně). Téhož roku bylo u žalobce provedeno několik místních šetření zaměřených na obchodování s masem, při nichž mu bylo toto upozornění osobně připomenuto.

[4] Správce daně konkrétně zjistil zejména toto (následující zjištění žalobce v podstatě nezpochybnil).

- Žalobce ve sledovaných zdaňovacích obdobích (leden až prosinec 2017, duben až prosinec 2018 a leden až duben 2019) odebral zboží (mražené či chlazené kuřecí a kachní maso) mimo jiné od společností ABC Capital, EKRO STORE, FLADEMON, JAM-FRIGO, Living people, MY WORK, Nolan Style, ŠILA PRAHA a VP – PRAHA. Tito žalobcovi dodavatelé buď sami narušili daňovou neutralitu (nepodali daňové přiznání nebo neuhradili tvrzenou, stanovenou či doměřenou daň), nebo byli součástí obchodního řetězce, ve kterém daňovou neutralitu narušil některý z předchozích článků (někdy i více z nich). Chybějící daň se u jednotlivých subjektů za jednotlivá zdaňovací období pohybovala zpravidla v milionových rádech.
- Daň v jednotlivých obchodních řetězcích chyběla zpravidla proto, že některé ze zúčastněných subjektů neumožnily, aby daňové orgány ověřily jejich (případná) daňová tvrzení (byly v pozici tzv. mizejících obchodníků) v situaci, kdy si – patrně fiktivními plněními na vstupu – snižovaly vlastní daň. Jiné subjekty (tzv. buffery) pak zboží jen přeprodovaly, aby obchodní řetězce prodloužily, respektive aby od sebe oddálily mizející obchodníky a standardně fungující subjekty. V řetězcích, z nichž žalobce odebíral zboží, bylo celkem 27 nestandardně fungujících společností (mizejících obchodníků či bufferů, které v reakci na aktivitu daňových orgánů mnohdy samy mizely); tyto společnosti nevystupovaly na internetu, neměly žádný zabavitelný majetek (byť obchodovaly se zbožím za miliony Kč) a postupně byly registrovány jako nespolehlivé z hlediska plátcovství DPH a vymazány (až na výjimky) z obchodního rejstříku.
- Doklady o přepravě zboží, s nímž se v nestandardních řetězcích obchodovalo, byly upravovány tak, aby odpovídaly fakturačnímu toku zboží. Ve skutečnosti však bylo zboží naloženo v jiném členském státě a vyloženo většinou buď přímo v plzeňském skladu žalobce, nebo v externím skladu v Kladně.
- Žalobce nakupoval zboží za nižší cenu, než ho nakupoval první tuzemský článek od dodavatele z jiného členského státu (propad ceny za kamion zboží se pohyboval v desítkách až nižších stovkách tisíc Kč), a nadto nehradil ani dopravu. Cena mohla takto klesnout jen v důsledku krácení daně; postupné snižování ceny zboží v obchodním řetězci totiž postrádá ekonomickou logiku.

[5] Správce daně uvedl řadu okolností, na jejichž základě žalobce – jako velmi zkušený obchodník v daném oboru – přinejmenším mohl vědět, že se účastní podvodu na DPH. Žalobce tyto okolnosti podle správce daně nevzal dostatečně v úvahu, respektive neprokázal, že si v obchodním styku počínal dostatečně obezřetně a že přijal rozumná opatření, aby nebyl do podvodu zatažen.

- Trh s masem byl zasažen podvody na DPH. Finanční správa i média o této skutečnosti informovaly veřejnost, přímo žalobci pak tuto informaci sdělili pracovníci správce daně při několika místních šetřeních. Žalobce přesto při obchodování s masem nepoužil institut

pokračování

zvláštního zajištění daně podle § 109a zákona o DPH, a to ani u následujících dodavatelů, kteří mu měli být podezřelí z dále uvedených důvodů a také proto, že se v řadě charakteristik (v tržní pozici, historii, referencích, zázemí) odlišovali od jeho běžných obchodních partnerů.

- Společnost *ABC Capital*, od které žalobce v srpnu a září 2018 přijal plnění za asi 4 mil. Kč, podle obchodního rejstříku sídlila v rodinném domě svého bývalého jednatele, její jednatelka měla pobyt hlášen na úřadě. Společnost se k DPH registrovala asi měsíc před prvním obchodem. Žalobce se společností přesto obchodoval, a to na základě písemné rámcové smlouvy.
- Společnost *EKRO STORE*, od které žalobce mezi listopadem 2016 a květnem 2018 přijal plnění za asi 66 mil. Kč, podle obchodního rejstříku sídlila na stejné adrese jako stovky jiných ekonomických subjektů, nezveřejňovala účetní závěrky, jednatel společnosti působil v dalších společnostech, které rovněž nezveřejňovaly výsledky svého hospodaření. Prezentace společnosti na internetu nepůsobilá věrohodně, společnost neměla zapsanou žádnou provozovnu. Žalobce za společnost oslovila osoba, kterou žalobce považoval za zaměstnance společnosti. Stejně tak za zaměstnance považoval pana K., se kterým jednal o dodávkách. Žalobce si však nijak neověřil, že jsou tyto osoby oprávněny za společnost jednat, a osobně se s nimi setkal až po zahájení obchodní spolupráce. Žalobce se společností přesto obchodoval, a to na základě písemné rámcové smlouvy a na základě doporučení – společnost znal jeho známý.
- Společnost *FLADEMON*, od které žalobce mezi květnem 2018 a listopadem 2019 přijal plnění za asi 52 mil. Kč, podle obchodního rejstříku sídlila v bytovém domě, delší dobu nezveřejňovala účetní závěrky, jednatelem společnosti byl stejný člověk, který byl i jednatelem společnosti *EKRO STORE*. Na internetu se společnost prezentovala jen stroze. Za společnost s žalobcem zřejmě jednala stejná osoba jako za společnost *EKRO STORE* – pan K. (žalobce vypověděl, že jednal s jinou osobou, ta ale tvrdila, že pro společnost pracovala až od ledna 2019; naopak pan K. vypověděl, že s žalobcem za společnost *FLADEMON* jednal a že mu vysvětlil, proč má napříště obchodovat s touto společností namísto společnosti *EKRO STORE*). Žalobce se společností přesto obchodoval, a to na základě písemné rámcové smlouvy; ta byla ovšem datována až po přijetí prvního plnění.
- Společnost *JAM-FRIGO*, od které žalobce mezi zářím 2017 a prosincem 2018 přijal plnění za asi 40 mil. Kč, v obchodním rejstříku nezveřejňovala účetní závěrky. Na internetu se prezentovala jen stroze. Za společnost se žalobcem zřejmě jednal pan Ž., který s žalobcem jednal i za několik dalších společností (mimo jiné za společnost *VP – PRAHA*); krom toho působil i ve společnosti, která byla v insolenci, a v také v další, která byla přepsána na osobu s pobytem na Ukrajině. (Žalobce vypověděl, že jednal s jinou osobou, ta ale tvrdila, že obchody sjednával její tchán – pan Ž.. Naopak pan Ž. vypověděl, že s žalobcem za společnost *JAM-FRIGO* jednal.) Žalobce se společností přesto obchodoval, a to na základě písemné rámcové smlouvy.
- Společnost *Living people*, od které žalobce mezi červencem 2016 a lednem 2017 přijal plnění za asi 15 mil. Kč, podle obchodního rejstříku sídlila v komerčním areálu spolu s mnoha dalšími ekonomickými subjekty, nezveřejňovala účetní závěrky. Společnost se neprezentovala na internetu, neměla provozovnu. Jednatel společnosti, který žalobce oslovil a se kterým žalobce domlouval dodávky zboží, byl do obchodního rejstříku zapsán pár měsíců před první dodávkou (v dubnu 2016). Žalobce se společností přesto obchodoval, a to jen na základě ústní dohody.
- Společnost *MY WORK*, od které žalobce mezi dubnem 2017 a prosincem 2017 přijal plnění za asi 17 mil. Kč, podle obchodního rejstříku sídlila na stejné adrese jako stovky jiných ekonomických subjektů, nezveřejňovala účetní závěrky a jako předmět své činnosti uváděla

i vodoinstalatérství či montáž elektrických zařízení. Na internetu se společnost prezentovala jen stroze. Žalobce za společnost oslovila osoba, která se označila za ředitele společnosti; žalobce si však nijak neověřil, že je tato osoba oprávněna za společnost jednat. Tato osoba působila v řadě dalších společností, kde byl její podíl zastaven nebo postižen exekucí. Žalobce se společností přesto obchodoval, a to na základě písemné rámcové smlouvy; ta ovšem zřejmě nebyla ve skutečnosti podepsána jednatelem společnosti (jeho podpis se totiž neshoduje s jiným, obsaženým v listině zveřejněné v obchodním rejstříku; jednatel na tuto skutečnost nemohl být dotázán, protože ho nenašla ani policie).

- Společnost *Nolan Style*, od které žalobce mezi květnem 2016 a lednem 2017 přijal plnění za asi 4 mil. Kč, podle obchodního rejstříku sídlila v bytovém domě spolu s desítkami dalších subjektů, nezveřejňovala účetní závěrky, jejím společníkem a jednatelem byla osoba s pobytem na Ukrajině. Společnost se neprezentovala na internetu, neměla zapsanou provozovnu. Společnost žalobce oslovila telefonicky, platby byly požadovány v hotovosti. Žalobce si nijak neověřil, zda osoba, se kterou – jak tvrdil – za společnost jednal, k tomu byla oprávněna; tato osoba vypověděla, že se společností neměla žádný vztah. Společnost byla v lednu 2017 zaregistrována jako nespolehlivý plátc. Žalobce od ní přesto tentýž den a pět dní poté ještě přijal plnění, a to jen na základě ústní dohody.
- Společnost *ŠILA PRAHA*, od které žalobce v lednu a únoru 2017 přijal plnění za asi 600 tis. Kč, podle obchodního rejstříku nezakládala účetní závěrky a jejím jednatelem byla osoba, u jejíhož podílu byl v lednu 2017 zapsán údaj o postižení exekucí a která působila v dalších právnických osobách, kde byl její podíl rovněž postižen exekucí. Společnost se neprezentovala na internetu. Žalobce se společností přesto obchodoval; přitom neupřesnil, s kým za společnost jednal, a za plnění platil hotově.
- Společnost *VP – PRAHA*, od které žalobce v březnu 2017 přijal plnění za asi 1 mil. Kč, podle obchodního rejstříku sídlila na stejné adrese jako desítky jiných ekonomických subjektů, delší dobu nezveřejňovala účetní závěrky. Společnost se neprezentovala na internetu, neměla zapsanou provozovnu. Za společnost se žalobcem jednal pan Ž., který s žalobcem jednal i za několik dalších společností (mimo jiné za společnost JAM-FRIGO). Pan Ž. byl jako jednatel společnosti zapsán ani ne měsíc před uzavřením obchodu. Žalobce se společností přesto obchodoval, a to s ohledem na známost s panem Ž. a na základě písemné rámcové smlouvy; ta byla však uzavřena až asi půl roku po přijetí plnění.
- Výše vyjmenovaní dodavatelé nebyli prvními unijními (a zpravidla ani prvními tuzemskými) články obchodních řetězců. To žalobce věděl z dokladů o přepravě (zboží bylo často dodáváno z jiného členského státu přímo do jeho skladu). Žalobce se nepokoušel (navzdory všem výše vyjmenovaným okolnostem a možnosti snížit tak cenu zboží) oslovit subjekty na přednějších pozicích jednotlivých řetězců. S vyjmenovanými společnostmi obchodoval, přestože měl přinejmenším povědomí o komplikovanosti obchodních řetězců, do kterých byly zapojeny.

[6] Proti rozhodnutím (výměrům) správce daně se žalobce odvolal, Odvolací finanční ředitelství (OFŘ) je však potvrdilo. Žalobce napadl rozhodnutí o odvolání u Krajského soudu v Plzni. Ten žalobu zamítl. Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce (*stěžovatel*) kasační stížnost.

2. Argumenty stran v kasačním řízení

[7] **Stěžovatel** zejména tvrdí, že i kdyby snad k daňovým podvodům docházelo, nevěděl o nich a ani vědět nemohl; nárok na odpočet daně mu proto neměl být odepřen. Stěžovatel zdůrazňuje, že s masem obchoduje dlouhodobě, a to v souladu s předpisy, že má asi 150 různých dodavatelů a že v jeho oboru je nutné na nabídku zboží – s ohledem na datum spotřeby – reagovat rychle. Dodavatele, od nichž přijal zboží, které bylo podle daňových

pokračování

orgánů zasaženo podvodem na DPH, si stěžovatel prověřoval stejně jako jiné své dodavatele; od jiných stěžovatelových dodavatelů se totiž nijak nelišili ani co do podmínek obchodů, ani co do ceny nabízeného zboží (srov. rozsudek NSS ze dne 26. 7. 2021, čj. 10 Afs 179/2019-51).

[8] Nebyl důvod, aby byl stěžovatel obezřetnější. Okolnosti obchodů, z nichž mu byl odepřen nárok na DPH, stěžovatel nepovažoval za rizikové. To, že řešení dodavatele v obchodním rejstříku nezveřejnili účetní závěrky, nemohlo být varovným signálem; nedělá to řada společností. Zvláštní nebyla ani cena. Byť daňové orgány tvrdí, že v průběhu řetězového přeprodeje zahraničního zboží se cena snižovala, stěžovatel tuto skutečnost neměl proč a jak zjišťovat. Informaci o tom, od jakého zahraničního subjektu k němu bylo zboží dodáno, stěžovatel (z dodacího listu) zjistil až ve chvíli, kdy bylo zboží v očekávané kvalitě dodáno do jeho skladu. Obchod byl uskutečněn, a stěžovatel tedy neměl proč pátrat po původní ceně zboží (tj. po ceně, za kterou zboží prodal zahraniční subjekt). Nadto by to ani nebylo možné, protože ceny masa se výrazně mění v čase a závisejí na mnoha dalších faktorech. Pochybnosti ve stěžovateli nemohlo vzbudit ani personální propojení některých stěžovatelových dodavatelů (společností JAM-FRIGO a VP – PRAHA) skrze pana Ž.. Ten má totiž zkušenosti v oboru a není divu, že jimi prospívá též společnosti svého zetě.

[9] Stěžovatel si své dodavatele prověřoval. To potvrdila jeho účetní, paní K.. Ta ve výpovědi dále uvedla, že řešené dodavatele prověřovala také ona sama; konkrétně zjišťovala existenci firmy, plátcovství DPH, nespolehlivost plátce, insolvenční, číslo účtu a správnost údajů uvedených na daňových dokladech. Nelze tvrdit, že stěžovatel nereagoval na zjištění, která z prověřování vyplynula. Zjistil-li, že je dodavatel nově vzniklou společností, požadoval písemnou smlouvu. Zjistil-li, že je dodavatel registrován jako nespolehlivý plátc DPH, spolupráci s ním ukončil (od společnosti Nolan Style naposledy přijal zboží jen pět dnů po zveřejnění informace o jejím nespolehlivém plátcovství, pak už nikdy). Zjistil-li, že namísto jednoho dodavatele, který spolupráci s ním ukončil, nastoupil jiný, který je však personálně stejně obsazen, aktivně zjišťoval, proč tomu tak je (to, že takto postupoval při vystřídání společností EKRO STORE a FLADEMON, ve výpovědi potvrdil pan K., který za obě společnosti vystupoval).

[10] Po stěžovateli nelze legitimně požadovat, aby přijal ještě jiná opatření. V jeho situaci nebylo namíste použít institut zvláštního zajištění daně podle § 109a zákona o DPH; v tomto směru se ve stěžovatelově věci neuplatní závěry rozsudku NSS ze dne 15. 8. 2018, čj. 6 Afs 31/2018-53, protože o rizikovosti tehdejších obchodů svědčila řada nestandardních okolností. Stejně tak není namíste očekávat, že stěžovatel bude obchodovat přímo se zahraničními subjekty, jakmile zjistí jejich totožnost. Stěžovatel neobchoduje s takovými objemy zboží, aby se mu vyplatilo nakupovat přímo ze zahraničí, tj. bez zprostředkujících dodavatelů. Od zahraničních subjektů proto nakupuje jen výjimečně a jen tehdy, mají-li pobočky v ČR. Konečně po stěžovateli nelze chtít, aby prověřoval, zda jsou jednatele jeho dodavatelů aktivní i v jiných společnostech a zda tyto jiné společnosti plní své závazky.

[11] Kromě věcných námitek stěžovatel ještě tvrdí, že krajský soud doplnil argumentaci OFŘ místo toho, aby napadené rozhodnutí označil za nepřezkoumatelné. Konkrétně se krajský soud namísto OFŘ zabýval použitelností závěrů rozsudku NSS ze dne 14. 5. 2020, čj. 1 Afs 493/2019-32, které se týkají rozpadu obchodního řetězce.

[12] **Odvolací finanční ředitelství** ve vyjádření ke kasační stížnosti zdůraznilo, že zboží přijaté stěžovatelem bylo zasaženo podvodem na DPH. Vzhledem k objektivním okolnostem měl stěžovatel o podvodu vědět, respektive měl přijmout taková opatření, aby

mu tyto objektivní okolnosti nezůstaly neznámé a aby se kvůli nim účasti na podvodu vyhnul; to neudělal (respektive neprokázal, že by to udělal). Stěžovatel přitom má kapacitu taková opatření přijmout – zaměstnává asi 50 zaměstnanců a jeho obrat přesahuje deset milionů EUR ročně, nejde o drobného podnikatele. OFŘ také připomnělo, že stěžovatel byl alespoň při třech místních šetřeních upozorněn, že by měl – vzhledem k zasažení trhu s masem daňovými podvody – pečlivě prověřovat své dodavatele a případně přijmout preventivní opatření, zejména využít institut zvláštního zajištění daně podle § 109a zákona o DPH.

[13] Nezveřejňování účetních závěrek řešenými dodavateli, virtuálnost jejich sídel ani jejich chybějící webová prezentace samy o sobě nesvědčí o tom, že si stěžovatel měl být své účasti na podvodu vědom. Tyto okolnosti však přistoupily k závažnějším zjištěním; souhrn těchto méně významných okolností a závažných zjištění pak už svědčí o tom, že by si stěžovatel musel být – pokud by přijal dostatečná opatření – vědom toho, že se účastní podvodu na DPH. Závažným zjištěním bylo zejména to, že pan Ž. opakovaně zakládal nové společnosti a ty staré, zadlužené, přepisoval na cizince nebo na jiné bílé koně. Stěžovatel ho tedy nemohl považovat za seriózního obchodníka. Závažný byl také propad cen v obchodním řetězci. Není pravda, že o něm stěžovatel nemohl vědět. Cena zboží se – s ohledem na rychlost, s jakou musí být vzhledem ke své povaze maso obchodováno – nemohla změnit natolik, aby ji od zahraničního subjektu stěžovatel nemohl zjistit.

[14] Stěžovatel nevysvětlil, proč mezi opatření k zamezení své účasti na podvodu nezařadil institut zvláštního zajištění daně podle § 109a zákona o DPH; není pravda, že by to odporovalo účelu tohoto institutu. Je s podivem, že se stěžovatel nepokusil napřímit dodavatelský řetězec a že zboží nabízené zahraničními subjekty nekupoval přímo od nich či od prvního tuzemského dovozce, ale od podezřelých dodavatelů. Stěžovatel totiž usiloval o co nejnížší nákupní cenu zboží, a bylo by tedy logické, kdyby se snažil o napřímení (zkrácení) dodavatelského řetězce. Konečně není nepřiměřené po stěžovateli požadovat, aby se zajímal o to, kdo jsou jednatele a společníci jeho dodavatelů a za jaké další společnosti vystupovali či vystupují. Tyto informace lze zjistit několika kliknutími online.

[15] Konečně není pravda, že na určitou stěžovatelovu odvolací námitku reagoval poprvé až krajský soud. OFŘ v rozhodnutí o odvolání (konkrétně v bodě 234) uvedlo, že se obchodní řetězec nerozpadl; už z tohoto závěru je zřejmé, že ve stěžovatelově věci vůbec nebyl splněn předpoklad rozsudku 1 Afs 493/2019. K tomuto rozsudku tedy nebylo třeba se podrobněji vyjadřovat.

[16] **Obě strany sporu** se k věci vyjádřily ještě jednou. Stěžovatel zejména trval na tom, že při běžné obchodní činnosti nemůže dodavatele prověřovat v takovém rozsahu, v jakém to požadují daňové orgány. OFŘ pak upozornilo, že stěžovatel po celou dobu opakuje tytéž námitky, které podrobně vypořádal už krajský soud a k nimž se vyjádřilo i OFŘ v rozhodnutí o odvolání.

3. Právní hodnocení

[17] Kasační stížnost není důvodná.

[18] NSS se věnoval nejprve tvrzení, že na jednu z odvolacích námitek reagoval až krajský soud. Tato tvrzení nevypořádaná námitka se totiž týkala samotné existence daňového podvodu; nadto pokud by ji krajský soud skutečně vypořádal poprvé, byl by jeho rozsudek nepřezkoumatelný. Až poté se NSS věnoval ostatním kasačním námitkám, kterými

pokračování

stěžovatel zpochybnil to, že o svém zapojení do daňového podvodu mohl a měl vědět a že neprokázal přijetí opatření, která by dostatečně zajišťovala, aby se účasti na podvodu vyhnul. NSS dospěl k závěru, že stěžovatel nárok na odpočet DPH uplatnil neoprávněně, a daňové orgány mu ho tedy správně odepřely.

3.1 *Odvolací orgán vypořádal námitku týkající se rozpadu obchodního řetězce dostatečně*

[19] Stěžovatel v žalobě tvrdil, že se OFŘ vůbec nezabývalo jednou z odvolacích námitek, konkrétně použitelností závěrů rozsudku 1 Afs 493/2019 ve stěžovatelově věci. Rozhodnutí o odvolání proto stěžovatel označil za nepřezkoumatelné. Krajský soud s ním nesouhlasil, a nezrušil tedy rozhodnutí o odvolání. To stěžovatel považuje za chybu, respektive za důvod, proč by NSS měl zrušit rozsudek krajského soudu.

[20] Krajský soud zruší rozhodnutí, které je žalobou napadeno, mimo jiné tehdy, je-li pro nedostatek důvodů nepřezkoumatelné [§ 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s.]. Pokud krajský soud takto nepostupuje – nezruší nepřezkoumatelné rozhodnutí správního orgánu – a pokud se proti tomu žalobce brání kasační stížností, NSS sám zruší rozsudek krajského soudu pro nepřezkoumatelnost (rozsudek NSS ze dne 22. 6. 2011, čj. 1 As 66/2011-122, bod 22). Za nedostatečně odůvodněné však nelze označit rozhodnutí, které sice nereaguje na všechny námitky v podrobnostech, ale staví proti nim odlišný, přesvědčivě zdůvodněný závěr (rozsudek NSS ze dne 27. 5. 2015, čj. 6 As 152/2014-78, bod 23). Zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám rozhodnutí; je namístě, jen jestliže pro nedostatek důvodů skutečně nelze rozhodnutí věcně přezkoumat, tj. jestliže správní orgán opomene na námitku účastníka úplně (tedy nejen výslovně) reagovat (rozsudek NSS ze dne 27. 2. 2019, čj. 8 Afs 267/2017-38, bod 16).

[21] Ve věci 1 Afs 493/2019, které se stěžovatel dovolával, se řešila situace, kdy si daňový subjekt prokazatelně (podle dokladů i fakticky) koupil svařovací automat od dodavatele a následně uplatnil nárok na odpočet daně. Ten mu byl odepřen, protože společnost, od které tento dodavatel zboží (podle dokladů) odebral, neprokázala ekonomickou činnost (byla jí vyměřena daň ve výši 0 Kč) a dodavateli byla v důsledku toho doměřena daň (neprokázal faktické přijetí plnění). NSS tehdy souhlasil se závěrem, že odepření odpočtu nebylo namístě: neprokázání ekonomické aktivity zmíněné společnosti (na jejím vstupu a současně výstupu) rozpojilo obchodní řetězec. V novém (kratším) obchodním řetězci zůstal jen daňový subjekt a jeho přímý dodavatel a daň v tomto krátkém řetězci nechyběla z důvodu podvodného jednání (respektive nebyly pojmenovány nestandardní okolnosti týkající se tohoto krátkého řetězce).

[22] V odvolání stěžovatel namítl, že správce daně neprokázal porušení daňové neutrality (tj. existenci chybějící daně). Uvedl, že s ohledem na závěry rozsudku 1 Afs 493/2019 nemůže být daňová neutralita narušena, je-li tvrzeně podvodný řetězec přerušen, respektive chybí-li daň v řetězci až v důsledku jejího doměření, a to nikoli pro účast na daňovém podvodu, ale pro neprokázání údajů uvedených v daňovém přiznání. OFŘ na tuto námitku výslovně reagovalo v bodech 234 až 238. Uvedlo, že některé společnosti ve středech popsaných řetězců se sice staly nekontaktními, nevedlo to však k rozpadu (přerušení) řetězců. O žádném plnění totiž správce daně nerozhodl, že se neuskutečnilo (neuznal-li odpočet daně na vstupu, daň na výstupu nezpochybnil). Implicitně pak OFŘ na uvedenou námitku reagovalo všude tam, kde popisovalo jednotlivé obchodní řetězce, v nich chybějící daň a nestandardní okolnosti obchodování v těchto řetězcích (viz body 41 až 139). Z těchto popisů je zřejmé, že v žádném řetězci nebyla nekontaktnímu středovému článku vyměřena

daň ve výši 0 Kč pro neuznání vstupů a současně výstupů jeho ekonomické činnosti – a že se nestandardní okolnosti týkaly nejen středových článků řetězců, ale i přímých stěžovatelových dodavatelů.

[23] V žalobě stěžovatel namítl, že se OFŘ rozsudkem 1 Afs 493/2019 nezabývalo, respektive nevysvětlilo, proč se závěry tohoto rozsudku tentokrát neuplatní. Krajský soud na tuto žalobní námitku reagoval v bodech 140 až 145: uvedl, že rozhodnutí OFŘ nepovažuje za nepřezkoumatelné, a podrobně vysvětlil, proč souhlasí s jeho přezkoumatelným závěrem.

[24] NSS s hodnocením krajského soudu souhlasí. OFŘ totiž na odvolací námitku reagovalo. Necitovalo sice rozsudek 1 Afs 493/2019, ale výslovně odlišilo tehdy řešené skutkové okolnosti od skutkových okolností stěžovatelovy věci. Už z toho je zřejmé, že OFŘ nepovažovalo závěry zmíněného rozsudku za použitelné. Nebylo tedy namístě, aby krajský soud rozhodnutí OFŘ zrušil. O nepřezkoumatelnosti rozhodnutí OFŘ nemůže svědčit to, že krajský soud závěry OFŘ ještě jednou, poněkud jinak, vysvětlil (a na rozdíl od OFŘ přímo citoval rozsudek 1 Afs 493/2019).

[25] Kasační stížnost neobsahuje – krom právě vypořádané – jiné námitky, které by souvisely s (ne)prokázáním existence daňového podvodu. Stěžovatel namítá už jen to, že o skutečnostech nasvědčujících podvodnému jednání se daňové orgány dozvěděly díky svým kompetencím a rozsáhlým šetřením a že on sám o nich nemohl vědět. V dalších bodech se tedy NSS zabývá stěžovatelovou vědomostí o jeho účasti na existujícím daňovém podvodu.

3.2 Stěžovatel uplatnil nárok na odpočet DPH neoprávněně

[26] 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.

[27] Nárok na odpočet DPH vzniká automaticky. Pokud ho však daňový subjekt hodlá uplatnit, 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. 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. 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.

[28] 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

pokračování

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).

[29] 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 svou dobrou víru, tj. že přijal rozumná opatření k zamezení své účasti na podvodu (rozsudek NSS ze dne 25. 7. 2019, čj. 10 Afs 182/2018-42, body 42 a 43).

[30] V projednávané věci vyvstala řada objektivních okolností, na základě kterých stěžovatel o své účasti na podvodu mohl a měl vědět (viz jejich souhrn v bodě [5]). NSS ve stručnosti připomíná, že stěžovatel byl obecně informován o rizikovosti trhu s masem a že přinejmenším z dokladů o přepravě mohl vytušit, jak spletité jsou obchodní řetězce, do nichž se zapojil. Přesto obchodoval se společnostmi, které požadovaly značně vysoké platby v hotovosti (Nolan Style, ŠILA PRAHA); které byly registrovány k DPH či změnily jednatele jen krátce před zahájením spolupráce se stěžovatelem (ABC Capital, Living people, VP – PRAHA); za něž vystupovaly osoby, které nebyly uvedeny v obchodním rejstříku ani nepředložily jiné oprávnění (EKRO STORE, FLADEMON, JAM-FRIGO, MY WORK, Nolan Style); jejichž jednatele měli pobyt hlášen na úřadě nebo v zahraničí či působili v jiných společnostech (ABC Capital, EKRO STORE, FLADEMON, JAM-FRIGO, MY WORK, Nolan Style, ŠILA PRAHA, VP - PRAHA). Nadto se všechny zmíněné společnosti na internetu neprezentovaly buď vůbec, nebo jen stroze; v době obchodování nezveřejňovaly účetní závěrky; a jejich sídla zřejmě nebyla skutečná (sídlily na adresách, kde bylo zapsáno i mnoho dalších ekonomických subjektů, případně v rodinných či bytových domech). Stěžovatel nepochybně, že tyto okolnosti nastaly. Nesouhlasí však s tím, že v něm měly vzbudit podezření.

[31] Stěžovatel konkrétně namítá, že účetní závěrky nezveřejňuje řada běžně fungujících, důvěryhodných společností. Tato jeho obrana by byla účinná, kdyby nezveřejňování účetních závěrek bylo jedinou či alespoň klíčovou problematickou okolností. Tak tomu ovšem není. Stěžovatel dále tvrdí, že pochybnosti v něm nemohlo vyvolat ani propojení jeho přímých dodavatelů – společností JAM-FRIGO a VP – PRAHA – skrze pana Ž.. Samo propojení snad ještě ne, ovšem s panem Ž. byla spojena řada dalších skutečností, které už jednoznačně podezřelé byly: pan Ž. působil v několika společnostech a některé z nich byly v insolvenci nebo byly přepsány na osobu s pobytem v zahraničí. Zvláštní je i to, že podle stěžovatele ho společnost JAM-FRIGO oslovila skrze svého jednatele, ten ale uvedl, že obchody domlouval jeho tchán – pan Ž.. Konečně stěžovatel namítá, že mezi okolnostmi, které v něm měly vzbudit podezření, nemohla být zařazena cena zboží. To ale ani nebyla. Daňové orgány ve svých rozhodnutích označily snižující se cenu zboží putujícího obchodním řetězcem za nestandardní okolnost, která svědčí o existenci podvodu na DPH. Netvrdily, že jde o objektivní okolnost, kterou sám stěžovatel přehlížel (jinak řečeno takovou, na jejímž základě stěžovatel měl vědět, že je do podvodu zapojen).

[32] Byť stěžovatel tvrdil, že přijal určitá opatření, aby se účasti na podvodu vyhnul, nebylo možné tuto jeho „prevenci“ označit za dostatečnou. Tak především stěžovatelovy postupy zřejmě ve skutečnosti nebyly takové, jak tvrdil, respektive jak je ve své výpovědi popsala jeho účetní, paní K.. Jedním z přijatých preventivních opatření mělo být ověřování toho, zda dodavatel není registrován jako nespolehlivý plátce DPH. Toto opatření ale nebylo používáno důsledně, protože stěžovatel od nespolehlivého plátce (společnosti Nolan Style) přijal dvě plnění. Dalším opatřením mělo být zjišťování informací o historii dodavatele

a obchodování s nově vzniklými společnostmi jen na základě písemné smlouvy. Takové opatření ale nezabránilo tomu, aby stěžovatel uzavřel obchod s nově zapsaným jednatelem (společnosti Living people) a aby tento obchod proběhl jen na základě ústní dohody. Nadto stěžovatel písemné smlouvy neuzavíral ani tehdy, platil-li miliony v hotovosti, a to společnosti, jejíž jednatel pobýval na Ukrajině a za niž s ním podle jeho tvrzení jednala osoba, která při výpovědi svůj vztah se společností vyloučila (šlo o společnost Nolan Style). Konečně stěžovatel tvrdil i to, že pokud namísto jednoho dodavatele, který spolupráci s ním ukončil, nastoupil jiný, který však byl personálně stejně obsazen, stěžovatel aktivně zjišťoval, proč tomu tak je. Toto tvrzení se však nejeví pravdivé. Společnost EKRO STORE byla takto nahrazena společností FLADEMON. Stěžovatel přitom uvedl, že za společnost FLADEMON jednal s osobou, která však pro společnost začala – jak sama potvrdila – pracovat až později. To, že okolnosti „vystřídání“ zmíněných dodavatelů stěžovateli vysvětlil, uvedl pan K.; nezmínil se však o tom, že by se ho na tyto okolnosti stěžovatel ptal.

[33] Stěžovatel také tvrdil, že nebylo spravedlivé od něj očekávat zvýšenou obezřetnost, protože vytýkané obchody se nijak nelišily od jiných obchodů, které stěžovatel běžně uzavíral. Na podporu své argumentace přitom odkázal na rozsudek NSS ve věci 10 Afs 179/2019. Ten ale uvádí jen to, že u standardních obchodů není spravedlivé požadovat zvýšenou obezřetnost, a proto je třeba nejprve prokázat, že vzhledem k objektivním okolnostem neměl daňový subjekt považovat daný obchod za standardní (10 Afs 179/2019, bod 19). To se ve stěžovatelově věci stalo: daňové orgány uvedly řadu objektivních okolností, na jejichž základě stěžovatel přinejmenším mohl a měl vědět, že se zapojuje do obchodních řetězců zasažených podvodem na DPH. Stěžovatel se stále mohl „vyvinut“ (zpochybnit, že daňové orgány unesly své důkazní břemeno ohledně jeho vědomosti o zapojení do podvodu), pokud by prokázal, že přijal preventivní opatření, která od něj bylo možné rozumně požadovat. To stěžovatel neprokázal. Tvrdil, že nějaká opatření přijal, a prokázat to měla mimo jiné výpověď jeho účetní. Ze skutkových zjištění však vyplynulo, že pokud byla tato opatření vůbec používána, dělo se tak nedůsledně, a proto je nelze považovat za účinnou prevenci.

[34] Pro neuznání nároku na odpočet DPH stačí výše uvedené závěry: daňový podvod existoval a stěžovatel o svém zapojení do něj přinejmenším mohl a měl vědět, což se mu nepodařilo zpochybnit. Stěžovatel se snažil tyto závěry kasačními námitkami rozkolísat, ale neuspěl. NSS tedy souhlasí s krajským soudem, že daňové orgány stěžovateli nárok na odpočet správně odeprly.

[35] Stěžovatel v kasační stížnosti nesouhlasí ještě s tím, že mu daňové orgány vyčetly nepřijetí konkrétních, jimi popsanych opatření. Ještě než se NSS – pro úplnost – vyjádří k této části kasační stížnosti, zdůrazňuje výše naznačené: stěžovatel o odpočet přišel ne proto, že nepřijal daňovými orgány „upřednostňovaná“ opatření, ale především proto, že neprokázal důsledné používání ani těch opatření, jejichž přijetí tvrdil (navíc šlo většinou o opatření jen formální).

[36] Stěžovatel má za to, že po něm daňové orgány v podstatě chtěly, aby se zahraničními subjekty obchodoval vždy jen „napřímo“ (bez zprostředkovatelů). Tak to ale nebylo. Daňové orgány se spíše jen pozastavily nad tím, že se stěžovatel, byť by to bylo ekonomicky logické, o napřímení obchodních řetězců ani nepokusil, respektive že nevysvětlil, proč by to pro něj v jednotlivých případech nebylo možné či výhodné. Obecné stěžovatelovo tvrzení, že není natolik velkým subjektem, aby zvládl obchodovat se zahraničními dodavateli, považuje NSS (ve shodě s krajským soudem a daňovými orgány) za nepřesvědčivé.

pokračování

Stěžovateli tuzemští dodavatelé byli mnohdy menšími subjekty s kratší obchodní historií, přesto jim stěžovatel důvěřoval, že se zahraničními dodavateli dokážou obchodovat. Stěžovatel dále nesouhlasí s tím, že by měl prověřovat, zda jsou jednatelé jeho dodavatelů aktivní i v jiných společnostech a zda tyto jiné společnosti plní své závazky. Není to ale tak, že by to dělat musel. Stěžovatel má samozřejmě možnost (chce-li úspěšně uplatňovat nárok na odpočet) namísto tohoto poměrně jednoduše proveditelného preventivního opatření přijmout i jiná, která by však ve svém souhrnu měla být alespoň stejně účinná. Konečně ani na užití institutu zvláštního zajištění daně podle § 109a zákona o DPH daňové orgány netrvaly v tom smyslu, že by ho označily za podmínku uznání nároku na odpočet. Označily ho jen – a to správně – za „silné“ preventivní opatření, jehož použití mohlo být namíste s ohledem na „silné“ podezření, které stěžovatel mohl a měl mít. To ale neznamená, že by stěžovatel nárok na odpočet neuplatnil úspěšně, pokud by přijal jiné „silné“ preventivní opatření.

4. Závěr a náklady řízení

[37] NSS dospěl k tomu, že rozsudek krajského soudu je přezkoumatelný; se závěry krajského soudu NSS souhlasí. Stěžovateli byl správně odepřen nárok na odpočet DPH za zdaňovací období leden až prosinec 2017, duben až prosinec 2018 a leden až duben 2019. Ačkoli splnil formální podmínky a ani splnění hmotněprávních podmínek nebylo zpochybněno, došlo ve stěžovatelových dodavatelských řetězcích k záměrnému daňovému úniku a stěžovatel o svém zapojení do podvodných řetězců mohl a měl vědět.

[38] Stěžovatel se svými námitkami neuspěl, a NSS proto jeho kasační stížnost zamítl. Neúspěšný stěžovatel 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.

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

V Brně dne 11. prosince 2025

Michaela Bejčková
předsedkyně senátu