ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Michaely Bejčkové a soudců Faisala Husseiniho a Ondřeje Mrákoty ve věci žalobkyně: **LEPŠÍ PRÁCE s. r. o.**, Štefánikova 25, Praha 5, zastoupené advokátem JUDr. Jiřím Sehnalem, Politických vězňů 27, Kolín, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí ze dne 11. 11. 2021, čj. 42756/21/5300-21441-702127, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 31. 5. 2022, čj. 18 Af 2/2022 - 64,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

[1] V této věci jde o doměření daně z přidané hodnoty daňovému subjektu, který žádal odpočet za plnění přijaté v podvodném řetězci. Nárok na odpočet byl i podle soudu správně odepřen: daňový subjekt si totiž koupil reklamu od dodavatele, který vědomě uplatnil neoprávněný nárok na odpočet; nedůvěryhodného dodavatele si náležitě neprověřil; a reklamu si koupil „nad cenou“.

1. Popis věci

[2] Žalobkyní je dlouhodobě fungující obchodní společnost (zapsaná do rejstříku v roce 2010), která se zabývá zejména zprostředkováváním zaměstnání.

[3] Správce daně (Finanční úřad pro hl. m. Prahu) v listopadu 2019 žalobkyni doměřil DPH za listopad 2017, celkem (i s penále) ve výši zhruba 680 000 Kč. Dospěl totiž k závěru,

že žalobkyně neoprávněně uplatnila nárok na odpočet DPH za přijetí služby – reklamy na akci Miss Junior 2017 – od společnosti Serpent Max. Žalobkyně nesplnila hmotněprávní podmínky: neprokázala, že plnění fakticky přijala od zmíněného dodavatele v tvrzeném rozsahu a za tvrzenou cenu.

[4] Proti rozhodnutí (výměru) správce daně se žalobkyně odvolala, Odvolací finanční ředitelství (OFŘ) ho však potvrdilo. Na základě dalšího dokazování (zejména svědecké výpovědi dodavatelova jednatele) dalo OFŘ žalobkyni za pravdu v tom, že splnila formální i hmotněprávní podmínky uplatnění nároku (předložila daňové doklady a prokázala faktické přijetí plnění). Přesto dospělo k závěru, že žalobkyně nebyla oprávněna uplatnit nárok na odpočet, a uplatněný nárok je tedy třeba odepřít. Sporné plnění totiž bylo zasaženo podvodem na DPH, o kterém žalobkyně mohla a měla vědět (respektive neprokázala, že přijala rozumná opatření, aby se účasti na podvodu vyhnula).

[5] Konkrétně OFŘ zjistilo, že dodavatel žalobkyně – společnost *Serpent Max* – měl od neplátců DPH zdarma umožněno poskytovat reklamu v průběhu akce Miss Junior 2017 a provozovat související webové stránky. Přesto v daňovém přiznání uvedl, že si toto plnění koupil od plátce DPH – společnosti *Energy Net*. A ta si je podle kontrolního hlášení předtím koupila od společnosti *Kathamr Production*. Jednatelem všech tří zmíněných společností byl stejný člověk – pan Maceček. Dodavatel žalobkyně uhradil nedostatečnou DPH: tvrdil, že úplatně přijal plnění na vstupu a o jeho hodnotu snížil daň na výstupu. Správce daně dodavateli neuznal tvrzené plnění na vstupu pro neunesení důkazního břemene (dodavatel nepředložil daňové doklady) a DPH mu doměřil; doměřenou DPH dodavatel neuhradil a stal se nekontaktním. Ani dodavatelův dodavatel (Energy Net) nepředložil daňové doklady a neuhradil doměřenou daň. Konečně první článek řetězce (Kathamr Production) poskytnutí plnění ani nepřiznal (v přiznání k DPH za dané období vykázal nulové hodnoty na vstupu i na výstupu).

[6] Odvolací finanční ředitelství uvedlo řadu nestandardních okolností obchodní transakce mezi žalobkyní a jejím dodavatelem, především to, že:

- žalobkyně si reklamu na akci Miss Junior 2017 koupila od dodavatele, který měl být podle smlouvy o tomto plnění generálním partnerem akce; ve veřejně dostupných zdrojích však mezi generálními partnery uveden nebyl;
- dodavatel má v obchodním rejstříku zapsán jen velmi obecný předmět podnikání, což je typickým znakem společností založených tzv. na objednávku;
- dodavatel neměl funkční webové stránky;
- dodavatel má virtuální sídlo; jeho jednatel (pan Maceček) je jednatelem celkem 37 společností, z nichž 5 je v likvidaci;
- dodavatel nezveřejňoval účetní závěrky;
- žalobkyně za reklamu na akci zaplatila, ačkoli jiné společnosti si reklamu na akci zajistily zdarma nebo za nepeněžní protiplnění;
- žalobkyně za reklamu zaplatila několikanásobně víc než jiná společnost jinému dodavateli za reklamu na téže akci (tedy za srovnatelné plnění);
- společnost, jejímž jednatelem tehdy byl jednatel žalobkyně, uzavřela s panem Macečkem, jednatelem dodavatele (jednajícím tehdy za jinou společnost), smlouvu na téměř shodnou reklamu už na akci Miss Junior 2015; sjednaná cena byla tehdy poloviční;
- cena plnění byla pro žalobkyni nemalá, tvořila asi třetinu hodnoty všech plnění přijatých v daném měsíci.

[7] Rozhodnutí o odvolání napadla žalobkyně u Městského soudu v Praze, se svou žalobou ovšem neuspěla. Proti rozsudku městského soudu podala žalobkyně (*stěžovatelka*) kasační stížnost.

2. Kasační řízení

[8] Podle stěžovatelky mělo být správně prokázáno, že příčinou chybějící daně je její účast na podvodu (v této souvislosti stěžovatelka odkazuje na rozsudky NSS ze dne 20. 8. 2020, čj. 1 Afs 326/2019 - 39; a ze dne 19. 5. 2022, čj. 9 Afs 179/2021 - 53). Stěžovatelka přitom o své účasti na podvodu nevěděla, a nevěděla ani o chybějící dani (rozsudky NSS ze dne 4. 2. 2022, čj. 4 Afs 95/2021 - 102; a ze dne 28. 4. 2022, čj. 6 Afs 150/2020 - 48). Po stěžovatelce nelze požadovat, aby prověřovala věrohodnost dodavatelů svého dodavatele (rozsudek NSS ze dne 8. 9. 2021, čj. 5 Afs 157/2020 - 61). Nadto o podvodu lze hovořit jen tehdy, pokud se plnění fakticky uskutečnilo (rozsudek NSS ze dne 18. 5. 2022, čj. 8 Afs 268/2018 - 91). Chybějící daň však byla ve věci stanovena proto, že stěžovatelčin dodavatel plnění fakticky nepřijal (respektive to neprokázal).

[9] Konkrétně k věci stěžovatelka uvádí, že její dodavatel měl v obchodním rejstříku zapsáno, že poskytuje reklamní služby – jako předmět podnikání měl totiž uvedené tzv. volné živnosti, mezi něž patří i marketing. Rozsah reklamy na akci Miss Junior 2015 a reklamy na akci Miss Junior 2017 byl jiný, proto nelze srovnávat jejich cenu. Stěžovatelka měla dobré zkušenosti s panem Macečkem, proto nepovažovala za nutné si dodavatele podrobně prověřovat. Měli být vyslechnuti navrhovaní svědci.

[10] Stěžovatelka se dále domnívá, že odhalila rozpor v judikatuře NSS. Podle řady rozhodnutí musí být příčinou chybějící daně podvodné jednání (rozsudky ze dne 25. 4. 2019, čj. 7 Afs 321/2018 - 80; ze dne 14. 5. 2020, čj. 1 Afs 493/2019 - 32; ze dne 24. 8. 2020, čj. 6 Afs 83/2020 - 32; a ze dne 18. 3. 2021, čj. 9 Afs 160/2020 - 49). Ovšem podle jednoho rozhodnutí to tak není (rozsudek ze dne 28. 2. 2022, čj. 3 Afs 119/2020 - 38). Proto stěžovatelka navrhuje, aby NSS věc předložil svému rozšířenému senátu.

[11] Odvolací finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedlo, že příčinou chybějící daně bylo prokazatelně podvodné jednání. To, že pro nekontaktnost dodavatele nebylo možné ověřit, zda poskytnuté plnění dříve přijal, neznamená, že nedošlo k podvodu. Povinností daňových orgánů není prokázat, který z dodavatelů v řetězci podvod spáchal. Odpočet lze odepřít, i pokud daňový subjekt nezná toho, kdo daň neodvedl; stačí, že na základě bezprostřední spolupráce s podezřelým subjektem mohl vědět, že se zapojuje do podvodného řetězce.

3. Právní hodnocení

[12] Kasační stížnost není důvodná.

[13] V okamžiku, kdy plátci 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.

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

[15] O splnění formálních a hmotněprávních podmínek není v projednávané věci sporu.

[16] 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.

[17] Podvodem na DPH v podstatě je situace, v níž z důvodu podvodného jednání (tedy nikoli jen například v důsledku opomenutí) jeden článek obchodního řetězce neodvede určitou částku získanou jako DPH do státního rozpočtu, zatímco následující článek v řetězci (ne nutně *přímo* následující; rozsudek NSS ze dne 23. 7. 2021, čj. 5 Afs 190/2020 - 60, bod 26) uplatní nárok na její odpočet (rozsudek NSS ze dne 31. 8. 2016, čj. 2 Afs 55/2016 - 38, č. 3505/2017 Sb. NSS, body 30 a 31, a zejména judikatura Soudního dvora EU tam citovaná). Zásadním předpokladem pro odmítnutí nároku na odpočet DPH kvůli účasti na podvodu tedy je narušení daňové neutrality, tj. existence daňové ztráty (rozsudek NSS ze dne 10. 11. 2015, čj. 9 Afs 163/2015 - 44, bod 46). Daň musí chybět v konkrétním řetězci, tj. v souvislosti s konkrétními plněními (rozsudek NSS ze dne 22. 11. 2022, čj. 8 Afs 188/2020 - 103, bod 23).

[18] Přijme-li daňový subjekt plnění zasažené podvodem na DPH a zjistí-li správce daně, že daňový subjekt na základě objektivních okolností o své účasti na podvodu mohl a měl vědět, může daňový subjekt nárok na odpočet DPH ve vztahu k tomuto plnění úspěšně uplatnit, jen pokud prokáže, že přijal rozumná opatření k zamezení své účasti na podvodu, a tedy o něm ani nemohl vědět (rozsudek NSS ze dne 12. 7. 2022, čj. 4 Afs 264/2021 - 57, body 53 a 54).

[19] Tato východiska rozhodování o (ne)odepření odpočtu DPH stěžovatelka zpochybňuje. Ačkoli za tímto účelem odkazuje na četná rozhodnutí NSS, mýlí se v jejich výkladu, a tedy i ve svých závěrech:

- Podle stěžovatelky musí být prokázáno, že právě ten subjekt, jemuž má být odpočet odepřen, státu svým podvodným jednáním způsobil daňovou ztrátu. To není pravda. Daňová ztráta může být způsobena podvodným jednáním kteréhokoli článku obchodního řetězce (stěžovatelkou uváděná věc 1 Afs 326/2019 svědčí o tomtéž, viz její bod 45; ve věci 9 Afs 179/2021 šlo o nepřezkoumatelnost závěru, že daň chyběla v důsledku podvodného jednání).
- Podle stěžovatelky mělo být dále prokázáno, že o své účasti na podvodu a o chybějící dani věděla. To není pravda. Stačí prokázat, že na základě objektivních okolností (indicií) stěžovatelka o své účasti na podvodu vědět mohla a že nepřijala dostatečná opatření, aby se účasti na daňovém podvodu vyhnula; prokazovat povědomí o uskutečnění podvodu a o způsobené daňové ztrátě není třeba (stěžovatelka uváděla věci 4 Afs 95/2021 a 6 Afs 150/2020, v obou šlo o hodnocení dostatečnosti indicií o účasti na podvodu, ne o posouzení vědomosti o něm).
- Stěžovatelka se brání tvrzením, že aby se vyhnula účasti na podvodu, musela by prověřovat dodavatele svých dodavatelů. To není pravda. Je jen třeba, aby míra její obezřetnosti přinejmenším odpovídala podezřelosti obchodní transakce, tedy aby stěžovatelka dostatečně prověřovala své obchodní partnery (5 Afs 157/2020, bod 40).
- Konečně podle stěžovatelky nejde o podvod, pokud daň chybí proto, že určitý článek v řetězci neprokázal splnění formálních nebo hmotněprávních podmínek svého nároku na odpočet. To není pravda. O podvod jde i v tomto případě. O podvod jde totiž tehdy, když daň chybí v důsledku podvodného jednání, součástí kterého může být i „zmizení“ článku řetězce, tj. jeho nedosažitelnost pro správce daně (ve věci 8 Afs 268/2018 šlo o něco jiného: neslučitelnost závěrů, že odpočet byl odepřen pro nesplnění hmotněprávních podmínek a pro zapojení do podvodu).

[20] Stěžovatelka dále tvrdila, že v judikatuře NSS objevila rozpor, a její věc je tedy třeba postoupit rozšířenému senátu. Ani toto její tvrzení není správné. V oné domněle se odlišující věci 3 Afs 119/2020 (bodu 46) totiž NSS netvrdil, že příčinou chybějící daně nemusí být podvodné jednání: šlo tam o formu, a ne o příčinu daňového úniku. NSS připomněl, že daň může chybět i z jiných důvodů, než že byla některému článku v řetězci doměřena, protože žádal o odpočet navzdory svému zapojení do podvodu. Může chybět třeba i proto, že článek v řetězci žádnou daň neodvedl, nebo žádal o odpočet, aniž splnil formální nebo hmotněprávní podmínky. Důležité je, že daň chybí a úmyslem přinejmenším jednoho článku v řetězci bylo, aby chyběla.

[21] Navzdory stěžovatelčinu přesvědčení tedy správce daně i městský soud v její věci postupovali správně. Bylo prokázáno, že si stěžovatelka koupila reklamu od dodavatele, který neodvedl dostatečnou DPH (a že dostatečnou DPH neodvedly ani předchozí články řetězce). Dále bylo prokázáno, že dodavatel, ačkoli reklamu sám získal bezplatně, tvrdil, že ji koupil; to nelze vysvětlit jinak, než že bylo jeho záměrem neoprávněně žádat o odpočet. Stěžovatelčinu obchodní spolupráci s dodavatelem provázela řada nestandardních okolností: především nadsazená cena (ve srovnání s obdobnými plněními) a to, že dodavatel nebyl

(v rozporu se svým smluvním tvrzením) zmíněn jako partner akce, na níž měla mít stěžovatelka reklamu, a neměl webové stránky ani skutečné sídlo. Stěžovatelka si přesto reklamu od dodavatele koupila, aniž si ho náležitě prověřila. Z toho všeho městský soud a správce daně správně usoudili, že stěžovatelce nelze odpočet přiznat.

[22] NSS nevyhodnotil jako důvodné ani stěžovatelčiny kasační námitky přímo se vztahující k její věci.

[23] Stěžovatelka až v kasační stížnosti uvádí, že její dodavatel v podstatě měl v obchodním rejstříku zapsáno, že poskytuje reklamní služby (jen to bylo skryto pod příslušným živnostenským oprávněním). Tato její námitka je jednak v kasačním řízení nepřípustná, jednak pomíjí, že správce daně poukázal i na řadu dalších objektivních okolností, které v souhrnu svědčily o podezřelosti obchodní transakce (viz bod [6] výše). Ke stěžovatelčinu tvrzení, že rozsah reklam na akci Miss Junior 2015 a na akci Miss Junior 2017 nebyl srovnatelný, se vyjádřil jak městský soud (v bodě 106), tak odvolací správní orgán (bod 99). Stěžovatelka nijak nereaguje na jejich zjištění, že při porovnání celého obsahu smluv (nejen stěžovatelkou vyňatých pasáží) je srovnatelnost obou plnění zřejmá. Městský soud i OFŘ se ve svých rozhodnutích (bodech 110, respektive 101) srozumitelně vypořádaly i s tím, že stěžovatelka měla zkušenosti s panem Macečkem, a proto si neprověřovala dodavatele, za kterého jednal. Obchodním partnerem stěžovatelky byl její dodavatel, nikoli jeho jednatel jakožto fyzická osoba. Proto si stěžovatelka měla svého dodavatele (právnickou osobu) prověřit, a to s mírou obezřetnosti přinejmenším odpovídající tomu, jak nestandardním se jevil. Konečně stěžovatelka v kasační stížnosti volá po provedení výslechů. Neuvádí však, co přesně by mohly objasnit, respektive jak by případná objasnění mohla změnit výsledek věci. Shodně její požadavky zhodnotily i městský soud (v bodech 82–84 a 89–98) a OFŘ (v bodech 105–110). Jejich závěrům NSS nemá co vytknout.

[24] NSS uzavírá, že stěžovatelka uplatnila nárok na odpočet DPH a splnila formální podmínky. Ani o splnění hmotněprávních podmínek nebylo ve věci sporu. Přesto jí nárok na odpočet byl správně odepřen. Ve stěžovatelčině dodavatelském řetězci totiž došlo k záměrnému daňovému úniku a stěžovatelka podle objektivních okolností o svém zapojení do podvodného řetězce mohla a měla vědět. Stěžovatelka přitom neprokázala, že přijala rozumná opatření, aby se účasti na podvodu vyhnula.

4. Závěr a náklady řízení

[25] NSS souhlasí s městským soudem: stěžovatelce byl správně odepřen nárok na odpočet DPH za listopad 2017. Stěžovatelka se totiž účastnila daňového podvodu a o své účasti na něm by, pokud by přijala rozumná opatření, věděla.

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

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

pokračování

V Brně dne 20. února 2024

Michaela Bejčková
předsedkyně senátu