ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Evy Šonkové a soudců Lenky Bursíkové a Karla Šimky v právní věci žalobce: **M. Š.**, zastoupený Mgr. Ing. Vítem Křivánkem, advokátem se sídlem V parku 2316/12, Praha 4, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 6. 2023, č. j. 18913/23/5300-21441-708995, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 22. 1. 2025, č. j. 31 Af 31/2023-108,

takto:

I. Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 22. 1. 2025, č. j. 31 Af 31/2023-108, **se ruší**.

II. Rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 6. 2023, č. j. 18913/23/5300-21441-708995, **se ruší** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

III. Žalovaný **nemá právo** na náhradu nákladů řízení o žalobě ani o kasační stížnosti.

IV. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení o žalobě a o kasační stížnosti ve výši 58 489 Kč k rukám jeho zástupce, advokáta Mgr. Ing. Víta Křivánka, do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Předmětem sporu je, zda správce daně prokázal, že žalobce mohl a měl vědět, že se zdanitelnými plněními účastní podvodu na DPH. Nejvyšší správní soud (NSS) dospěl

k závěru, že objektivní okolnosti, které popsaly daňové orgány, pro prokázání tohoto závěru nepostačují.

[2] Finanční úřad pro Jihomoravský kraj doměřil žalobci pěti dodatečnými platebními výměry daň z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen až prosinec 2018 a leden až únor 2019. Podle správce daně byla plnění (dodávky stavebního materiálu), která žalobce přijal od společnosti F. D. s.r.o. (dále jen „F."), zasažena podvodem na DPH, o kterém žalobce mohl a měl vědět. Správce daně proto žalobci odepřel nárok na odpočet DPH z těchto plnění.

[3] Žalobcovo odvolání zamítl žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím a dodatečné platební výměry potvrdil.

[4] Žalobce podal proti rozhodnutí žalovaného žalobu ke Krajskému soudu v Brně, který ji v záhlaví označeným rozsudkem zamítl.

[5] Krajský soud konstatoval, že veškeré žalobní námitky směřují proti závěru, že žalobce o daňovém podvodu vědět měl a mohl. Podle krajského soudu žalovaný poukázal na řadu okolností, které byly podle jeho názoru nestandardní a z nichž měl žalobce seznat, že se účastní podvodu na dani z přidané hodnoty: 1) rizikovost dodavatele vyplývající z daňové kontroly za zdaňovací období srpen 2016 až listopad 2016 a leden 2018, při které byl žalobce vyrozuměn o pochybnostech správce daně ohledně dodávek stavebního materiálu od dodavatele F. a na základě které byla žalobci doměřena daň v řádu milionů korun; 2) neexistence písemné smlouvy s dodavatelem, v důsledku čehož žalobce neměl ošetřeny potencionální rizikové situace; 3) hotovostní úhrady dodávek realizované do hodnoty hotovostního limitu, jež však zjištěným způsobem provedení neodpovídaly účelu, kterému dle tvrzení žalobce a jednatele dodavatele měly sloužit; 4) jednání s dodavatelem v době, kdy jeho jednatel byl ve výkonu trestu odnětí svobody.

[6] K platbám v hotovosti krajský soud uvedl, že jsou častou indicií podvodu na DPH. Žalobce neuvedl žádný rozumný důvod pro provádění hotovostních plateb. Žalobce hradil v hotovosti vysoké částky, přestože jiným dodavatelům běžně platil bezhotovostně. Úhrady odběratelů také byly bezhotovostní. Platby za zboží dodavateli F. probíhaly s několikaměsíčním zpožděním. To zpochybňuje tvrzení žalobce i jednatele dodavatele o preferenci hotovostních úhrad kvůli špatné platební morálce jiných zákazníků. Na vystavených fakturách byl uveden bezhotovostní způsob platby. Za nestandardní měl krajský soud i to, že žalobce pokračoval v hotovostních úhradách poté, co s ním přestal jednat dodavatelův jednatel a částky začaly přebírat osoby, o kterých žalobce neměl žádné informace (kromě toho, že mu je představil dodavatelův jednatel). Částky na fakturách překračovaly zákonné omezení pro platby v hotovosti, proto musel žalobce úhrady zjevně účelově rozdělit na několik částí. Nestandardní byla již samotná objektivně neopodstatněná důvěra žalobce v jeho obchodního partnera, ačkoli si žalobce nemohl být v době uskutečnění transakcí v žádném případě jistý, že dotčená plnění budou skutečně vykázána.

[7] Za značně nestandardní považoval krajský soud to, že žalobce nijak nereagoval na správcem daně uvedené pochybnosti o dodavateli F., které mu byly sděleny při daňové kontrole za zdaňovací období srpen 2016 až listopad 2016 a leden 2018. Žalobce v průběhu daňové kontroly nereagoval ani na výzvy k prokázání skutečností, které mu zaslal správce

daně, ani na výsledek daňové kontroly, resp. na ni navazující platební výměry, kterými správce daně vyloučil žalobcem uplatněný nárok na odpočet daně z plnění od dodavatele F. a doměřil mu daň z přidané hodnoty v řádu milionů korun. I přesto, že žalobce byl na základě předchozí daňové kontroly srozuměn s pochybnostmi správce daně týkajícími se např. plateb v hotovosti, virtuálního sídla dodavatele či množství zapsaných oborů převážně výrobní činnosti bez uvedení provozovny, pokračoval i v následujících zdaňovacích obdobích ve spolupráci s dodavatelem bez jakékoli změny.

[8] Změnu právního zástupce ani aktivnější spolupráci žalobce se správcem daně v následující daňové kontrole nelze podle krajského soudu považovat za opatření směřující k zamezení účasti na daňovém podvodu. Tato aktivita jistě byla žalobci ku prospěchu, neboť v právě projednávané věci, na rozdíl od předchozích zdaňovacích období, prokázal existenci formálních i hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně z přidané hodnoty. Nelze ji však hodnotit jako opatření, kterým by se žalobce snažil zamezit své účasti na daňovém podvodu. Učinil je totiž až poté, co k daňovému podvodu došlo.

[9] Nestandardní bylo podle krajského soudu také jednání žalobce s dodavatelem v době, kdy jeho jednatel vykonával trest odnětí svobody. Žalobce tvrdí, že o výkonu trestu odnětí svobody jednatele dodavatele nevěděl a že osoby M. N. a J. D. mu byly jednatelem představeny jako osoby, které ho budou zastupovat v době jeho nepřítomnosti ze zdravotních důvodů. Od nich se pak o nástupu jednatele do výkonu trestu odnětí svobody dozvěděl. Takové odůvodnění pokračování spolupráce s dodavatelem se krajskému soudu jevilo jako účelové a nevěrohodné. Žalobce totiž v průběhu daňové kontroly tyto osoby nejprve vůbec nezmiňoval a tvrdil, že veškeré dodávky byly domluveny i realizovány jednatelem dodavatele. Teprve poté, co se jména těchto osob v daňovém řízení objevila, ať už na předložených protokolech o předání zboží či na základě svědecké výpovědi jednatele dodavatele, uvedl žalobce po zhruba dvou letech od zahájení daňového řízení, že se jednalo o osoby, se kterými domlouval konkretizaci zboží a jeho předání. To nasvědčuje jednak tomu, že žalobce o svém zapojení do daňového řetězce věděl (neboť v opačném případě by neměl důvod mystifikovat správce daně a zpočátku mu tvrdit, že k jednání docházelo výlučně s jednatelem dodavatele), jednak tomu, že žalobce nepřijal opatření, spočívající ve vyžádání příslušných pověření od zaměstnanců dodavatele, kterým by zamezil své účasti na daňovém podvodu, resp. předcházel potencionálním rizikům spojeným s obchodováním s neznámými osobami.

[10] Co se týče absence písemné smlouvy o spolupráci s dodavatelem, ta by podle krajského soudu sama o sobě v případě standardního obchodního vztahu neprokazovala vědomost žalobce o podvodném jednání. V rámci nestandardních obchodních vztahů lze však adekvátní smluvní dokumentaci považovat za jedno z možných opatření, které by měl žalobce jako řádný hospodář přijmout v zájmu zachování transparentnosti a korektnosti jeho obchodních vztahů. Krajský soud tedy na absenci písemné smlouvy nahlížel částečně odlišně než daňové orgány (tj. nikoliv jako na objektivní okolnost prokazující možnou vědomost o daňovém podvodu, nýbrž jako na možné opatření k zamezení účasti na daňovém podvodu), nemělo to však podle něj žádný vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, neboť všechna skutková zjištění (ať již jsou označována jako objektivní okolnosti nebo jako nevyužitá opatření k zamezení účasti na podvodu) ve svém souhrnu

v rámci vědomostního testu vedou k závěru, že žalobce o své účasti na daňovém podvodu vědět měl a mohl.

II. Kasační stížnost a podání účastníků řízení

[11] **Žalobce** (dále jen „**stěžovatel**“) v kasační stížnosti namítá, že mu v rámci předcházejících daňových kontrol (zdaňovací období srpen až listopad 2016 a leden 2018) nebyly sděleny žádné informace, z nichž by mohl dovozovat své zapojení do podvodu na DPH, ani žádné rizikové informace. Daňové kontroly byly zaměřeny na prokázání hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH a převážná část výhrad správce daně se týkala formálních náležitostí dokladů a nedostatku písemných důkazů. Žádný z důvodů odepření nároku na odpočet DPH se netýkal dodavatele F. Závěry krajského soudu ohledně rizikovosti tohoto dodavatele, která měla vyplývat z předchozích daňových kontrol, nemají oporu ve spisovém materiálu. Daňové orgány i krajský soud skutečnosti obsažené v daňových spisech dezinterpretovaly. Napadený rozsudek je též vnitřně rozporný, neboť tvrdí, že virtuální sídlo dodavatele, neuvedení provozovny a velké množství zapsaných oborů činnosti daňové orgány zohlednily při posuzování, zda byla naplněna první podmínka pro odepření nároku na odpočet, nikoli při posuzování stěžovatelovy vědomosti o podvodném řetězci. Současně v bodu 34 tvrdí, že tyto okolnosti svědčí o ekonomické iracionalitě stěžovatelova jednání. Tedy mu je kladl k tíži při posuzovaní objektivních okolností.

[12] K objektivní okolnosti spočívající v platbách v hotovosti stěžovatel uvádí, že i zde je odůvodnění napadeného rozsudku vnitřně rozporné. Na jednu stranu totiž konstatuje, že je třeba hodnotit shodné skutečnosti individuálně na základě konkrétního skutkového stavu. Současně však hotovostní platby hodnotí *a priori* jako indicii o existenci podvodu na DPH, z níž dává stěžovateli pouze možnost aktivně se vyvinit, pokud pro hotovostní platby uvede dostatečně „dobrý důvod“. Proč hotovostní platby v konkrétním případě nasvědčují podvodnému jednání, musí prokázat správce daně. To se ale nestalo. Krajský soud nezohlednil stěžovatelova tvrzení, že se jednalo o více než šestiletou spolupráci založenou na důvěře, hotovostní platby byly zvykem, byly pro stěžovatele a jeho dodavatele zavedené a nejjednodušší. Hotovostní platby nemohou samy o sobě svědčit o rizikovosti transakce. Stěžovatel prokázal, že zboží bylo dodáno v odpovídajícím rozsahu a za obvyklou cenu. Platby v hotovosti, které probíhaly po mnoho let, se nemohou vztahovat přímo k plněním, u nichž podle daňových orgánů došlo k narušení neutrality daně (navíc o mnoho článků dále od stěžovatele). Bez přistoupení dalších okolností by mohlo být zapojení do podvodu na DPH konstatováno u všech daňových subjektů, které plnění hradí hotově. Byť u některých plateb (a to až na samotném konci spolupráce) došlo ke zpoždění, stěžovatel nezůstal svému dodavateli nic dlužen (uhradil všechna zdanitelná plnění v obvyklé ceně). Vždy však stěžovatel platil proti výdeji zboží (platby se jen „rozjely“). Chybné uvedení způsobu úhrady („bezhotovostně“) na daňovém dokladu, nemůže být objektivní skutečností svědčící o podvodu na DPH.

[13] Podle stěžovatele nedává smysl závěr krajského soudu, že u něj byla dána „*objektivně neopodstatněná důvěra ve svého obchodního partnera, ačkoliv si nemohl být v době uskutečnění transakcí v žádném případě jistý, že předmětná plnění budou skutečně vykázána*“. Není zřejmé,

jak tato otázka souvisí s vykázáním plnění vůči finančnímu úřadu. Plátce DPH nemá tuto stránku jednání svých obchodních partnerů nikdy v moci.

[14] Jednatel dodavatele (stěžovatelův dlouhodobý obchodní partner) představil stěžovateli pány M. N. a J. D. jako své pověřené zaměstnance. Tito pracovníci se pohybovali v jeho areálu, měli do něj přístup, disponovali s jeho zbožím a jejich prostřednictvím spolupráce nadále fungovala. Není proto zvláštní, že jim stěžovatel platil. Existenci ústního pověření těchto osob potvrdili shodně stěžovatel i jednatel dodavatele. To, že stěžovatel tyto osoby zmínil až v pozdějších fázích daňového řízení, souvisí se změnou jeho právního zastoupení. Dřívější zástupce dostatečně nekomunikoval se stěžovatelem ani s daňovými orgány (což se ostatně projevilo i v dřívějších daňových kontrolách). Stěžovatel tedy tuto skutečnost (existenci dvou pověřených pracovníků dodavatele) účelově nezastíral, jak tvrdí krajský soud. Pokud krajský soud tvrdí, že stěžovatel „*nepřijal opatření spočívající ve vyžádání příslušných pověření od zaměstnanců dodavatele, kterým by zamezil své účasti na daňovém podvodu*“, míjí se tato argumentace svou podstatou s objektivními kritérii.

[15] Též skutečnost, že stěžovatel obchodoval se svým dodavatelem i poté, co se dozvěděl, že je jeho jednatel ve vězení, je nutno hodnotit v kontextu dalších okolností. Stěžovatel s jednatelem dodavatele spolupracoval nejméně od roku 2012, na denní bázi, osobně, neformálně, uzavírali fungující obchody a měli mezi sebou důvěru. Jednatel dodavatele stěžovateli nejprve sdělil, že nebude nějakou dobu přítomen kvůli zdravotní indispozici, a na tuto dobu za sebe určil dva (shora zmíněné) pracovníky, s nimiž spolupráce bezproblémově pokračovala. Až později se od nich stěžovatel dozvěděl, že jednatel je ve vězení (a jen tuto obecnou informaci). Spolupráce ale nadále fungovala bezproblémově.

[16] Stěžovatel též dále namítá, že měla být vzata v potaz též skutečnost, že je podnikající fyzickou osobou, která odpovídá za své závazky celým svým majetkem.

[17] **Žalovaný ve vyjádření** ke kasační stížnosti uvádí, že krajský soud stěžovateli nevytýkal, že by měl mít z dřívějších řízení vědomost o rizikových znacích dodavatele, které by mohly být hodnoceny jako objektivní okolnosti. Vytkl mu, že ačkoli mu byla doměřena daň z důvodu neprokázání faktického přijetí zdanitelných plnění od totožného dodavatele, pokračoval ve spolupráci s ním bez jakékoli změny. Žalovaný považuje za nesprávnou argumentaci tím, z jakého důvodu byla dříve stěžovateli doměřena daň. Na závěrech krajského soudu nic nemohou změnit ani stěžovatelova tvrzení o procesní pasivitě jeho původního zástupce. Z výzev k odstranění pochybností vydaných v předchozích řízeních vyplývá, že správce daně měl konkrétní pochybnosti ve vztahu ke stěžovatelově spolupráci s daným dodavatelem.

[18] Argumentace, že došlo k plné úhradě zdanitelných plnění v obvyklé ceně, se podle žalovaného míjí s důvody, pro které krajský soud považoval platby v hotovosti za objektivní okolnost související s podvodem. Podle něj platby probíhaly v hotovosti i navzdory tvrzené důvěře mezi stěžovatelem a jeho dodavatelem a s několikaměsíčním zpožděním. Stěžovatel pokračoval v hotovostních platbách poté, co tyto částky přebírali pánové N. a D., byl zde nesoulad mezi formou úhrady na fakturách a realitou a také rozdělení plateb na několik dílčích úhrad s cílem vyhnout se omezení pro platby v hotovosti. Stěžovatel přitom s většinou těchto důvodů v kasační stížnosti nijak nepolemizuje. Doba, po kterou bylo

placeno v hotovosti, nijak neospravedlňuje neustálé provádění hotovostních plateb ve statisícových hodnotách. Spíše naopak.

[19] Stěžovatelova spolupráce s dodavatelem i poté, co zjistil, že jeho jednatel je ve výkonu trestu (o čemž stěžovateli i přes tvrzenou důvěru neřekl), je další objektivní okolností. Krajský soud současně identifikoval opatření, která bylo od stěžovatele rozumné očekávat, pokud se chtěl své účasti na podvodu vyhnout. K potvrzení oprávnění pánů N. a D. jednat za dodavatele došlo až *ex post*. Stěžovatel nemohl mít jistotu, že jednatel pověřil tyto osoby i po dobu výkonu trestu (nikoli jen po dobu zdravotní indispozice). Tyto osoby zjevně překračovaly zástupčí oprávnění. Stěžovatel na ně ani neměl kontakt.

[20] Závěrem svého vyjádření žalovaný vyjadřuje nesouhlas se závěrem krajského soudu, že písemná smlouva představuje opatření, které měl stěžovatel přijmout s cílem vyhnout se své účasti na podvodu na DPH.

[21] **Stěžovatel v replice** nesouhlasí s tvrzením žalovaného, že vytrhává závěry krajského soudu z kontextu a vynechává podstatnou část argumentace. V předchozích daňových kontrolách stěžovatel neprokázal nárok na odpočet DPH kvůli své procesní pasivitě (neunesl důkazní břemeno). To nevypovídá nic o spolupráci s jeho dodavatelem. V nynějším řízení se mu podařilo hmotněprávní podmínky nároku na odpočet prokázat. Žalovaný uvádí, že z hlediska předchozích řízení nebylo pro závěr o nedbalostním zapojení do daňového podvodu klíčové, co se stěžovatel dozvěděl, ale jak na to reagoval. Je pak otázkou, zda absence změny chování vůbec může být objektivní okolností, z níž měl žalobce dovodit, že se účastní podvodu na DPH. Nebo zda to naopak prokazuje, že o zapojení do podvodu na DPH nemohl vědět, jinak by způsob spolupráce změnil. Změna chování by mohla být možným opatřením k zamezení účasti na daňovém podvodu, nikoli objektivní okolností. Kvůli nekomunikaci bývalého zástupce neměl stěžovatel o průběhu a závěrech předchozích daňových kontrol povědomí.

[22] Stěžovatel nesouhlasí se žalovaným, že by se v kasační stížnosti nevyjádřil k otázkám souvisejícím s hotovostními platbami. Vysvětlil, proč probíhaly se zpožděním, proč byly hotovostní navzdory tvrzené důvěře mezi ním a dodavatelem, proč pokračovaly i poté, co částky přebírali pánové N. a D., a vyjádřil se i k nesouladu s formou úhrady uvedenou na fakturách a rozdělení plateb na dílčí úhrady. Nelze klást rovnítko mezi nedůvěru a hotovostní platby.

[23] Stěžovatel opakuje, že aktivně netajil osoby pánů N. a D. Konstatování, že k potvrzení pověření těchto osob došlo až *ex post*, je absurdní, neboť toto potvrzení vyplynulo ze svědecké výpovědi, jejíž podstatou je právě svědectví o tom, co se událo v minulosti.

[24] **Žalovaný v duplice** uvádí, že postup stěžovatele, který pokračoval po předchozí zkušenosti ve spolupráci s dodavatelem bez jakékoli reakce na sdělené pochybnosti, může být objektivní okolností. Lze očekávat, že podnikatel jednající s péčí řádného hospodáře přijme po takové zkušenosti opatření, kterými by zamezil případnému dalšímu problematickému prokazování nároku na odpočet DPH. Stěžovatel se snaží přenést odpovědnost za výběr svého předchozího zástupce na žalovaného a nedokládá, že by s ním

předchozí zástupce nijak nekomunikoval. Podle žalovaného u stěžovatele neexistuje legitimní důvod, proč by stěžovatel pokračoval dlouhodobě v hotovostních platbách po celou dobu spolupráce. Ostatním dodavatelům platil stěžovatel bezhotovostně, a to i daleko menší částky. Jednatel dodavatele potvrdil své zastupování až dva roky od zahájení daňového řízení. Dříve stěžovatel nic o těchto osobách neuváděl. Argumentace žalovaného tedy není absurdní.

III. Posouzení kasační stížnosti

[25] Kasační stížnost **je důvodná**.

[26] Mezi účastníky řízení nejsou sporná zákonná a judikaturní východiska související s podvody na DPH. Ta krajský soud podrobně shrnul zejména v bodech 8 až 23 napadeného rozsudku.

[27] NSS proto pouze stručně připomíná, že 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 v souvislosti s ekonomickou činností 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, resp. prokáže důvodnou domněnku daňového podvodu (rozsudek NSS ze den 6. 8. 2020, č. j. 1 Afs 304/2019-33, *ExaSoft Holding*). 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 následující; rozsudek NSS ze dne 23. 7. 2021, č. j. 5 Afs 190/2020-60, bod 26) uplatní nárok na její odpočet (rozsudek NSS ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016-38, č. 3505/2017 Sb. NSS, *Indipa*, body 30 a 31, a zejména judikatura Soudního dvora EU tam citovaná). V daňovém řízení však musí být postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval (rozsudek NSS ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014-60, č. 3275/2015 Sb. NSS, *ALADIN plus*).

[29] Jestliže správce daně prokáže, že k daňovému podvodu došlo, musí dále zkoumat *subjektivní stránku* účasti konkrétního daňového subjektu na podvodu. Nárok na odpočet totiž nemůže být dotčen tím, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížena skutečnostmi, o kterých plátce neví nebo nemůže vědět (rozsudek Soudního dvora EU ze dne 12. 1. 2006, *Optigen Ltd a Fulcrum Electronics Ltd a Bond House Systems Ltd proti Commissioners of Customs & Excese*, ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03). Je proto na správci daně, aby dostatečně prokázal objektivní okolnosti svědčící

o tom, že daňový subjekt věděl nebo musel vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci. Při posuzování subjektivní stránky je pak nutno hodnotit, zda daný subjekt přijal při výkonu své hospodářské činnosti přiměřená opatření, která od něj rozumně lze vyžadovat, aby zajistil, že jeho plnění není součástí podvodu (rozsudek NSS ze dne 25. 7. 2019, č. j. 10 Afs 182/2018-42, *Easy Working*, body 42 a 43).

[30] V nyní posuzované věci je mezi účastníky řízení sporné, zda správce daně prokázal objektivní okolností svědčící o vědomosti stěžovatele o jeho zapojení do daňového podvodu.

[31] Při prokazování vědomosti daňového subjektu může správce daně vycházet z jednotlivých podezřelých okolností. Tyto jednotlivé okolnosti samy o sobě nemusí postačovat k závěru, že konkrétní daňový subjekt věděl, resp. vědět měl a mohl o existenci podvodu na DPH v rámci řetězce dodavatelů a odběratelů. Všechny objektivní okolnosti, které správce daně zjistí, je pak třeba posuzovat v jejich souhrnu. To vede k tomu, že daňový subjekt sice může jednotlivou okolnost vysvětlit, ale celkový obraz zůstane nezměněn. Zároveň je ovšem třeba vzít v potaz, že závěr o tom, že daňový subjekt na základě jednotlivých podezřelých okolností věděl či vědět mohl o své účasti na podvodu na DPH, stojí na takových podezřelých okolnostech jako na pomyslných „pilířích“. Pakliže daňový subjekt úvahu o podezřelosti některých těchto okolností relevantně vyvrátí, potažmo se s jeho argumentací daňový orgán přesvědčivě nevypořádá, stává se konstrukce podvodu na DPH v tomto druhém kroku testu poněkud vratkou, a to dokonce i tak, že se tato „stavba“ může i zhroutit (rozsudek NSS ze dne 13. 10. 2022, č. j. 2 Afs 246/2020-101, bod 52).

[32] V posuzované věci spočívaly podle daňových orgánů objektivní okolnosti v

- rizikovosti dodavatele vyplývající z dřívějších daňových kontrol;
- platbách vysokých částek v hotovosti;
- pokračování ve spolupráci poté, co stěžovatel zjistil, že jednatel dodavatele je ve výkonu trestu odnětí svobody a jednaly za něj jiné osoby;
- absenci písemných smluv.

[33] Krajský soud z okruhu objektivních okolností vyloučil chybějící písemné smlouvy, neboť podle něj skutečnost, že stěžovatel se svým dodavatelem neuzavíral písemné smlouvy, svědčila o tom, že nepřijal dostatečná opatření k zabránění své účasti na podvodu na DPH.

[34] NSS již nyní předesílá, že nesdílí závěr žalovaného a krajského soudu, že předestřené objektivní okolnosti jako celek prokazují, že stěžovatel mohl vědět, že se účastní plnění, které je součástí podvodného obchodu.

III.a) Rizikovost dodavatele F. nevyplynula z předchozích daňových kontrol

[35] NSS se neztotožňuje s tím, že výsledek, resp. průběh dřívějších daňových kontrol a pochybnosti, které v jejich rámci vyjádřil správce daně, jsou objektivní okolností, která svědčí o naplnění subjektivní stránky podvodu na DPH.

[36] Jak přiléhavě upozorňuje stěžovatel, z podkladů k těmto daňovým kontrolám, které jsou součástí daňového spisu (výzvy k prokázání skutečností ze dnů 22. 8. 2018 a 11. 9. 2018 a zprávy o daňové kontrole ze dne 20. 11. 2018), vyplývá, že správce daně neuznal stěžovatelem tvrzený nárok na odpočet DPH z důvodu neprokázání hmotněprávních podmínek. Správce daně v těchto dokumentech shrnul, že předložené doklady (faktury a dodací listy) vykazovaly nedostatky (např. nedostatečné informace o průběhu transakcí, kdo, kde a kdy zboží předal stěžovateli, na dodacích listech nebylo uvedeno datum a místo převzetí zboží), které podle správce daně vedly k pochybnostem, zda bylo zboží skutečně dodáno a zda je dodala společnost F. Předloženou rámcovou smlouvu měl správce daně za nedostatečnou. Dále z výzev a zpráv o daňové kontrole plyne, že stěžovatel nedoložil úhrady zboží. Správce daně uvedl, že společnost F. má tzv. virtuální sídlo a v živnostenském rejstříku má zapsáno množství oborů činností výrobního charakteru, přesto zde není uvedena žádná provozovna. Současně však konstatoval, že podle nájemních smluv (které měl dostupné z vlastní evidence) má společnost F. pronajaty nebytové prostory v Brně a sklad v Křižanovicích. Tato společnost v daných zdaňovacích obdobích deklarovala dodání zboží stěžovateli. V daňovém spisu F. se nacházely kopie faktur a dodacích listů, které se shodovaly s doklady předloženými stěžovatelem, další důkazní prostředky obsahující konkrétní informace o průběhu obchodních transakcí zde ale nebyly, platby za zboží nebyly doloženy (výpisy z účtu či pokladními doklady). Na opakované výzvy k doložení dokladů stěžovatel opakovaně nereagoval. Stěžovatel nedoložil, že by měl vlastní skladovací prostory. Uvedl, že obchody uzavíral s panem K., zboží přebíral v Křižanovicích (ve skladu F., odkud bylo nakládáno na kamiony a odváženo odběratelům). Správce daně uzavřel, že stěžovatelem předložené doklady a další důkazní prostředky nelze považovat za důkaz, že byla fakticky uskutečněna tvrzená zdanitelná plnění použitá k ekonomické činnosti stěžovatele plátcem deklarovaným na předložených daňových dokladech.

[37] Správce daně tedy stěžovateli neuznal tvrzený nárok na odpočet primárně proto, že stěžovatel neunesl vlastní důkazní břemeno. Hlavní „problém“ spočíval v tom, že stěžovatelem předložené doklady byly neurčité a obecné a neprokazovaly fakticitu plnění, stěžovatel nedoložil další věrohodné doklady k rozptýlení pochybností správce daně a neprokázal úhrady za přijatá plnění. To jsou však skutečnosti, které jdou zcela k tíži stěžovatele, nikoli jeho dodavatele. Jak NSS připomněl již shora, je to právě daňový subjekt nárokující si odpočet na DPH, kdo musí prokázat splnění formálních a hmotněprávních podmínek.

[38] NSS nesouhlasí s tím, že stěžovateli byly v průběhu předcházejících daňových kontroly sděleny „pochybnosti“ o dodavateli F. Daňové orgány i krajský soud konkrétně zmínily hotovostní platby – ty však, jak plyne z listin, které jsou součástí daňového spisu, nepovažoval správce daně samy o sobě za problematické. Problém byl v tom, že stěžovatel tvrdil, že zboží bylo hrazeno hotově, nepředložil však žádné doklady o proběhlých platbách. K hotovostním platbám jako možnému „závadovému“ aspektu posuzovaných transakcí se daňové orgány nijak nevyslovily. Co se pak týče uváděného virtuálního sídla a množství zapsaných oborů v živnostenském rejstříku bez uvedení provozovny, stěžovatel případně

poukazuje na to, že samy daňové orgány ve všech zmiňovaných dokumentech uvedly, že společnost F. měla kromě oficiálního sídla nacházejícího se na tzv. virtuální adrese pronajatý též nebytový prostor v Brně a sklad v Křižanovicích (kde dle tvrzení stěžovatele mělo být dodáváno a přebíráno zboží). Pro stěžovatele tak z pohledu jeho vlastních tvrzení otázka tzv. virtuálního sídla či nezapsané provozovny nemohla být nijak „alarmující“, neboť se společností F. přicházel do kontaktu právě ve skladu v Křižanovicích, jehož existenci potvrdil i správce daně. Současně ani v tomto případě otázku virtuálního sídla a množství zapsaných oborů bez provozovny daňové orgány nedávaly do souvislosti s neprokázáním nároku na odpočet a tyto skutečnosti neoznačily jako problematické z pohledu důvěryhodnosti společnosti F. NSS tedy souhlasí se stěžovatelem, že s ohledem na výsledek předchozích daňových kontrol nelze považovat za neobezřetné, že nadále pokračoval ve spolupráci s dodavatelem F.

[39] Vytýkaly-li daňové orgány a krajský soud stěžovateli zjednodušeně řečeno, že se nepoučil z průběhu a výsledku předchozích daňových kontrol, za vhodné poučení, resp. změnu postoje k vlastním podnikatelským aktivitám by bylo možno považovat zkvalitnění jejich dokumentace (tj. důraz na větší konkrétnost a přesnost daňových dokladů, kterou mohl stěžovatel požadovat i od svého dodavatele, řádné vyplnění dodacích listů a zachycení celkového průběhu obchodních transakcí včetně doložení úhrad kupní ceny atd.) a aktivnější spolupráci se správcem daně (řádná reakce na výzvy k odstranění pochybností) tak, aby byl schopen unést vlastní důkazní břemeno. Za nepřípadný má NSS naopak požadavek či náhled daňových orgánů a krajského soudu, že logickou obezřetnou reakcí na neunesení vlastního důkazního břemene by bylo ukončení obchodní spolupráce s dlouholetým dodavatelem.

[40] Za neobezřetné či „do budoucna nepoučené“ by bylo možno považovat takové chování stěžovatele, který by nadále nedostatečně dokladově dokumentoval své obchodní transakce (to by ale nutně muselo vést k opětovnému závěru o neunesení důkazního břemene). V tomto ohledu však k nápravě dříve zjištěného stavu zjevně došlo, neboť v případě plnění od dodavatele F. se v nyní posuzovaných zdaňovacích obdobích stěžovateli již podařilo veškeré formální i hmotněprávní podmínky pro uznání tvrzených nároků na odpočet DPH prokázat a unést své vlastní důkazní břemeno (jinak by nebylo možno uvažovat o podvodu na DPH).

[41] Za zcela irelevantní pak NSS považuje skutečnost, že se stěžovatel proti dodatečným platebním výměrům vydaným na základě předcházejících daňových kontrol neodvolal či že byl v těchto řízeních pasivní, ať už z jakéhokoli důvodu (viz bod 60 rozhodnutí žalovaného). Vlastní pasivita stěžovatele v jiném daňovém řízení či skutečnost, že nevyužil opravných prostředků, nemůže představovat objektivní okolnost svědčící o (alespoň potenciální) vědomosti daňového subjektu o tom, že je zapojen do podvodu na DPH v jiných zdaňovacích obdobích (byť se plnění týkala stejného dodavatele).

[42] Stěžovateli lze přisvědčit též v tom, že napadený rozsudek je vnitřně rozporný. Krajský soud totiž na jednu stranu (bod 25) vyslovil, že stěžovateli nebyly v rámci vědomostního testu přičítány k tíži skutečnosti týkající se dodavatele F. spočívající v absenci webových stránek, personálním propojení subjektů, virtuálním sídle, neuvedení provozovny, nezveřejňování účetních závěrek a velkém množství zapsaných oborů činnosti (podle krajského soudu tyto okolnosti správce daně zohlednil v prvním kroku, tedy při

prokazování existence podvodu). Současně ale v bodu 34 napadeného rozsudku uvedl, že „virtuální sídlo dodavatele, neuvedení provozovny a velké množství zapsaných oborů činnosti“ byly spolu s hotovostními platbami skutečnostmi, které byly podle krajského soudu značně nestandardní a svědčící o ekonomické iracionalitě stěžovatelova jednání. Krajský soud tedy shodné okolnosti současně vyhodnotil jako relevantní i irelevantní v rámci vědomostního testu.

III.b) Spolupráce s dodavatelem v době, kdy byl jeho jednatel ve výkonu trestu odnětí svobody, nebyla objektivní okolností

[43] Za další objektivní okolnost považovaly daňové orgány i krajský soud, že stěžovatel spolupracoval s dodavatelem F. i poté, co byl jeho jednatel ve výkonu trestu, a jednaly za něj jiné osoby, které stěžovatel poprvé zmínil až v pozdějších fázích daňového řízení a od kterých si nevyžádal pověření k jednání za dodavatele.

[44] NSS předesílá, že tvrzení daňového subjektu nelze považovat za nevěrohodné jen proto, že bylo uplatněno až v pozdější fázi daňového řízení. NSS naopak judikoval, že správce daně je povinen při daňové kontrole zohlednit i podání a skutečnosti, které daňový subjekt uvede v průběhu řízení, ukážou-li se jako pravdivé (srov. rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2007, č. j. 2 Afs 60/2006-63). Současně platí, že daňový subjekt může v probíhajícím nalézacím řízení, včetně daňové kontroly a odvolacího řízení, uplatňovat i nové skutečnosti a tvrzení, je-li to významné pro materiálně správné stanovení daně (srov. rozsudek NSS ze dne 27. 2. 2014, č. j. 9 Afs 41/2013-33). Pozdější uplatnění tvrzení tak může být jednou z okolností při hodnocení důkazů, nikoli však bez dalšího samostatným důvodem pro závěr o jeho nevěrohodnosti.

[45] NSS nesouhlasí s krajským soudem, že stěžovatel mystifikoval správce daně a postupoval účelově a nevěrohodně, pokud se o existenci dalších osob (pánů N. a D.) jednajících za dodavatele F. zmínil až v pozdějších fázích daňové kontroly. Daňové orgány zde poukázaly na vyjádření původního stěžovatelova zástupce při ústním jednání dne 19. 2. 2019, který uvedl, že za dodavatele F. jednal pan K. Ve vyjádření k výsledku kontrolního zjištění ze dne 21. 3. 2020 pak tentýž zástupce jen stroze konstatoval, že „dodávky byly domluveny a realizovány s jednatelem panem K.“. Podle NSS tato strohá a obecná tvrzení nejsou rozporná s tím, že stěžovatel následně doplnil, že přibližně od léta 2018 za dodavatele začali jednat pánové N. a D., které mu osobně představil pan K. jako své zaměstnance, se kterými má nadále jednat po dobu jeho nepřítomnosti z důvodu zdravotní indispozice (viz vyjádření stěžovatele během ústního jednání dne 6. 10. 2021). To, že tomu tak skutečně bylo, potvrdil i výslech pana K. provedený dne 26. 4. 2021. Nelze pominout ani to, že stěžovatel uvedené osoby nijak netajil ani dříve, neboť záhy po vyjádření k výsledku kontrolního zjištění (dne 23. 3. 2020) předložil množství dokladů, na kterých figurovala též osoba pana N.

[46] NSS naopak považuje za věrohodné stěžovatelovo vysvětlení, že v důsledku změny zástupce v průběhu daňové kontroly začal v dalších fázích daňového řízení vystupovat aktivněji a podrobněji popisovat (i s ohledem na to, jak se vyvíjelo objasňování skutkového stavu) průběh spolupráce s dodavatelem F. NSS nepopírá, že z hlediska věrohodnosti tvrzení daňového subjektu se může jevit jako problematické, pokud v závislosti na vývoji

dokazování své předchozí verze skutkového děje popisuje zcela odlišně než v dřívějších fázích daňového řízení. V nyní posuzované věci ale skutečnost, že stěžovatel nezmínil v rámci dřívějších podání osoby pana D. a N., nelze považovat za popření předchozí skutkové verze, ale za její doplnění (to, že za dodavatele jednal pan K. i dvě zmíněné osoby, se vzájemně nevylučuje). Za problematické by NSS naopak považoval, pokud by stěžovatel setrval na tom, že jednal pouze s panem K., a to i v prověřovaných zdaňovacích obdobích, kdy již byla tato osoba prokazatelně ve výkonu trestu odnětí svobody. Za nevěrohodnou by bylo nutno považovat například situaci, kdy by stěžovatel začal popírat, že vůbec jednal s panem K., a zmiňoval by nově zcela odlišné osoby, či situaci, kdy by se výpovědi jednatele dodavatele a stěžovatele rozcházely v tom, kdo byl oprávněn za dodavatele jednat.

[47] K dílčí otázce nevyžádání si pověření k jednání za dodavatele NSS předesílá, že podle ustálené judikatury objektivní okolnosti svědčící o tom, že daňový subjekt o své účasti na daňovém podvodu věděl nebo vědět měl a mohl, a otázka, zda tento subjekt přijal přiměřená opatření k zamezení své účasti na podvodu, představují dva samostatné kroky tzv. vědomostního testu; k posuzování přiměřených opatření je proto třeba přistoupit až poté, co správce daně unese důkazní břemeno ohledně vymezení objektivních okolností (srov. rozsudek NSS ze dne 27. 10. 2020, č. j. 8 Afs 49/2019-33). Současně však judikatura výslovně připouští, že relevantní skutkové okolnosti nelze mnohdy striktně kategorizovat jako okolnosti významné výlučně jen pro jeden z jednotlivých kroků testu. Naopak, některé skutečnosti mohou mít relevanci současně pro více jeho částí, a nastalou skutkovou situaci je proto nutno posoudit komplexně a v jejich vzájemných souvislostech (srov. rozsudek NSS ze dne 13. 5. 2021, č. j. 7 Afs 265/2020-61). Není tedy vyloučeno, aby tatáž skutečnost byla jednak objektivní okolností nasvědčující vědomosti či nedbale nevědomé účasti daňového subjektu na podvodu, a jednak současně svědčila o tom, že tento subjekt nepřijal opatření, která od něj bylo možno rozumně vyžadovat; rozhodující vždy je, zda je taková okolnost v odůvodnění správního rozhodnutí i soudního přezkumu správně zasazena do celkového skutkového obrazu věci.

[48] Z odůvodnění rozhodnutí daňových orgánů plyne, že nevyžádání pověření pánů N. a D. k jednání za dodavatele hodnotily jak v rámci posuzování objektivních okolností, tak v rámci třetího kroku (tj. přijetí rozumných opatření). Je pravda, že stěžovatel v žalobě brojil (jen) proti závěru, že o daňovém podvodu vědět měl a mohl. Závěr krajského soudu uvedený v bodu 35 napadeného rozsudku, podle kterého nevyžádání pověření svědčí mimo jiné o tom, že stěžovatel nepřijal opatření, kterým by zamezil své účasti na daňovém podvodu, se tedy skutečně míjí s předmětem žaloby, jak namítá stěžovatel. Avšak vzhledem k tomu, že daná skutečnost byla hodnocena i v rámci druhého kroku posuzování daňového podvodu, nemá tato nepřesnost sama o sobě vliv na zákonnost napadeného rozsudku.

[49] NSS však nesouhlasí s daňovými orgány a krajským soudem, že nevyžádání pověření od zmíněných osob a neověření jejich totožnosti bylo objektivní okolností svědčící o vědomosti stěžovatele o zapojení do podvodu na DPH. Z provedeného dokazování vyplývá (a daňové orgány tuto skutkovou verzi nezpochybnily), že jednatel dodavatele F. představil stěžovateli v létě 2018 pány N. a D., kteří za dodavatele měli jednat po dobu zdravotní indispozice jednatele. Tyto osoby byly stěžovateli představeny přímo jednatelem dodavatele v jeho areálu, kde se také pohybovaly. Obchody pak v době nepřítomnosti jednatele probíhaly nadále ve zcela shodném formátu.

[50] Jak vysvětlil NSS v rozsudku ze dne 27. 10. 2022, č. j. 8 Afs 49/2019-33, pokud jde o prokazování vědomostní složky u daňového podvodu na DPH, musí být úvahy o nestandardnosti transakcí činěny s přihlédnutím k tomu, v jakém prostředí se transakce odehrávají a jaké jsou zde běžné obchodní zvyklosti. Požadavek na ověřování identity osob jednajících za dodavatele bude jistě na místě tam, kde bude sporná transakce zjevně neobvyklá (ať již rozsahem plnění, předmětem obchodu, způsobem provedení, novostí, změnou okolností oproti minulé praxi apod.). Naopak v běžném obchodním styku, zvláště pak dlouhodobém, nebude obvyklé ověřování totožnosti zástupců podle úředních dokladů. Obdobně lze uvedené vztáhnout i na ověření pověření k jednání za dodavatele, neboť za normálních podmínek bude standardem přiřaditelnost fyzické osoby k dodavateli, za kterého jedná.

[51] Vztaženo na nyní posuzovanou věc, pokud stěžovatelův dlouholetý dodavatel sdělil stěžovateli, že bude po delší dobu nepřítomen ze zdravotních důvodů, a představil mu v této souvislosti dvě osoby, které již stěžovatel zaznamenal v dodavatelově areálu (kde se měly pohybovat) a které s ním po tuto dobu měly pokračovat v obchodní spolupráci, nemohl podle NSS takový postup ve stěžovateli vyvolat podezření z možného podvodného jednání jeho dodavatele. Skutečnost, že se někdo kvůli (tvrzené) zdravotní indispozici nechá zastoupit osobou, kterou označí za svého zaměstnance či zmocněnce, je naopak zcela standardní. NSS není zřejmé, jak jinak by měl dodavatel v běžném obchodním styku postupovat. Pokud pak obchody nadále skutečně probíhaly ve stejném formátu (zboží bylo dodáváno stejným způsobem, v dohodnutém čase, množství a kvalitě), nemohla daná skutečnost u stěžovatele vyvolat pochybnosti ani zpětně (po několika měsících poté, co mu byly tyto osoby představeny). Z pohledu stěžovatele tak při pokračující bezproblémové obchodní spolupráci bylo zjevně jedno, zda zboží objednává, přebírá a platí přímo u jednatele dodavatele, či u osob, které jednatel stěžovateli představil a označil za své „zástupce“, s nimiž má stěžovatel propříště jednat.

[52] Totéž platí pro argument, že jednatel dodavatele byl následně ve výkonu trestu odnětí svobody, o čemž se měl stěžovatel dozvědět od pánů N. a D. v říjnu 2018. Sama tato skutečnost nevypovídá nic o tom, zda stěžovatel věděl nebo měl vědět o daňovém podvodu v souvislosti s posuzovanými plněními. Nejde o informaci, kterou by jednatel musel svému obchodnímu partnerovi sdělovat (naopak v případě dlouhodobých obchodních partnerů půjde spíše o informaci, kterou bude jeden z obchodních partnerů druhému sdělovat jen nerad; je proto pochopitelné, že jednatel dodavatele hovořil pouze o dlouhodobé nepřítomnosti, která měla být způsobena jednatelem avizovanou zdravotní indispozicí – navíc reálnou, jak plyne z podkladů ČSSZ obsažených ve spise). Z provedeného dokazování pak neplyne, že by trestná činnost, za kterou byl jednatel dodavatele odsouzen k trestu odnětí svobody, jakkoli souvisela s jeho daňovými povinnostmi či s jeho podnikáním (okolnosti jednatelova odsouzení nelze z daňového spisu zjistit), a tím spíše není z ničeho patrné, že by stěžovatel snad měl důvod se v rozhodné době domnívat, že jednatel dodavatele byl odsouzen za daňové delikty. Z této okolnosti proto nelze bez dalšího dovozovat nestandardnost obchodního vztahu či povinnost stěžovatele pojmout podezření o možném podvodném charakteru obchodního řetězce.

III.c) Hotovostní platby samy o sobě jako objektivní okolnost neobstojí

[53] Protože v kasačním přezkumu neobstály dva ze tří „pilířů“, na kterých daňové orgány a krajský soud vystavěly závěr o vědomosti stěžovatele ohledně jeho zapojení do podvodu na DPH (viz shora citovaný rozsudek č. j. 2 Afs 246/2020-101), je již zcela bezpředmětné zabývat se otázkou, zda vědomost stěžovatele prokazuje provádění plateb v hotovosti. Byť se totiž obecně může jednat o objektivní okolnost (např. rozsudky NSS ze dne 7. 11. 2025, č. j. 7 Afs 57/2024-49, bod 13, či ze dne 11. 12. 2025, č. j. 10 Afs 80/2025-71, bod 30 aj.), samostatně k závěru o naplnění subjektivní stránky podvodu na DPH obvykle stačit nebude. Na okraj je však třeba poznamenat, že dlouhodobé praktikování hotovostních plateb za situace, kdy není obecně vzato patrné nic, co by za dané situace a tržních podmínek bránilo využívat bezhotovostní placení, je často okolností, která z dobrých důvodů vzbudí pozornost správce daně a zaslouží si přesvědčivé vysvětlení ze strany daňového subjektu.

[54] NSS pouze pro úplnost doplňuje, že původní čtvrtý pilíř konstrukce objektivních okolností – absence písemných smluv – neobstál již v řízení před krajským soudem. NSS tedy nyní nemá důvod se touto otázkou detailně zabývat, neboť proti ní (logicky) stěžovatel neuplatnil kasační námitky. Toliko s ohledem na dříve již zmíněný požadavek posuzovat okolnosti týkající se možného podvodu na DPH komplexně, ve všech jejich relevantních souvislostech, je vhodné nad rámec nutného odůvodnění připomenout, že podle judikatury je neuzavírání písemných smluv praxí, která je zákonná a mnohdy může být i běžná (rozsudek NSS ze dne 26. 3. 2025, č. j. 1 Afs 266/2024-101). Aby se tedy mohlo jednat o podezřelou okolnost nasvědčující zapojení do podvodného jednání, musí být podpořena dalšími *silnými indiciemi* (rozsudek NSS ze dne 21. 7. 2023, č. j. 7 Afs 237/2021-32). Ty ale, jak NSS vysvětlil shora, v nynější věci v této fázi zjišťování skutkového stavu prokázány nebyly (případná otázka využívání hotovostních plateb, jež by za určitých okolností takovou silnou indicií mohla být, nebyla nyní samostatně hodnocena).

[55] V rozsudku č. j. 1 Afs 266/2024-101 pak NSS upřesnil, že si lze *„představit, že v rámci nastolené vzájemné důvěry a s ohledem na dlouhodobou spolupráci nebude podnikatelský subjekt trvat na uzavření písemných smluv se svými stálými obchodními partnery“*. Daňové orgány přitom nezpochybňovaly, že dodavatel F. byl pro stěžovatele dlouhodobým a stálým obchodním partnerem a že jejich obchodní vztahy byly založeny na vzájemné důvěře. Za těchto podmínek je velmi dobře představitelné, že obchodní styk stěžovatele s dodavatelem byl založen na kontinuálním proudu jednotlivých dílčích objednávek a jejich řádném plnění, který probíhal neformálně (ústně, telefonicky apod.) a v němž absentoval detailní písemný smluvní aparát. Pokud tomu tak bylo, je jen logické, že vztah důvěry mezi oběma stranami se opakovaným plněním takovýchto dílčích dohod utužoval, což strany utvrzovalo v rozumném přesvědčení, že písemné smlouvy nejsou v jejich vztahu třeba.

[56] NSS tedy shrnuje, že uváděné objektivní okolnosti nesvědčí, a to ani při jejich celkovém posouzení, o povědomí stěžovatele o jeho možné účasti na daňovém podvodu. Taková účast je představitelná (dosavadní zjištění ji nevylučují), avšak nebyla prokázána. Žalovaný neprokázal, že by z těchto skutečností v souhrnu a ve vzájemných souvislostech bylo možné dovozovat, že stěžovatel věděl nebo měl vědět, že je součástí daňového podvodu. Vzhledem k tomu, že na právním posouzení žalovaného setrval i krajský soud, je jeho rozsudek zatížen stejnou vadou nezákonnosti.

IV. Závěr a náklady řízení

[57] Kasační stížnost je důvodná, a proto NSS podle § 110 odst. 1 věty první s. ř. s. zrušil rozsudek krajského soudu. Zároveň NSS podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. (ve znění účinném do 31. 12. 2025) zrušil také rozhodnutí žalovaného, neboť krajský soud by musel učinit totéž. V souladu s § 78 odst. 4 s. ř. s. kasační soud vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení. V něm je žalovaný vázán právním názorem NSS (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

[58] Protože NSS společně s rozsudkem krajského soudu zrušil i rozhodnutí žalovaného, rozhodl též o nákladech celého soudního řízení (§ 110 odst. 3 věta druhá s. ř. s.). Podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. má stěžovatel proti žalovanému právo na náhradu nákladů řízení, neboť byl ve věci úspěšný. Neúspěšný žalovaný nemá právo na náhradu nákladů řízení o žalobě ani o kasační stížnosti.

[59] Náhrada nákladů řízení příslušející stěžovateli se skládá z:

a) uhrazených soudních poplatků za žalobu a návrh na přiznání odkladného účinku žalobě ve výši **4 000 Kč** a za kasační stížnost ve výši **5 000 Kč**;

b) náhrady za zastupování advokátem v řízení o žalobě, kterou tvoří odměna za půl úkon spočívající v podání návrhu na přiznání odkladného účinku [§ 11 odst. 2 písm. a) advokátního tarifu] a tři úkony právní služby spočívající v převzetí a přípravě zastoupení, sepisu žaloby a účasti na jednání soudu v délce nepřesahující dvě hodiny [§ 11 odst. 1 písm. a), d) a g) a odst. 2 písm. a) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif)]. V souladu s § 7 bodem 5 a § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu ve znění účinném do 31. 12. 2024 činí odměna za první tři úkony právní služby **1 550 Kč + 2 x 3 100 Kč**, za čtvrtý úkon právní služby je pak odměna určena podle § 7 bodu 6 ve spojení s § 9 odst. 5 a § 10b odst. 5 písm. a) advokátního tarifu v znění účinném od 1. 1. 2025 ve **výši 1 x 10 300 Kč**. K tomu je třeba podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu připočíst paušální náhradu hotových výdajů ve výši **3 x 300 Kč** (znění účinné do 31. 12. 2024) a **1 x 450** Kč (znění účinné od 1. 1. 2025), celkově jde tedy o **19 400 Kč**;

c) náhrady za zastupování advokátem v řízení o kasační stížnosti, kterou tvoří odměna za dva úkony právní služby spočívající v sepisu kasační stížnosti a repliky [§ 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu ve znění účinném od 1. 1. 2025] ve výši **2 x 10 300 Kč** spolu s paušální náhradou hotových výdajů ve výši **2 x 450 Kč**, tedy **21 500 Kč**;

d) protože je stěžovatelův zástupce plátcem daně z přidané hodnoty, tvoří součást nákladů rovněž tato daň ve výši **8 589 Kč**, tj. 21 % z celkové částky odměny a náhrad zástupce 40 900 Kč (§ 57 odst. 2 s. ř. s.).

Žalovaný je tedy povinen uhradit stěžovateli k rukám jeho zástupce náhradu nákladů soudního řízení v celkové výši **58 489 Kč**, a to ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

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

V Brně dne 30. dubna 2026

Eva Šonková
předsedkyně senátu