



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Sylvie Šiškeové a soudců Lukáše Pišvejce a Evy Šonkové v právní věci žalobkyně: **IP TRADE BRNO s. r. o.**, se sídlem Nové Sady 988/2, Brno, zastoupené společností **TOMÁŠ GOLÁŇ**, daňová kancelář s. r. o., se sídlem Jiráskova 1284, Vsetín, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 9. 2019, č. j. 36616/19/5300-21441-702127, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 16. 5. 2024, č. j. 30 Af 67/2019-165,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á**.
- II. Žalovaný **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovaný **j e p o v i n e n** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ve výši 4 114 Kč k rukám jejího zástupce **TOMÁŠ GOLÁŇ**, daňová kancelář s. r. o., a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Žalobkyně se žalobou podanou ke Krajskému soudu v Brně domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 9. 2019, č. j. 36616/19/5300-21441-702127. Žalovaný jím zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil pět platebních výměrů Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj (správce daně) ze dne 6. 6. 2018 a 7. 6. 2018. Správce daně jimi žalobkyni vyměřil daň z přidané hodnoty (DPH) za období duben až srpen 2016 v celkové výši 519 889 Kč včetně penále ve výši 24 466 Kč. Důvodem vydání platebních výměrů bylo zjištění, že obchodní transakce s tvářecími závitníky, jichž se žalobkyně v tomto období účastnila, byly zasaženy podvodem na DPH, o němž žalobkyně vědět mohla a měla. Za tyto transakce jí proto daňové orgány neuznaly odpočet daně.

[2] Krajský soud rozsudkem ze dne 29. 11. 2021, č. j. 30 Af 67/2019-92, napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Nejvyšší správní soud (NSS) rozsudkem ze dne 7. 3. 2024, č. j. 3 Afs 4/2022-85, tento rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení. Krajský soud podle NSS pochybil tím, že se nevyjádřil ke dvěma ze šesti objektivních okolností, kterými žalovaný prokazoval vědomost žalobkyně o její účasti na daňovém podvodu. Konkrétně šlo o neobezřetnost žalobkyně při uzavírání obchodních vztahů s dodavatelem a o její nahlédnutí do „osobních údajů“ dodavatele A.D.M. DESIGN s.r.o. (dále jen „A.D.M.“).

[3] Krajský soud i podruhé napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Předně dospěl k závěru, že žalovaný prokázal existenci daňového podvodu v posuzovaném řetězci a zjistil chybějící daň u dodavatele žalobkyně – společnosti A.D.M. i subdodavatele KL Wine s.r.o. (dále jen „KL Wine“). Zároveň poukázal na několik neobvyklých okolností v řetězci: nekontaktnost dodavatele i subdodavatele, neplnění povinnosti ukládat účetní závěrky do obchodního rejstříku, sídla na virtuálních adresách, neznalost výrobců závitníků, jejich dodávání za „zhruba“ nákupní cenu a jednání s osobou, která již nebyla jednatelem KL Wine.

[4] Krajský soud však shledal, že šest okruhů okolností, které žalovaný popsal, nebylo ani ve svém souhrnu způsobilých prokázat vědomost žalobkyně o jejím zapojení do daňového podvodu. Objektivní okolnosti jako absence prezentace prodeje určitého typu výrobků na stránkách dodavatele, neuzavření písemné smlouvy, nezakládání listin do obchodního rejstříku nebo platby v hotovosti nejsou v obchodní praxi nijak výjimečné a samy o sobě nemohou odůvodnit závěr o vědomosti žalobkyně o podvodu na dani. Daňové orgány dále nezpochybily, že žalobkyně a její dodavatel dlouhodobě spolupracovali, resp. že se jednatele osobně znali. Nevysvětlily ani, v čem byla spolupráce žalobkyně a dodavatele A.D.M. neobvyklá z pohledu podnikatelského. Nebylo tvrzeno ani prokázáno, že žalobkyně nakupovala zboží za vyšší ceny, než za jaké se standardně prodává na trhu, nebo že dané plnění představovalo značnou část jejího obrátu, což by vyžadovalo nadstandardní zajištění jejího podnikatelského rizika. Závěr o neobezřetnosti jednání žalobkyně tak podle krajského soudu neobstojí. Pokud jde o nestandardnost spočívající v tom, že žalobkyně měla v době uskutečnění zdanitelných plnění díky nahlédnutí do osobních údajů dodavatele A.D.M. vědomosti o subdodavateli KL Wine, podle krajského soudu jde jen o nepodloženou spekulaci, která nemá oporu ve zjištěném skutkovém stavu. Správcem daně zmiňované postižení obchodního podílu společníka a jednatele A.D.M. (resp. KL Wine) exekucí je sice do jisté míry varujícím signálem, jeho však význam nelze přeceňovat. Podle krajského soudu je třeba mít na vědomí, že daňový subjekt nemá prakticky žádné dostupné právní prostředky k tomu, aby si ověřil finanční situaci společníka svého dodavatele a důvody nařízení exekuce.

II. Argumentace účastníků řízení

[5] Proti rozsudku krajského soudu podal žalovaný (stěžovatel) kasační stížnost z důvodů, které podřadil pod § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále „s. ř. s.“).

[6] Stěžovatel zopakoval nestandardní okolnosti obchodních transakcí, které uvedl ve svém rozhodnutí, a namítl, že krajský soud je bagatelizuje a přehlíží zvláštní vztah

pokračování

žalobkyně s jejím dodavatelem. Poukázal na absenci prezentace zboží dodavatelem, nestandardní stanovení ceny zboží, „nečitelnost“ společnosti A.D.M., absenci písemné smlouvy a hotovostní úhrady. K vědomosti žalobkyně o subdodavateli KL Wine stěžovatel zdůraznil, že krajský soud nehodnotil důkazní prostředky, konkrétně protokol ze dne 13. 2. 2018, v jeho celistvosti, jinak by nemohl dospět k závěru o nepodloženosti závěrů stěžovatele. Ve vztahu k exekuci na podíl jednatele (společníka) A.D.M. a KL Wine stěžovatel uvedl, že nemožnost zjistit její důvody naopak zvyšuje závažnost této objektivní okolnosti, neboť žalobkyni tato nevědomost měla vést ještě k vyšší míře opatrnosti. Stěžovatel zdůraznil, že krajský soud nehodnotil zjištěné objektivní okolnosti ve vzájemné souvislosti.

[7] Žalobkyně se ve vyjádření ke kasační stížnosti plně ztotožnila se závěry krajského soudu týkajícími se posouzení objektivních okolností. Transakce proběhly zcela standardně, v souladu s obecnými pravidly trhu. Stěžovatel navíc v kasační stížnosti rozšířil svou argumentaci o zcela nové skutečnosti.

[8] Stěžovatel v replice uvedl, že zákaz tvrdit v řízení o kasační stížnosti nové právní důvody, které nebyly uplatněny v řízení před krajským soudem, dopadá pouze na stěžovatele, který byl v řízení před krajským soudem v postavení žalobce. Stěžovatel zároveň zdůraznil, že své kasační důvody nezaložil na důkazních prostředcích provedených až po vydání žalobou napadeného rozhodnutí.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[9] Kasační stížnost je přípustná a projednatelná, není však důvodná.

[10] V posuzované věci jde o neuznání nároku na odpočet DPH z plnění, která žalobkyně přijala od svého dodavatele A.D.M. Podstatou kasační argumentace je nesouhlas stěžovatele se závěrem krajského soudu, že soubor objektivních okolností, které daňové orgány identifikovaly, nepostačuje k prokázání, že žalobkyně věděla nebo měla a mohla vědět o své účasti na podvodu na DPH. Je přitom nesporné, že u společnosti A.D.M. a jejího dodavatele KL Wine byla prokázána chybějící daň, a že tyto společnosti byly zapojeny do daňového podvodu.

[11] NSS připomíná obecná judikturní východiska posuzování účasti daňového subjektu na podvodu na DPH. Lze je shrnout tak, že odepřít odpočet DPH nelze vždy jakémukoliv subjektu, který se účastnil daňového podvodu. Po daňovém subjektu nelze spravedlivě požadovat, aby v případě standardního obchodu v rámci své běžné podnikatelské činnosti zkoumal (bedlivěji než běžně), zda v distribučním řetězci na některém místě došlo nebo v budoucnu může dojít k podvodnému jednání, jehož účelem je neoprávněná vratka DPH. Odmítnout odpočet DPH lze tedy pouze v případě, pokud bylo s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že osoba povinná k dani věděla nebo měla a mohla vědět, že se účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH. Tyto skutečnosti je povinen prokázat správce daně. V podrobnostech lze odkázat na rozsudek NSS ze dne 13. 11. 2019, č. j. 10 Afs 132/2019-64, body 22-30, obsahující shrnutí judikatury kasačního soudu i Soudního dvora Evropské unie.

[12] V projednávané věci identifikovaly daňové orgány šest okruhů objektivních okolností zakládajících vědomost žalobkyně o podvodu na DPH. Byly jimi absence prezentace zboží dodavatelem a stanovení jeho ceny, nečitelnost dodavatele, absence písemné smlouvy, nebezpečnost při uzavírání obchodních vztahů s dodavatelem, okolnosti související s nahlédnutím do osobních údajů subdodavatele a okolnosti týkající se úhrady za zboží. Tyto okolnosti stěžovatel popsal a zhodnotil na s. 16-18 napadeného rozhodnutí.

[13] NSS předesílá, že předmětem kasačního přezkumu je rozsudek krajského soudu, tedy to, jak krajský soud posoudil zákonnost rozhodnutí stěžovatele. Zdůrazňuje to kvůli zásadnímu rozdílu v rozsahu argumentace stěžovatele v napadeném rozhodnutí (necelé tři strany odůvodnění) a v kasační stížnosti, v níž stěžovatel stejné otázky, tj. vědomosti žalobkyně o podvodu na DPH, věnoval téměř třináct stran textu. V řízení před správními soudy, tj. ani před NSS, však správní orgán již nemůže doplňovat svou argumentaci a důvody rozhodnutí (rozsudek NSS ze dne 4. 8. 2021, č. j. 10 Afs 352/2019-26). Předmětem soudního přezkumu je totiž právě správní rozhodnutí. Nedostatky jeho odůvodnění nelze dodatečně zhojit ve vyjádření v soudním řízení, které by obsahovalo podrobnější rozbor skutkové i právní problematiky, ani v kasační stížnosti (rozsudek NSS ze dne 13. 10. 2004, č. j. 3 As 51/2003-58). Proto bude pro NSS relevantní ta část kasační argumentace, která má svůj základ v napadeném rozhodnutí.

[14] Jako první okolnost svědčící o vědomosti žalobkyně o zapojení do podvodu na DPH označil stěžovatel v napadeném rozhodnutí *absenci prezentace zboží a stanovení ceny zboží*.

[15] Právě výše plnění za poskytnuté zboží či služby může být podle judikatury NSS jedním z klíčových hledisek, které může být podkladem pro závěr o vědomém zapojení daňového subjektu do daňového podvodu (srov. např. rozsudky ze dne 30. 6. 2023, č. j. 5 Afs 115/2022-54, bod 37, či ze dne 17. 6. 2024, č. j. 6 Afs 326/2023-50, bod 29). Podezření správce daně může typicky vzbudit nepřiměřená cena plnění bez logického vysvětlení či jiný zjevně iracionální způsob jejího stanovení. Pokud k tomu přistoupí další skutková zjištění daňových orgánů, týkající se zejména chování daňového subjektu (resp. jeho statutárního orgánu) v rozporu se standardy řádného hospodáře (např. zjevná laxnost při ověřování ceny nabízené na daném trhu konkurencí), lze hovořit o silné indicii pro neuznání nároku na odpočet DPH.

[16] V napadeném rozhodnutí (bod 56) stěžovatel ke stanovení ceny plnění uvádí, že žalobkyně neozřejmila, „na základě jakých kritérií si vybrala právě dodavatele A.D.M. DESIGN, který prodej veřejně neprezentoval např. na webových stránkách ohledně výrobce, kvality zboží či ceně. S ohledem na absenci těchto informací tak není zřejmé, jakým způsobem si odvolatel ověřoval kvalitu zboží, když neznal výrobce tvářecích závitníků a ani se o něj nezajímal. Právě tyto veličiny výrazně mohou ovlivnit cenu zboží a smysluplnost, respektive ekonomičnost daných obchodních transakcí.“ Právě popsany způsob jednání žalobkyně by podle mínění NSS mohl představovat podpůrný argument ve prospěch toho, že žalobkyně nedostala dostatečné míře opatrnosti při vyjednávání o ceně obchodu. To by mohlo naznačovat jiný než tržní zájem na jeho uzavření, pokud by se však tyto okolnosti promítly do samotného stanovení ceny obchodní transakce. Jakékoliv další úvahy o této klíčové otázce však v napadeném rozhodnutí chybí.

pokračování

[17] Krajský soud proto nebyl mimo „meritum argumentace“ stěžovatele, jak je nepřipadně uváděno v kasační stížnosti. Naopak správně upozornil na obsahovou nedostatečnost napadeného rozhodnutí tím, že uvedl příklady toho, jakým směrem měl stěžovatel vést dokazování, pokud chtěl na otázce stanovení ceny zboží řádně vystavět objektivní okolnost nasvědčující vědomosti žalobkyně o její účasti na daňovém podvodu. Kromě ceny vyšší než obvyklé, kterou zmiňuje krajský soud, by příkladem tržně iracionálního způsobu stanovení ceny plnění mohl být i prodej zboží dodavatelem žalobkyni za nákupní cenu, který zmiňuje stěžovatel v bodě 35 kasační stížnosti. Toto tvrzení však nemůže zpochybnit závěry krajského soudu, neboť taková argumentace v napadeném rozhodnutí zcela chybí a stěžovatel ji poprvé uplatnil až v kasační stížnosti.

[18] NSS souhlasí s krajským soudem, že závěr daňových orgánů, podle něhož žalobkyně v daňovém řízení nevysvětlila, na základě jakého kritéria si vybrala dodavatele A.M.D., neodpovídá obsahu spisového materiálu. Žalobkyně v daňovém i soudním řízení opakovaně deklarovala, že zboží od tohoto dodavatele nakupovala na základě předchozí vzájemné dlouhodobé obchodní spolupráce a osobní známosti jednatelů. Krajský soud správně uvedl, že pokud daňové orgány takové její vysvětlení nevyvrátily ani nezpochybily, nemohou žalobkyni vytýkat, že před uzavřením sporných obchodních transakcí neprováděla podrobnější rešerše ohledně případné budoucí obchodní spolupráce s dodavatelem. Tento požadavek by byl smysluplný při vzniku spolupráce s dodavatelem doposud neznámým, kde by absence tržní analýzy mohla být dílčí okolností zakládající důvodné pochybnosti o racionalitě postupu daňového subjektu.

[19] Stěžovatel má pravdu v tom, že existence dlouhodobých obchodních vztahů není „samospasitelná“, neboť ani tak není vyloučeno dotčení transakcí z nich vzniklých podvodem na DPH. Daňové orgány však musí shromáždit skutkové poznatky, z nichž vyplývá vědomost účastníků transakcí o daňovém podvodu. V kontextu úvah obsažených v napadeném rozhodnutí k nyní posuzované objektivní okolnosti stěžovateli nic nebránilo např. směřovat dokazování k prokázání nestandardnosti ohledně jím zmiňované kvality či ceny zboží, které žalobkyně podle něj neověřovala. Pokud by zjistil, že žalobkyně i přes existenci dlouhodobých vztahů s dodavatelem postupovala v rozporu s úrovní průměrně rozumného podnikatele, tj. nakupovala zjevně nekvalitní, předražené či příliš levné zboží, mohlo by se jednat o jednu z indicí svědčící o její vědomosti o daňovém podvodu. Tímto směrem však daňové orgány dokazování nevedly.

[20] Krajský soud rovněž nepochybil, pokud zohlednil existenci faktur týkajících se plnění mezi žalobkyní a dodavatelem A.M.D. v předcházejících (daňovými orgány nezkoumaných) zdaňovacích obdobích. Krajský soud jimi pouze demonstroval, že žalobkyni tvrzená (a stěžovatelem nezpochybněná) dlouhodobá spolupráce s tímto dodavatelem se i v jejich kontextu nejeví účelově. Stěžovatelova argumentace k této otázce v napadeném rozhodnutí a zejména v kasační stížnosti tuto úvahu krajského soudu nijak nezpochybňuje, resp. je vůči ní mimoběžná. V kasační stížnosti odkazovaném bodě 93 napadeného rozhodnutí stěžovatel toliko dovodil, že „*uvedené (předložení faktur z roku 2014, pozn. NSS) však nevypovídá nic o tom, zda se odvolatel v následujících zdaňovacích obdobích neúčastnil dodavatelsko – obchodních transakcí, které byly stíženy podvodem na dani z přidané hodnoty.*“ Tento závěr je sice podle NSS správný, zcela se však míjí s významem daných faktur. Ty nesloužily (a ostatně ani nemohly sloužit) k vyvrácení závěru daňových

orgánů o existenci daňového podvodu, ale směřovaly k prokázání vzájemné spolupráce mezi žalobkyní a dodavatelem v době časově předcházející nyní posuzovaným zdaňovacím obdobím roku 2016. Stěžovatel má rovněž pravdu, pokud v kasační stížnosti uvádí, že faktury z prosince 2014, tj. ze zdaňovacího období, které podle svých slov neproověřoval, automaticky neznamenají, že v daném období byl odpočet uplatněn zákonným způsobem. Pokud však měl stěžovatel v tomto směru pochybnosti, měl se již v daňovém řízení otázkou vzájemné spolupráce blíže zabývat a případně poukázat na nesrovnalosti v ní. Tížilo jej totiž důkazní břemeno stran prokázání naplnění objektivních okolností týkajících se vědomosti daňového subjektu o účasti na daňovém podvodu.

[21] Daňové orgány označily jako další objektivní okolnost prokazující vědomost žalobkyně o podvodu na DPH chybějící písemné smlouvy týkající se posuzovaných obchodních případů. V napadeném rozhodnutí stěžovatel dále zdůraznil, že *„odvolatel nejen, že neuzavřel s dodavatelem A.M.D. DESIGN ani rámcovou kupní smlouvu, ale veškeré transakce byly sjednávány pouze ústně, neexistuje žádná e-mailová komunikace, žádné objednávky ani protokoly o předání a převzetí zboží.“* Podle NSS samotná absence písemné formy smlouvy mezi zavedenými obchodními partnery nemusí bez dalšího vzbudit významnější pochybnosti o průběhu transakcí. Pokud by však chyběly jakékoliv písemné doklady a listiny dokládající vzájemnou obchodní spolupráci, šlo by o alarmující skutečnost, jak uvádí stěžovatel v kasační stížnosti. Je třeba si uvědomit, že právě mezi dlouhodobými obchodními partnery ve vztahu vzájemné důvěry nemusí být proces uzavírání smluv nutně formální. Takové transakce naopak mohou zdárně probíhat na základě ústně uzavřených smluv, jejichž předností je větší operativnost a nižší administrativní zátěž. Bezformálnost však, jak správně upozorňuje stěžovatel, nemůže být bezbřehá a jejím limitem vždy bude náležitý standard opatrnosti, který je nezbytné vyžadovat po podnikateli – profesionálním účastníku obchodních vztahů. Jen těžko by si tedy bylo možné představit řádnou podnikatelskou spolupráci mezi žalobkyní a jejím dodavatelem, pokud by absentovaly jakékoliv písemné podklady dokumentující jejich obchodní transakce. Za této situace by například nešlo řádně evidovat přesné množství dodaného zboží, jeho cenu a splatnost jednotlivých dodávek. Při platbách v hotovosti, které v projednávané věci probíhaly, by bez písemných dokladů o zaplacení nebylo možné doložit uhrazení přijatého plnění. Ohledně klíčových faktorů definujících vzájemný smluvní vztah (předmět, cena, rozsah plnění), nezbytných například pro úspěšnou reklamaci vadného plnění, by tak panovala nejistota, a v případě sporu by jeho strany byly v důkazní nouzi stran splnění svých obligačních povinností, což je jistě pohledem průměrně opatrného podnikatele krajně nežádoucí stav. Ve shodě se stěžovatelem má NSS tudíž za to, že takto nastavená vzájemná spolupráce by se zcela vymykala běžným standardům trhu a byla by jednou z indicií svědčících o vědomosti žalobkyně o podvodném jednání.

[22] NSS však zdůrazňuje, že ač lze se stěžovatelskými právními východisky v obecné rovině souhlasit, nemají tyto úvahy oporu v obsahu správního spisu. Není totiž pravdou, že nebyly *„zjištěny žádné jiné doklady a listiny“* týkající se obchodní spolupráce mezi žalobkyní a jejím dodavatelem, jak uvádí stěžovatel. Žalobkyně v daňovém řízení doložila řadu písemných podkladů dokládajících konkrétní podobu obchodů s dodavatelem A.M.D. V první řadě se jedná o soubor faktur k jednotlivým (stěžovatelem zpochybňovaným) obchodním případům (viz č. 1. A 61 správního spisu). Jsou z nich zjevné smluvní strany, předmět obchodu (zejména co do přesného vymezení plnění, dodaného množství i ceny),

pokračování

forma úhrady i splatnost. Faktury jsou opatřeny podpisy, resp. otisky razítek. Faktury tedy i při bezformální (např. telefonické) objednávce naplňují veškeré obsahové náležitosti umožňující jednoznačně vymezit právní jednání, jehož jsou podkladem. Na faktury dále logicky navazují, s ohledem na hotovostní charakter transakcí, příjmové pokladní doklady, z nichž vyplývá přijetí jednotlivých plateb dodavatelem žalobkyně. Stěžovatel tyto písemné doklady v napadeném rozhodnutí relevantně nezpochybnil. Až v kasační stížnosti v části týkající se úhrady za zboží stěžovatel zpochybňuje věrohodnost listin předložených žalobkyní ve vztahu k hotovostní úhradě ceny plnění. Kromě obecných úvah o neprůkazném charakteru hotovostních plateb upozorňuje na nedostatečný peněžní zůstatek v pokladně žalobkyně, který na první pohled neodpovídá platbám přijatým od jejího dodavatele.

[23] NSS opět upozorňuje, že kasační argumentací nelze doplnit napadené rozhodnutí o nové, doposud nevyřčené důvody. O údajně problematickém stavu pokladny žalobkyně se stěžovatel v napadeném rozhodnutí ani náznakem nezmínil. Proto nyní nemůže uspět ani s argumentací, která sice připouští, že napadené rozhodnutí nad rámec obecných úvah o problematičnosti hotovostních plateb neobsahuje žádné dodatečné rozhodovací důvody konkrétně zpochybňující tento způsob úhrady v nyní posuzované věci, krajskému soudu však vytýká, že „*pokud by se podíval do spisového materiálu*“, tyto důvody by zjistil. Stěžovatel však pomíjí roli správního soudu při přezkumu zákonnosti žalobou napadeného rozhodnutí. Jeho úkolem není dotvářet nedostatečné odůvodnění napadeného rozhodnutí za žalovaný správní orgán a vstupovat *de facto* do role třetí instance ve správním (daňovém) řízení, ale v mezích žalobních bodů ověřovat zákonnost úvah obsažených v napadeném rozhodnutí. Krajský soud proto správně upozornil na nedostatečný rozsah a hloubku odůvodnění napadeného rozhodnutí. Zároveň není pravdou, že by krajský soud ve svých úvahách nezohlednil tvrzení jednatele žalobkyně o nižší ceně zboží při platbách v hotovosti. Krajský soud v bodě 61 rozsudku uvedl, že se může jednat o určitou indicii svědčící o možné nestandardnosti obchodního partnera, dovodil však, že je vždy třeba zkoumat celkový kontext podnikání žalobkyně a obvyklost plateb v hotovosti jejím obchodním partnerům, což, jak bylo uvedeno výše, stěžovatel neučinil.

[24] Další okolností, z níž daňové orgány dovozovaly vědomé zapojení žalobkyně do podvodného jednání, je její povědomí o subdodavateli zboží (KL Wine) v posuzovaném obchodním řetězci. Podle stěžovatele byl za této situace dodavatel žalobkyně (A.M.D.) v řetězci nadbytečným článkem, a pokud by se žalobkyně chovala racionálně, obchodovala by přímo se společností KL Wine (bod 60 napadeného rozhodnutí). Krajský soud k této objektivní okolnosti dovodil dva alternativně formulované rozhodovací důvody. Předně uvedl, že skutkový závěr stěžovatele o vědomosti žalobkyně o společnosti KL Wine nemá jasnou oporu ve správním spise, neboť vychází pouze z jedné z možných interpretací vyjádření jednatele žalobkyně během ústního jednání konaného dne 13. 2. 2018. Navíc, i pokud by žalobkyně o společnosti KL Wine věděla, v daňovém řízení podle krajského soudu nebyl zjištěn důvod, proč by žalobkyně kvůli krátkodobé maximalizaci zisku narušila stabilní obchodní spolupráci se svým dodavatelem A.M.D.

[25] Pokud se jedná o hodnocení obsahu protokolu ze dne 13. 2. 2018, NSS souhlasí se stěžovatelem, že tvrzení jednatele žalobkyně, že se pravidelně seznamoval s kontrolními hlášeními svého dodavatele a kontroloval je „*s velkou mírou obezřetnosti*“, implikuje

vědomost o existenci subdodavatele KL Wine, neboť jeho identifikační údaje byly z těchto listin jasně patrné. Nesprávnost této dílčí úvahy krajského soudu však nemá vliv na zákonitost jeho rozsudku, neboť navazující rozhodovací důvod o nedostatečném odůvodnění závěrů, které stěžovatel z vědomosti žalobkyně o této skutečnosti vyvozuje, stěžovatel v kasační stížnosti relevantně nezpochybnil. Stěžovatel v této souvislosti uvedl, že krajský soud „se dopouští spekulace a nepřipustně domýšlí argumentaci za žalobkyní“, resp., „že dalším možným důvodem pro zachování obchodní spolupráce se společností AMD DESIGN mohla být i skutečnost, že se jedná o podvod na DPH a společnost AMD DESIGN měla sloužit jako buffer a posléze jako missing trader.“

[26] Ani jeden z těchto argumentů podle NSS neobstojí. Odpovědnost za prokázání okolností svědčících o vědomosti daňového subjektu o podvodu na DPH tíží daňové orgány (srov. též výše bod [10]). Motivace ke vzájemné spolupráci mezi žalobkyní a A.M.D. jistě mohla mít řadu důvodů, včetně těch, které v kasační stížnosti naznačuje stěžovatel. Platí však již opakovaně uvedený závěr, že povaze obchodní spolupráce mezi těmito subjekty se napadené rozhodnutí blíže nevěnovalo. Daňové orgány ani neopatřily důkazy, které by zpochybnily smysluplnost vzájemného obchodního vztahu mezi žalobkyní a jejím dodatelem. Za této situace tedy krajský soud nedomýšlel nepřipustně argumentaci za žalobkyní, ale pouze správně poukázal na nelogičnost stěžovatelových úvah ohledně této otázky, jejíž řádné prokázání jej tíží. NSS se pak plně ztotožňuje s úvahou krajského soudu o tom, že existence stabilních a bezproblémových obchodních vztahů představuje hodnotu, kterou se průměrně rozumný podnikatel snaží ochraňovat. Důvodem ke ztrátě vzájemné důvěry zpravidla nemůže být vidina jednorázového či krátkodobého profitu za cenu ohrožení zavedené spolupráce.

[27] Poslední doposud nezmiňované objektivní okolnosti, o nichž pojednává napadené rozhodnutí, tj. nezveřejňování informací v obchodním rejstříku dodavatelem žalobkyně a pořízení obchodních podílů společníka (jednatele) dodavatele a jeho subdodavatele exekucí, krajský soud ve svém rozsudku nezpochybnil, a to včetně závěru, že mohou představovat některé z indicií o vědomosti daňového subjektu o podvodu na DPH. Ve shodě s krajským soudem má však NSS za to, že tyto okolnosti nejsou samy o sobě dostačující k prokázání toho, že žalobkyně věděla či alespoň měla a mohla vědět o daňovém podvodu. Podle NSS žalobkyně nepostupovala iracionálně, či zjevně neopatrně, pokud pokračovala v již založené obchodní spolupráci s tímto dodavatelem. Právě uvedené indicie se této spolupráce přímo nedotýkaly a nijak nezpochybňovaly její ekonomický význam a smysluplnost, tj. klíčové hledisko při posuzování jakéhokoli obchodního vztahu z pohledu jeho tržní logiky.

IV. Závěr a náklady řízení

[28] NSS zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou podle § 110 odst. 1 věty poslední s. ř. s.

[29] Neúspěšný stěžovatel nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti; toto právo naopak náleží úspěšné žalobkyni (§ 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.). Vzhledem k tomu, že zástupce žalobkyně je daňovým poradcem, a žádný zvláštní právní předpis výši odměn daňových poradců za zastupování nestanoví, postupoval NSS při určení výše odměny obdobně podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátní tarif, ve znění účinném do 31. 12. 2024.

pokračování

Náklady řízení spočívají v odměně daňového poradce za jeden úkon právní služby ve výši 3 100 Kč za sepis vyjádření ke kasační stížnosti [§ 7 bod 5, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu] a paušální náhradě hotových výdajů ve výši 300 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu), tedy 3 400 Kč. Jelikož je zástupce žalobkyně plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšuje se náhrada nákladů řízení o tuto daň a celkem činí 4 114 Kč. Stěžovatel je povinen zaplatit žalobkyni k rukám jejího zástupce částku 4 114 Kč ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku (§ 149 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve spojení s § 64 s. ř. s.).

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

V Brně dne 8. září 2025

Sylva Šiškeová
předsedkyně senátu