

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Radovana Havelce a soudců JUDr. Václava Štencla a JUDr. Tomáše Rychlého v právní věci žalobkyně **IP TRADE BRNO s.r.o.,** se sídlem Brno, Nové Sady 988/2, zastoupené společností TOMÁŠ GOLÁŇ, daňová kancelář s.r.o., se sídlem Vsetín, Jiráskova 1284, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství,** se sídlem Brno, Masarykova 427/31, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 29. 11. 2021, č. j. 30 Af 67/2019 - 92,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 29. 11. 2021, č. j. 30 Af 67/2019 - 92, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

[1] Žalovaný rozhodnutím ze dne 24. 9. 2019, č. j. 36616/19/5300-21441-702127, zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil celkem pět platebních výměrů ze dne 6. 6. 2018 a 7. 6. 2018, kterými Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále jen „*správce daně*“) žalobkyni vyměřil (resp. doměřil) daň z přidané hodnoty (dále jen „*DPH*“) za období duben až srpen 2016 v celkové výši 519 889 Kč s tím, že žalobkyni současně vznikla povinnost uhradit penále v celkové výši 24 466 Kč. Důvodem pro 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 nebyl uznán nárokovaný odpočet daně. Proti rozhodnutí žalovaného podala

žalobkyně žalobu, které Krajský soud v Brně (dále jen „*krajský soud*“) shora označeným rozsudkem vyhověl, rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[2] Krajský soud dospěl k závěru, že žalovaný prokázal existenci daňového podvodu v posuzovaném řetězci. Zjistil chybějící daň u dodavatele žalobkyně A.D.M. DESIGN s.r.o. (dále jen „*A.D.M. DESIGN*“) i subdodavatele KL Wine s.r.o. (dále jen „*KL Wine*“). Zároveň poukázal na několik neobvyklostí 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, jednání s osobou, která již nebyla jednatelem KL Wine. Krajský soud však shledal, že žalovaným zmiňované okolnosti nebyly ani ve svém souhrnu způsobilé 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 bývají často daňovými orgány zmiňovány v rámci prokazování vědomosti o existenci daňového podvodu. K těmto obecnějším okolnostem však přistupuje ještě tzv. stěžejní okolnost, která závěr o vědomosti odběratele o nestandardnostech transakcí umocní. V nynějším případě krajský soud žádnou takovou objektivní okolnost nenalezl. Žalobkyně v rámci odvolacího řízení předložila faktury prokazující nákup tvářecích závitníků od A.D.M. DESIGN v prosinci 2014. Tím dokládala, že s totožným dodavatelem a typem zboží obchodovala již dříve, aniž by byly tyto obchody správcem daně jakkoli zpochybněny. To žalovaný nijak nereflektoval. S ohledem na vyjádření jednatele žalobkyně o obvyklosti a nerizikovosti nákupu zboží bez písemných smluv a užití hotovostních úhrad a s přihlédnutím k delší obchodní spolupráci dodavatele se žalobkyní krajský soud neshledal, že by jednání žalobkyně bylo nestandardní či rizikové. Daňové orgány se nezabývaly ani následným prodejem závitníků dalším odběratelům. Nezpochybnily, že žalobkyně a dodavatel dlouhodobě spolupracovali, respektive že se jednatelé osobně znali. Za této situace není neobvyklé, že si žalobkyně vybrala právě A.D.M. DESIGN. V případě plateb v hotovosti nebylo prokázáno, že by byly v rámci podnikání žalobkyně neobvyklé. Jednatel žalobkyně při jednání přesvědčivě vysvětlil, že důvodem je snaha o snížení ceny zboží. Objemy plateb nebyly neobvykle vysoké a daňové orgány nezjistily navazující skutečnosti, které by platby v hotovosti problematizovaly.

[3] Proti tomuto rozsudku podal žalovaný (dále jen „*stěžovatel*“) kasační stížnost, jejíž důvody podřadil pod § 103 odst. 1 písm. a) a d) soudního řádu správního (dále jen „*s. ř. s.*“).

[4] Stěžovatel opakuje nestandardní okolnosti obchodních transakcí, které uvedl ve svém rozhodnutí, a namítá, že krajský soud je bagatelizuje a přehlíží nestandardní vztah žalobkyně s jejím dodavatelem. Poukazuje na absenci prezentace zboží dodavatelem, nestandardní stanovení ceny zboží, „*nečitelnost*“ společnosti A.D.M. DESIGN, absenci písemné smlouvy a na hotovostní úhrady. Stěžovatel dále namítá nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku, neboť krajský soud nehodnotil všechny objektivní okolnosti – exekuci podílu jednatelů (kteří byli zároveň společníky, pozn. NSS) A.D.M. DESIGN a KL Wine a znalost kontrolních hlášení dodavatele. Krajský soud neposuzoval objektivní okolnosti ve své vzájemné souvislosti a nesprávně posoudil obvyklou praxi žalobkyně. Není pravdou, že by stěžovatel nereflektoval 2 faktury prokazující nákup tvářecích závitníků v prosinci 2014. Vyjádřil se k nim v bodě 93 svého rozhodnutí. Prověřoval přitom pouze

plnění za posuzovaná zdaňovací období. Předchozí „*bezproblémovou*“ spolupráci proto správce daně ani nemohl zpochybnit. Stěžovatel proto shrnuje, že byly zjištěny objektivní okolnosti svědčící o tom, že žalobkyně měla a mohla vědět o své účasti na podvodu na DPH.

[5] Žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že stěžovatel rozšiřuje svou argumentaci o zcela nové skutečnosti, úvahy a závěry, zatemňuje skutkový stav, překrucuje obsah důkazních prostředků a snaží se zakrýt vlastní pochybení. Žalobkyně opakuje svou žalobní argumentaci k existenci daňového podvodu s tím, že skutkové závěry aprobované krajským soudem nemají oporu ve spisovém materiálu. Je to naopak stěžovatel, který bagatelizuje podstatné skutečnosti. A.D.M. DESIGN a Adam Marek (jednatel uvedené společnosti) nebyli pro žalobkyni neznámými subjekty. Stěžovatel vychází z překonané judikatury, neboť subjektivní stránka musí odpovídat úmyslu. K jednotlivým objektivním okolnostem žalobkyně odkazuje na příslušné body žaloby, částečně opakuje svou žalobní argumentaci a poukazuje na některé nově použité argumenty ze strany stěžovatele. Pokud jde o exekuci podílu jednatele dodavatele, k tomu se krajský soud vyjádřil v bodu 34. rozsudku. K objektivním skutečnostem, které krajský soud podle stěžovatele nezohlednil, žalobkyně odkazuje na své žalobní námitky a tyto skutečnosti označuje jako vykonstruovaná tvrzení. I když se tomu krajský soud ve svém rozsudku detailně nevěnuje, v rozhodnutí žalovaného tato argumentace tvořila pouze okrajovou část. Žalobkyně proto navrhuje, aby byla kasační stížnost zamítnuta.

[6] V následných podáních stěžovatel i žalobkyně předkládají argumenty podporující či naopak vyvracející závěr o existenci podvodu na DPH a chybějící dani, poukazují na další vývoj daňového řízení po vydání napadeného rozsudku a setrvávají na svých procesních stanoviscích. Stěžovatel pak zdůrazňuje, že i když ve věci znovu rozhodl a to tak, že napadené platební výměry zrušil, případně změnil, § 124a zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „*daňový řád*“) s touto situací počítá.

[7] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3 věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 4 věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2 věty první s. ř. s.

[8] Kasační stížnost je důvodná.

[9] Nejvyšší správní soud na úvod poznamenává, že nemůže přihlížet k následnému postupu stěžovatele v řízení o odvolání poté, co bylo jeho rozhodnutí napadeným rozsudkem zrušeno. Předmětem kasačního přezkumu je napadený rozsudek, v němž krajský soud rozhodoval podle skutkového a právního stavu v době rozhodování žalovaného (viz § 75 odst. 1 s. ř. s.). Ani vydání nového rozhodnutí o odvolání přitom nemá vliv na probíhající řízení o kasační stížnosti, neboť § 124a daňového řádu s pokračováním tohoto řízení přímo počítá. Podle něj totiž platí, že „[d]*ojde-li v řízení o kasační stížnosti ve správním soudnictví ke zrušení pravomocného rozhodnutí krajského soudu, na jehož základě bylo správcem daně vydáno nové rozhodnutí ve věci v souladu s právním názorem krajského soudu, stává se toto rozhodnutí neúčinným dnem nabytí právní moci nového rozhodnutí krajského soudu, kterým je žaloba zamítnuta nebo ve kterém dojde ke změně právního názoru oproti zrušenému pravomocnému rozhodnutí krajského soudu.*“

[10] Zároveň je potřeba zdůraznit, že je to vždy stěžovatel, kdo určuje svými námitkami rámec kasačního přezkumu. Ostatní účastníci řízení o kasační stížnosti nedisponují předmětem řízení, a nemohou proto podanou kasační stížnost rozšiřovat na další, stěžovatelem nezpochybňované otázky. Nejvyšší správní soud se proto nemohl zabývat námitkami, které neuplatnil stěžovatel, nýbrž žalobkyně ve svém vyjádření ke kasační stížnosti (ve vztahu k závěru krajského soudu o existenci podvodu na DPH v posuzovaném řetězci). Ostatně tyto námitky ani nesměřují proti nosným důvodům napadeného rozsudku, tj. důvodům, na kterých je založen výrok o zrušení rozhodnutí stěžovatele. Nosným důvodem napadeného rozsudku je závěr o tom, že stěžovatelem uvedené objektivní okolnosti ani ve svém souhrnu nesvědčí o tom, že žalobkyně měla a mohla vědět o zatížení transakce podvodem na DPH.

[11] Stěžovatel v kasační stížnosti namítl mimo jiné, že krajský soud při hodnocení toho, zda žalobkyně o své účasti na daňovém podvodu vědět měla a mohla (tj. v rámci tzv. vědomostního testu), nehodnotil všechny objektivní okolnosti, na které poukazoval ve svém rozhodnutí. Konkrétně podle něj krajský soud opomněl jako objektivní okolnosti exekuci podílů jednatelů (a společníků) A.D.M. DESIGN a KL Wine a dále znalost kontrolních hlášení dodavatele A.D.M. DESIGN (tj. odkrytí obchodní strategie ze strany dodavatele).

[12] Nejvyšší správní soud shledal tuto námitku důvodnou.

[13] Stěžovatel na stranách 16 až 18 svého rozhodnutí zřetelně (pomocí nadpisů psaných kurzívou) označil šest okruhů objektivních okolností, které podle něj nasvědčují tomu, že žalobkyně o podvodu na DPH vědět měla a mohla:

- Objektivní okolnost ohledně absence prezentace zboží dodavatelem a stanovení ceny zboží
- Objektivní okolnost vztahující se k „nečitelnosti“ společnosti A.D.M. DESIGN
- Objektivní okolnosti vztahující se k absenci písemné smlouvy
- Objektivní okolnosti indikující neobezřetnost při uzavírání obchodních vztahů s dodavatelem
- Objektivní okolnosti související s nahlédnutím do „*osobních údajů*“ dodavatele A.D.M. DESIGN odvolatelem
- Objektivní okolnosti provázející úhradu za zboží.

[14] V rámci objektivních okolností indikujících neobezřetnost při uzavírání obchodních vztahů s dodavatelem stěžovatel v bodě [59] svého rozhodnutí podrobněji argumentoval tím, že v době uskutečnění transakce byl podíl jednatele (a společníka) A.D.M. DESIGN Adama Marka i podíl jednatele (a společníka) KL Wine Dušana Bučka postižen exekucí. Z těchto skutečností dovodil, že žalobkyně do obchodního řetězce vstoupila účelově, a nikoliv s cílem navázat klasický obchodní vztah a fakticky obchodovat s předmětnou komoditou za účelem dosažení zisku.

[15] V rámci objektivních okolností souvisejících s nahlédnutím do „*osobních údajů*“ dodavatele A.D.M. DESIGN odvolatelem stěžovatel v bodě [60] svého rozhodnutí podrobněji argumentoval tím, že je nestandardní a nepravděpodobné, že by dodavatel svému odběrateli sdělil identifikační údaje svého dodavatele. A.D.M. DESIGN předkládal

žalobkyni svá kontrolní hlášení, z čehož stěžovatel dovozoval, že žalobkyně prokazatelně věděla o subdodavateli KL Wine. Společnost A.D.M. DESIGN se tak stěžovateli jeví jako nadbytečný článek v řetězci, neboť cílem každého obchodníka a ekonomické činnosti je dosahovat zisk, a proto by podle stěžovatele v dané situaci bylo namístě kontaktovat společnost KL Wine a pořizovat zboží přímo u ní za účelem dosažení nižší ceny.

[16] Nejvyšší správní soud musí dát stěžovateli za pravdu, že krajský soud se v rámci vědomostního testu nijak nevyjádřil ani k objektivním okolnostem indikujícím podle stěžovatele neobezřetnost při uzavírání obchodních vztahů s dodavatelem, ani k objektivním okolnostem souvisejícím s nahlédnutím do „*osobních údajů*“ dodavatele A.D.M. DESIGN odvolatelem. Krajský soud sice v bodě 34 svého rozsudku přisvědčil žalobkyni, že existenci daňového podvodu nemusí nijak nasvědčovat skutečnost, že podíl jednatele dodavatele A.D.M. DESIGN byl stižen exekucí, která byla následně zastavena pro zaplacení soukromoprávní pohledávky. Předně se však jednalo o úvahy ohledně samotné existence daňového podvodu, tj. úvahy týkající se splnění první ze tří judikaturou uváděných podmínek pro odepření nároku na odpočet DPH (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 8. 2020, č. j. 7 Afs 428/2019 - 39). Existence objektivních okolností nasvědčujících tomu, že daňový subjekt o zasažení transakce daňovým podvodem vědět měl a mohl, je pak druhou z těchto podmínek. Sám krajský soud přitom tyto podmínky rozlišoval a vypořádání jednotlivých žalobních bodů podle toho také strukturoval, jak je patrné z použití nadpisů v rozsudku. Uvedená dílčí úvaha se přitom ani materiálně nijak nevěnuje tomu, zda by mohlo jít o indicii nasvědčující možné vědomosti žalobkyně o daňovém podvodu, potažmo o jak významnou indicii by se mohlo jednat. Navíc se tato úvaha týká jen jedné ze dvou objektivních okolností (stěžovatel poukazoval nejen na exekuci podílu jednatele a společníka A.D.M. DESIGN, ale také na exekuci podílu jednatele a společníka KL Wine) uvedené v jednom ze dvou krajským soudem opomenutých okruhů objektivních okolností.

[17] Stěžovatel přitom ve svém rozhodnutí uvedené okruhy objektivních okolností nejen zřetelně označil, ale také konkretizoval a odůvodnil. Jednalo se zároveň o skutečnosti, které stěžovatel přinejmenším podle obsahu jeho rozhodnutí vnímal nejen jako relevantní, ale také zásadní. Nesporně by mohly mít vliv i na závěr krajského soudu, že objektivní okolnosti uvedené v rozhodnutí stěžovatele ani ve svém souhrnu nebyly způsobilé prokázat vědomost žalobkyně o jejím zapojení do daňového podvodu. Krajský soud totiž zjevně hodnotil pouze čtyři ze šesti žalovaným uváděných okruhů objektivních okolností a zároveň opakovaně poznamenal, že k těmto okolnostem by musela přistoupit ještě nějaká další, podle krajského soudu „*tzv. stěžejní okolnost*“ (bod 45 napadeného rozsudku), respektive „*zásadní objektivní okolnost*“ (bod 50 napadeného rozsudku).

[18] Bez ohledu na to, zda se jednalo ze strany krajského soudu o pouhé přehlédnutí, představuje jeho postup vadu řízení, která mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.], neboť brání Nejvyššímu správnímu soudu v tom, aby závěry krajského soudu učiněné v rámci vědomostního testu věcně přezkoumal. Překážkou pro přezkum zde přitom není pouhé nezohlednění dílčích skutkových okolností, nýbrž zejména to, že krajský soud nevypořádal ani související žalobní námitky. Žalobkyně v bodech [51] až [60] žaloby podrobně brojila proti tomu, že by uvedené objektivní okolnosti měly oporu ve správním spise, potažmo že by byly vůbec relevantní. Krajský soud

na tyto námitky nijak nereagoval a Nejvyšší správní soud nemůže důvodnost těchto žalobních námitek posoudit namísto krajského soudu až nyní v řízení o kasační stížnosti, jelikož by připravil účastníky řízení o instanci soudního přezkumu (viz např. rozsudek ze dne 27. 7. 2023, č. j. 9 Ads 173/2023 - 23).

[19] Jelikož vědomostní test představuje komplexní vyhodnocení všech objektivních okolností ve svém souhrnu, nemůže Nejvyšší správní soud jednoduše abstrahovat od některých krajským soudem opomenutých skutečností a posoudit důvodnost toliko dílčích kasačních námitek týkajících se ostatních skutečností. Závažnost některých zjištění může být (a často bývá) závislá na ostatních zjištěních. Zároveň platí, že míra požadované obezřetnosti daňového subjektu se vždy odvíjí od toho, jak zásadní jsou ve svém souhrnu objektivní okolnosti nasvědčující tomu, že by měl a mohl vědět o podvodu na DPH. Jinými slovy, čím více je transakce podezřelá, tím více by měl daňový subjekt zbystřit a přijmout opatření k zamezení účasti na daňovém podvodu. Proto například neuzavření písemných smluv může, ale také nemusí nasvědčovat vědomosti o daňovém podvodu. Podstatný je kontext, tj. vyhodnocení všech skutečností ve svém souhrnu. Nejvyšší správní soud se proto dílčími námitkami směřujícími proti jednotlivým objektivním okolnostem nemohl zabývat.

[20] Výše uvedené však nebrání tomu, aby se Nejvyšší správní soud vyjádřil k přezkoumatelnosti (tj. nikoliv věcné správnosti) dílčích úvah krajského soudu vyslovených v rámci vědomostního testu. Konkrétně podle kasačního soudu není přezkoumatelná úvaha krajského soudu uvedená v bodech 47 a 51 napadeného rozsudku, že jednatel žalobkyně při jednání přesvědčivě vysvětlil, že důvodem pro zvolení hotovostních plateb je snaha o snížení ceny zboží. Pokud jde o ústní jednání konané před krajským soudem, jednatel žalobkyně uvedl, že platby v hotovosti jsou používány „*podle toho, jaký ten dodavatel je, jak to preferuje*“, že „*dneska ta hotovost se dost preferuje z důvodu toho, aby zákazník dostal uhrazené za dodávku materiálu*“, nebo že „*když potřebuju dobře nakoupit, tak musím na to mět nachystané peníze.*“ Jednatel žalobkyně tedy nepoukazoval přímo na snahu o snížení ceny. Pokud měl krajský soud na mysli vyjádření při ústním jednání v rámci daňové kontroly dne 20. 12. 2016, tam jednatel žalobkyně sice řekl: „*Hotovost byla použita, aby cena byla nejlepší, tj. nejnižší.*“, nicméně v tomto případě nelze hovořit o přesvědčivém vysvětlení. Z uvedeného vyjádření není zřejmé, proč by měla být při hotovostních platbách cena zboží nižší. Pokud je skutečně v případě platby v hotovosti cena zboží nižší, musí si nutně odběratel klást otázku, na čem přesně tím jeho dodavatel ušetří natolik, aby se to promítlo do ceny zboží, a zda to není například na dani (proto by jej požadavek na platbu v hotovosti měl vést k vyšší obezřetnosti). Nejvyšší správní soud tím však chce v tuto chvíli pouze poukázat na to, že úvaha krajského soudu o přesvědčivém vysvětlení zvolení hotovostních plateb je nepřezkoumatelná pro nedostatek důvodů a uváděné vysvětlení zároveň nelze považovat ani za notorietu.

[21] Ostatními kasačními námitkami se Nejvyšší správní soud nemohl zabývat, neboť jejich věcnému posouzení brání shora popsaná vada řízení dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

[22] Nejvyšší správní soud s ohledem na výše uvedené dospěl k závěru, že byl naplněn kasační důvod dle § 103 odst. 1 psím. d) s. ř. s., a proto postupem podle § 110 odst. 1, věty první před středníkem s. ř. s. napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

[23] V dalším řízení krajský soud při posuzování otázky, zda žalobkyně o své účasti na daňovém podvodu vědět měla a mohla, vyhodnotí všechny objektivní skutečnosti uvedené na stranách 16 až 18 žalobou napadeného rozhodnutí. Vypořádá přitom všechny s tím související žalobní námitky. Tento právní názor je pro krajský soud závazný (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[24] V novém rozhodnutí ve věci rozhodne krajský soud též o nákladech řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3, věta první s. ř. s.).

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3 s. ř. s.).

V Brně dne 7. března 2024

Mgr. Radovan Havelec
předseda senátu