



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK**

**JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Jitky Zavřelové a soudců Petra Mikeše a Milana Podhrázkého v právní věci žalobkyně: **PJCARD, s. r. o.**, se sídlem Radlická 663/28, Praha 5, zastoupená Mgr. Danielelem Cao, advokátem se sídlem Radlická 663/28, Praha 5, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 9. 2020, čj. 33981/20/5300-21444-709739, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 14. 3. 2023, čj. 3 Af 37/2020-104,

**t a k t o :**

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení **nepřiznává**.

**O d ů v o d n ě n í :**

**I. Vymezení věci**

[1] Finanční úřad pro Hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) doměřil žalobkyni celkem 10 dodatečnými platebními výměry daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za období od ledna do října 2016. Správce daně v těchto výměrech (kromě výměru za zdaňovací období duben 2016) současně vyměřil žalobkyni penále. Tyto výměry byly v odvolacím řízení potvrzeny v záhlaví uvedeným rozhodnutím žalovaného. Předmětem tohoto řízení je otázka, zda žalobkyně mohla a měla vědět, že je součástí dodavatelského řetězce zatíženého podvodem na DPH a zda přijala účinná opatření proti účasti na tomto podvodném řetězci.

[2] Proti rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně žalobu k Městskému soudu v Praze, který ji v záhlaví uvedeným rozsudkem zamítl. Městský soud se po shrnutí rozhodnutí žalovaného a podání účastníků postupně vyjadřoval k žalobním bodům, a to následujícím

způsobem. Zajišťovací příkazy, které byly na žalobkyni vydány, nevedly k její likvidaci. Žalobkyni byla vrácena veškerá písemná dokumentace, kterou správci daně poskytla. Lhůty, které správce daně poskytl žalobkyni k vyjádření, byly přiměřené. Rozhodnutí žalovaného je přezkoumatelné.

[3] Dále se městský soud zabýval otázkou, zda byl posuzovaný řetězec správně vyhodnocen jako podvodný. Žalovaný podle městského soudu postupoval v souladu se závaznou judikaturou, dostatečně odůvodnil své závěry a na základě spisových podkladů dostatečně zjistil skutkový stav. Zjištěné objektivní okolnosti ve svém celkovém souhrnu důvodně svědčí o domněnce podvodu (např. účelové navázání obchodní spolupráce, virtuální sídla dodavatelů, nekontaktní statutární orgány, smluvně neupravený prodej zboží, neexistence webových stránek dodavatelů, uskutečnění plateb až po splatnosti, obecně neplnění daňových povinností dodavatelů či nesrovnalosti ve skladové evidenci). Žalovaný prokázal narušení neutrality daně. Stejně tak prokázal, že v daném případě existovaly takové nestandardní indicie o riziku zapojení do podvodného řetězce, které byly žalobkyni známy nebo jí mohly a měly být známy, že žalobkyně měla a mohla vědět o tom, že se účastní řetězce zasaženého podvodem na DPH. Nadto městský soud upozornil, že z jeho úřední činnosti mu jsou známa soudní rozhodnutí, která se sice týkala jiného obchodního řetězce, avšak ve kterém byly zapojeny stejné společnosti jako v nyní projednávané věci (rozsudky Krajského soudu v Ostravě z 23. 2. 2022, čj. 25 Af 25/2019-127, a z 12. 1. 2023, čj. 25 Af 45/2019-112).

[4] Městský soud se ztotožnil se závěrem žalovaného, že žalobkyně nepřijala dostatečná opatření proti účasti na daňovém podvodu. Je neobvyklé, že v případě společnosti GANMARO GROUP, s. r. o., si žalobkyně ověřila totožnost jejího společníka, ale nikoliv jednatele. Taktéž je neobvyklé, že tato společnost poskytla žalobkyni potvrzení o neexistenci svých daňových nedoplatků. Žalobkyně si nemohla ověřit údaje, které vyplývaly z přiznání k dani z příjmů právnických osob a z účetních výkazů, které žalobkyni tato společnost poskytla, neboť tato společnost nezveřejňovala tyto údaje v obchodním rejstříku. Potvrzení o neexistenci daňových nedoplatků této společnosti a výpis z obchodního rejstříku v anglickém jazyce jsou nedostatečné. Ve vztahu k společnosti Bevokes, s. r. o., žalobkyně poskytla např. kopii k registraci této společnosti k DPH či kopii ověření DIČ, což samo o sobě nemohlo představovat účinná preventivní opatření. Žalobkyně věděla, že jak tato společnost, tak i další dodavatel A&T Warehouse, s. r. o., jsou společnostmi bez obchodní historie. Žalobkyně platila těmto dodavatelům až poté, co obdržela platbu od svého odběratele, tj. po splatnosti. Žalobkyně tak měla s tímto odběratelem uzavírat smlouvy se zajišťovacími prvky. Měla se také více zajímat o původ zboží.

[5] Městský soud se dále zabýval dílčími otázkami tohoto sporu. Otázka, zda obchodované zboží Xpandisk (pozn. NSS: paměťové karty typicky pro mobilní telefony) bylo na trhu neznámé, respektive zda finanční orgány vyčerpaly všechny možnosti k ověření této skutečnosti, je v kontextu ostatních skutečností irelevantní. Stěžejní je naopak skutečnost, že toto zboží nebylo opatřeno EAN kódem (pozn. NSS: jeden z typů čárového kódu, který slouží k odlišení jednotlivých typů zboží). Neexistence tohoto kódu vede k obtížnému určení totožnosti zboží, resp. k určení toho, zda s totožným zbožím bylo v rámci posuzovaného řetězce skutečně obchodováno. Ze Skype konverzace (pozn. NSS: aplikace sloužící k videohovorům či k výměně zpráv) nevyplývají preventivní opatření proti účasti na podvodu či konzistentně stanovené obchodní podmínky. Správce daně přitom tuto

pokračování

konverzaci nijak neignoroval či nedezinterpretoval. Je nestandardní, že dodavatelé nenabízeli Xpandisky i na svých webových stránkách. Skladová evidence byla vedena neprůkazně a neúplně. Z komunikace s paní K. (pozn. NSS: osoba jednající jménem odběratele stěžovatelky) nevyplývá, že by žalobkyně přepočítávala zboží, které jí bylo dodáno. Tvrzení žalobkyně vypovídají toliko o dokladové, nikoliv o fyzické, kontrole zboží.

[6] Městský soud neshledal jako běžnou takovou praxi žalobkyně, kdy své závazky hradila pozpátku, tj. až v závislosti na okamžiku, kdy obdržela platbu od svého odběratele, aniž by byl tento způsob platby smluvně ujednan. Ačkoliv se jednalo o tuzemské dodavatele, tak ti poukazovali obdržené platby na zahraniční bankovní účty. Běžnou není ani praxe, kdy žalobkyně neuplatňovala úroky z prodlení, čímž se připravovala o část zisku. Laxnost žalobkyně při identifikaci platebních dokladů sice není typickým znakem podvodu, nicméně svědčí pochybnosti o smyslu takto vystavených účetních dokladů. I když žalobkyně považovala platby na zahraniční účet za rizikové, tak je přesto učinila. Jestliže měla žalobkyně na zboží jen nízkou marži, pak městský soud nerozumí tomu, proč smlouvy s obchodními partnery nebyly nastaveny tak, aby dlouhodobě žalobkyni zajistila dosažení přijatelné marže. Ze svědecké výpovědi pana H. (pozn. NSS: někdejší jednatel společnosti A&T Warehouse, s. r. o., a zaměstnanec společnosti Europea Distribution, a. s., jež byla zapojena v řetězci posuzovaném soudy – bod [3] poslední věta tohoto rozsudku) vyplývají jiné skutečnosti, než tvrdí žalobkyně. Dle svědka nebylo navázání spolupráce se žalobkyní chápáno jako žádost o pomoc v rámci obchodní činnosti, jak tvrdí žalobkyně.

[7] Skutečnost, že dodavatelé žalobkyně mají virtuální sídla, sice sama o sobě neodůvodňuje závěr o zapojení žalobkyně do podvodného řetězce. Spolu se zjištěním, že jednatelé dodavatelů jsou cizími státními příslušníky, však dokresluje nestandardnost nyní posuzovaného řetězce. Stejně je třeba vzít podpurně v potaz i dodatečné označení společností GANMARO GROUP, s. r. o., a Bevokes, s. r. o., za nespolehlivé plátce DPH. Z komunikace s těmito společnostmi také vzniká dojem, že zprávy těchto dvou společností píše tatáž osoba, pouze s rozdílem odlišné emailové adresy.

[8] Dále se městský soud zabýval preventivními opatřeními žalobkyně, ohledně kterých jí tížilo důkazní břemeno. Žalobkyně sice obstarala listinné důkazy z veřejně dostupných zdrojů. Žalovaný však vysvětlil, proč některé z těchto důkazů považují za neaktuální či za irelevantní. Není běžné, aby si obchodníci navzájem poskytovali svá daňová přiznání či potvrzení o úhradě daně. Skype komunikace by sama o sobě nebyla nestandardní, pokud by žalobkyně ošetřila způsob dodávek a plateb uzavřením písemných smluv, a nerezignovala tak na základní mechanismy při sjednávání obchodů. Nedostatky ve skladové evidenci, kdy žalobkyně ručně dopisovala chybějící zboží, svědčí o jejím nezodpovědném přístupu. Žalobkyně tedy bez adekvátních preventivních mechanismů obchodovala s neprověřenými společnostmi, které byly součástí podvodného řetězce

## II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[9] Proti tomuto rozsudku městského soudu podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížnost. Městský soud se stroze přiklání k závěrům žalovaného, aniž by se dostatečně vypořádal se žalobními důvody, respektive se smyslem a obsahem žalobní argumentace. Jeho rozsudek je proto nepřezkoumatelný. Městský soud vyšel

z neprokázaných skutečností, např. v otázkách srovnání posuzovaného zboží s konkurenčními produkty. Městský soud nesprávně naznačuje, že neexistence internetových stránek obchodního partnera je znakem daňového podvodu. Je přitom běžné, že obchodníci nechtějí zveřejňovat svůj ceník.

[10] Městský soud také nesprávně vyhodnotil míru, v jaké by stěžovatelka měla přijmout opatření proti možné účasti na daňovém podvodu. Stěžovatelka nespornuje, že žalovaný prokázal objektivní existenci podvodu na DPH. Stěžovatelka však o tomto podvodu vědět nemohla. Sám městský soud zaměňuje vědomou a nedbalostní formu účasti na řetězovém podvodu. Městský soud také zaměňuje pojem likvidace ve smyslu stavu po zrušení právnické osoby a ve smyslu finančním.

[11] Stěžovatelka přijala veškerá opatření proti účasti na podvodu, které šlo od ní rozumně požadovat. Postačuje přitom běžné, nikoliv bedlivé, zkoumání toho, zda se v daném distribučním řetězci odehrál podvod na DPH. Zjištění městského soudu o časové návaznosti prověřování dodavatelů stěžovatelky je nesprávné. Spornou dataci dokumentů doložila stěžovatelka emailovou komunikací a kopiemi stále platných průkazů totožnosti. Na základě mj. i těchto skutečností je zjevná dobrá víra stěžovatelky v poctivost jejích dodavatelů. Stěžovatelka ověřovala plnění daňových povinností těchto dodavatelů nejenom před započítáním obchodních plnění, ale i při jejich průběhu. Stěžovatelka si proto vyžádala kopii daňového přiznání DPH a potvrzení o provedení platby na účet finanční správy, což správní orgány nerozporovaly. Městský soud v tomto smyslu na jednu stranu uvádí, že si stěžovatelka nevyžádala od dodavatelů dostatek relevantních dokumentů. Na druhou stranu však městský soud nelogicky uvádí, že žádost o poskytnutí kopie daňového přiznání či potvrzení o provedení platby daně neodpovídá běžné obchodní praxi a spíše svědčí o nestandardním fungování obchodníků v řetězci.

[12] Městský soud nesprávně převzal závěry žalovaného, že stěžovatelka měla zohlednit také účetní závěrky a „téměř základní kapitál“ svých obchodních partnerů. Tyto okolnosti však nutně nemusí vypovídat o aktuální ekonomické situaci společností. Žalovaný přitom nelogicky neuznává údaje, které vyplývají z registru nespolehlivých plátců DPH. Městský soud i žalovaný taky nesprávně opomíjejí ty části svědecké výpovědi pana H., které se týkají např. způsobu komunikace či plateb mezi stěžovatelkou a společností A&T Warehouse, s. r. o. Městský soud také opomněl důkazy o kontrole zboží stěžovatelkou při jejich expedici. Stěžovatelka přitom věrohodně zdůvodnila, že shledaná nesrovnalost byla pouze formálního a dočasného rázu, neboť zboží bylo stěžovatelce fakturováno předtím, než jej fyzicky obdržela.

[13] Městský soud nesprávně vytknul stěžovatelce, že nesrovnalosti v evidenci naskladněného zboží řešila tzv. textovou položkou, kdy pouze písemně zaznamenala tuto část dodaného zboží do evidence, aniž by k tomuto zboží měla doklad o přijetí. Ve skutečnosti se však jednalo jen o formální opravy, jejichž potřeba typicky vzešla po inventarizaci. Tyto opravy tedy naopak potvrzují, že stěžovatelka fyzicky kontrolovala přijaté zboží. Navíc tímto způsobem byla zaznamenána pouze zanedbatelná část z celkového objemu zboží. Městský soud tak posoudil tuto otázku formalisticky.

[14] Stěžovatelka vždy přepočítávala množství kusů zboží při každé zásilce a porovnávala je s fakturami dodavatelů. Případný rozdíl v dodaném a fakturovaném množství pak vždy

pokračování

řešila s dodavatelem, jak vyplývá z přiložené komunikace. Městský soud proto nesprávně odmítl důkaz v podobě Skype komunikace s paní K., ze které vyplývá, že stěžovatelka zboží kontrolovala. Městský soud také nesprávně převzal závěry žalovaného, že dle EAN kódu lze identifikovat jednotlivé kusy zboží. Ve skutečnosti však EAN kód rozlišuje zboží pouze druhově. Městský soud také nesprávně posoudil Skype komunikaci jako prostředek, který je nevhodný k zaznamenání smluvních obchodních podmínek. Tento typ komunikace je naopak v civilním řízení považován za dostačující. Městský soud nesprávně požaduje sjednání určitých obchodních, smluvních a platebních podmínek. Nesprávné právní hodnocení se týká také otázky podezřelosti nevymáhaných úroků z prodlení. V obchodních vztazích je ve skutečnosti naopak zcela běžné, že nedochází k vymáhání úroků z prodlení, zejména jedná-li se o zanedbatelné částky jako v nyní projednávaném případě. Městský soud hodnotil důkazy předložené stěžovatelkou účelově.

#### *Vyjádření žalovaného*

[15] Žalovaný se s argumentací stěžovatelky neztotožňuje. Správce daně s ohledem na judikaturu jednoznačně potvrdil, že se stěžovatelka účastnila podvodného řetězce. V tomto řetězci docházelo k rychlému přeprodeji Xpandisků na tuzemském maloobchodním trhu neobchodované značky bez jednoznačného výrobního čísla. Ostatně sama stěžovatelka nesporně, že žalovaný prokázal objektivní existenci podvodu na DPH v řetězci. Žalovaný se ztotožňuje se závěry městského soudu. Stěžovatelka se zaměřuje na pouhé jednotlivosti, které vytrhává z kontextu rozsudku městského soudu a zcela opomíjí jeho celkové posouzení tohoto podvodu.

[16] Stěžovatelka nepřijala veškerá rozumná opatření, aby své účasti na podvodu předešla. Správci daně postačuje, aby prokázal pouhou nedbalost daňového subjektu a existenci objektivních okolností, ze kterých stěžovatelce mohlo vyvstat podezření. Tyto okolnosti přitom byly v tomto případě naplněny. Jednalo se zejména o neověření obchodního partnera, neexistenci smluvní dokumentace, nesrovnalosti při provádění plateb či ve skladové evidenci. Městský soud ani žalovaný nezaměňují nedbalost a úmysl; stejně tak nedošlo i k záměně významu pojmu likvidace.

[17] Obsahem emailové komunikace, kterou stěžovatelka poskytla, jsou pouze informace o nabízeném zboží, nikoliv o navázání obchodní spolupráce, jak tvrdí stěžovatelka. Stěžovatelka ověřovala dodavatele GANMARO GROUP, s. r. o., až po zahájení obchodní spolupráce. Skutečnost, že stěžovatelka ověřila pouze existenci průkazů totožnosti a existenci fyzických osob, se kterými jednala, sama o sobě nepostačovala. Stěžovatelka měla např. zjistit, kdo může za obchodního partnera jednat. Není pravdou, že stěžovatelka ověřovala plnění daňových povinností dodavatelů i v průběhu spolupráce, neboť předložená daňová přiznání byla neúplná a týkala se pouze jednoho ze tří dodavatelů. Tento způsob ověřování dodavatelů přitom skutečně není běžný.

[18] Vzhledem k vysoké hodnotě obchodovaného zboží a virtuálnosti sídel dodavatelů bylo spravedlivé po stěžovatelce požadovat, aby se více zajímala o původ zboží. Stěžovatelka obdržené zboží fakticky nekontrolovala. Žalovaný dostatečně odůvodnil, proč považuje obchodní partnery stěžovatelky za rizikové. Neexistence webových stránek dodavatelů svědčí o nestandardnosti výkonu jejich podnikání, neboť fungující webové stránky představují běžný způsob propagace. Webové stránky minimálně dvou dodavatelů nešlo

dohledat. Z poskytnuté Skype komunikace nevyplývají žádná opatření, kterými by stěžovatelka zamezila svoji účast na podvodu. Platební podmínky, které byly mezi stěžovatelkou a dodavatelem sjednány, byly pouze formalistické a nebyly dodržovány. Žalovaný zhodnotil zjištěné skutečnosti nestranně.

[19] Žalovaný se podrobně zabýval svědeckou výpovědí pana H. a jasně odůvodnil, proč tato svědecká výpověď a informace od stěžovatelky jsou natolik odlišné, že jejich rozpor je třeba považovat za zásadní. Tyto rozpory se týkají např. účasti svědka na jednáních s dodavatelem či existence obchodních vztahů s některými z těchto dodavatelů.

[20] Správce daně identifikoval rychlý přeprodej zboží relativně neznámé značky Xpandisk, které nemělo svá výrobní čísla, a to v nákladech několika milionů Kč. Toto zboží nemá zjištěný původ a nebylo také zjištěno, že toto zboží bylo někdy umístěno na unijní trh. V zahraniční soukromé inzerci byly pouze dohledány jen jednotky nabídek tohoto zboží. V maloobchodní síti jsou přitom nabízeny srovnatelné paměťové karty zavedených značek za podobné ceny. Nesoulad skladové evidence byl tak rozsáhlý, že stěžovatelka musela vědět, že obchodní transakce neproběhly v souladu s daňovými doklady. V kontextu s ostatními zjištěními je tedy zjevné, že dodání zboží hrálo v posuzovaném řetězci pouze druhotnou roli. Z předložených podkladů nevyplývají ani preventivní opatření stěžovatelky proti poškození či ztrátě zboží. Žalovaný souhlasí se stěžovatelkou, že EAN kód rozlišuje zboží pouze druhotně, nicméně v nyní projednávaném případě nebylo zboží opatřeno vůbec žádným identifikačním kódem.

### III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[21] Kasační stížnost není důvodná.

[22] Co se týče zkoumání, zda stěžovatelka mohla a měla vědět o své účasti na podvodném řetězci či zda učinila dostatečná preventivní opatření k zamezení své účasti na tomto podvodu musí Nejvyšší správní soud předeslat, že v rámci svého přezkumu je vázán kasačními námitkami stěžovatelky (§ 109 odst. 3 s. ř. s.), se kterými se vypořádal níže v tomto rozsudku.

#### *Nepřezkoumatelnost rozsudku městského soudu*

[23] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval přezkoumatelností napadeného rozsudku krajského soudu. Nepřezkoumatelnost podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. spočívá *v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů napadeného rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé*. Nepřezkoumatelnost je jednou z vad, u nichž Nejvyšší správní soud není podle § 109 odst. 4 s. ř. s. při přezkumu napadeného rozsudku vázán důvody uplatněnými v kasační stížnosti. Posouzení nepřezkoumatelnosti je zároveň logicky obecně krokem, který předchází posouzení námitek věcného charakteru (rozsudek NSS z 17. 5. 2017, čj. 7 Ads 284/2016-39, body 17 a 18).

[24] Městský soud se ve svém rozsudku zabýval jak otázkou vědomosti stěžovatelky o zapojení do podvodného řetězce, tak i otázkou preventivních opatření proti tomuto zapojení se (závěr, že posuzovaný řetězec byl podvodný, stěžovatelka nespornuje). K otázce vědomosti o podvodném řetězci městský soud aproboval zjištění týkající se zjevných nestandardností,

pokračování

která učinil správce daně (účelové navázání obchodní spolupráce, virtuální sídla dodavatelů, nekontaktní statutární orgány, smluvně neupravený prodej zboží, neexistence webových stránek dodavatelů, uskutečnění plateb až po splatnosti, obecné neplnění daňových povinností dodavatelů či nesrovnalosti ve skladové evidenci - bod 123 rozsudku městského soudu) a na to navazující závěry žalovaného, který zdůraznil také neexistenci EAN kódu, nezájem o původ zboží, nekontrolování přijatého zboží (bod 124 rozsudku městského soudu). Městský soud vysvětlil, že výše popsaná zjištění ve své návaznosti svědčí o zapojení stěžovatelky do podvodného řetězce, respektive o tom, že o tomto zapojení stěžovatelka přinejmenším měla vědět. Sám k tomuto závěru dodal argument ohledně jiných soudních řízení stejných dodavatelů.

[25] K otázce preventivních opatření městský soud popsal zjištění správce daně (předložené daňové listiny a účetní doklady dodavatelů, osobní doklady jednajících fyzických osob, informace z veřejně dostupných zdrojů, skladová evidence, Skype komunikace či platby na zahraniční účty; body 127-137 rozsudku městského soudu) a vysvětlil, proč tato opatření nemohla účinně vést k zabránění účasti na podvodu. Městský soud podpořil tento závěr i vypořádáním námitek, které k této otázce stěžovatelka vnesla (body 142-163 rozsudku městského soudu). Na základě výše uvedeného tedy Nejvyšší správní soud shledal rozsudek městského soudu přezkoumatelným.

[26] Lze dodat, že soud může pro stručnost odkázat na část odůvodnění správního orgánu, s nímž se ztotožní (z právní věty rozsudku NSS z 27. 7. 2007, čj. 8 Afs 75/2005-130, č. 1350/2007 Sb. NSS). Jestliže tedy stěžovatelka namítá, že městský soud pouze stroze odkázal na rozhodnutí žalovaného, tak tato skutečnost sama o sobě nepředstavuje vadu rozsudku městského soudu. To, že by městský soud toliko stroze odkázal na rozhodnutí žalovaného, navíc není pravda, jak bylo uvedeno výše.

*Městský soud vyšel z neprokázaných skutečností*

[27] Nejvyšší správní soud se dále zabýval námitkou stěžovatelky, že městský soud vycházel z neprokázaných skutečností. Stěžovatelka konkrétně uvádí, že „rozhodovací důvody v rozsudku městský soud opírá o vadná skutková zjištění, zejména skutečnosti v řízení nezjišťované či neprokázané, a aprobuje tento postup i v rozhodnutí žalovaného (např. srovnání zboží obchodovaného stěžovatelkou Xpandisk s konkurenčním produktem značky SanDisk a závěr o běžné neprodejnosti zboží obchodovaného stěžovatelkou a další).“

[28] Otázka srovnání posuzovaného zboží se zbožím značky Sandisk je v rozsudku městského soudu zmíněna v bodě 47, ve kterém městský soud shrnuje žalobu, a v bodě 71, ve kterém městský soud shrnuje vyjádření žalovaného k žalobě. Ve svém vlastním posouzení se však městský soud touto otázkou nezabýval, tedy z žádných nezjišťovaných skutečností nevycházel. Co se týče závěru o běžné neprodejnosti, Nejvyšší správní soud má za to, že městský soud spíše shledal neznámost posuzovaného zboží na trhu, nikoliv jeho neprodejnost (bod 124 rozsudku městského soudu): „Daňový subjekt obchodoval v kontrolovaných obdobích několikrát do měsíce s paměťovými kartami neznámé, na maloobchodním trhu ani v jiném členském státě neobchodované značky, jejichž původ není znám, přičemž se o něj ani nezajímal“ (dále také body 130 a 137). Městský soud v bodě 71 svého rozsudku shrnul vyjádření žalovaného, dle kterého již není posuzované zboží dohledatelné na webových stránkách, které stěžovatelka poskytla („Žalovaný odkazuje na

bod [60] napadeného rozhodnutí a trvá na tom, že v rámci daňového řízení srozumitelně uvedl důvody, pro které považuje paměťové karty Xpandisk za zboží neznámé značky. Na žalobkyni uvedených internetových stránkách se sice uvedené paměťové karty nachází, avšak při jejich opětovném vyhledání nebo zadání obecného názvu Xpandisk, tyto již dohledatelné nejsou, neboť tato značka není v prodeji.“). Lze dodat, že v bodě 60 rozhodnutí žalovaného jsou popisovány kroky, které žalovaný činil za účelem zjištění podrobností o obchodovaném zboží. Městský soud tedy neuvedl, že by posuzované zboží bylo neprodejné, nýbrž toliko odkazoval na zjištění učiněná žalovaným k známosti obchodovaného zboží. K otázce dalších neprokázaných skutečností může Nejvyšší správní soud toliko konstatovat, že tato námitka je natolik obecná, že ji v tomto rozsahu považuje za neprojednatelnou, tj. nepřípustnou ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s. (rozsudek NSS z 31. 3. 2021, čj. 8 Afs 299/2020-41, bod 16).

#### *Webové stránky dodavatelů*

[29] Nejvyšší správní soud se dále zabýval námitkou, že z rozsudku městského soudu implicitně vyplývá, že neexistence webových stránek dodavatelů je jedním z dílčích znaků podvodného řetězce na DPH. Dle stěžovatelky je přitom běžné, že obchodníci nechtějí zveřejňovat svůj ceník. Žalovaný i městský soud také, dle stěžovatelky, vyšly při hodnocení webových stránek společnosti A&T Warehouse, s. r. o., ze skutkového stavu, který nastal až po ukončení obchodní spolupráce.

[30] Městský soud v bodě 144 svého rozsudku nejprve odcitoval bod 81 rozhodnutí žalovaného („Odvolatel se nemohl dozvědět ani bližší informace o společnosti Bevokes, poněvadž neměla zřízeny internetové stránky a webové stránky společnosti GANMARO GROUP byly pouze formálního charakteru. Společnost A&T Warehouse nabídku zboží sice prostřednictvím internetových stránek prezentovala, nenabízela však zboží, které dodávala odvolateli. Společnosti Bevokes a GANMARO GROUP tak svou ekonomickou činnost neprezentovaly a nenabízely Xpandisky jiným potenciálním obchodním partnerům. Je přitom velmi nepravděpodobné, aby v současné době řádně fungující společnosti neměly alespoň základní webové stránky, na nichž by svou nabídku prezentovaly a snažily se zvýšit poptávku odběratelů a realizovat tak vyšší zisk. Prezentace v síti internet je jedním ze základních prvků sebepropagace společnosti a prostředkem navázání obchodních kontaktů, a to jak s potenciálními dodavateli, tak i odběrateli.“) a následně konstatoval: „Soud na citované úvaze neshledává nic neracionálního, neboť primárním cílem každého obchodujícího podnikatelského subjektu je především dosažení co nejvyššího zisku, tedy rozšíření možného okruhu odběratelů obchodovaného zboží.“

[31] Z judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že mj. neexistence webových stránek „je okolností, kterou by měl považovat každý podnikatel za nestandardní, a není na místě zkoumat, zda takové nestandardnosti ignorují i jiní podnikatelé“ (rozsudek NSS z 18. 8. 2022, čj. 1 Afs 201/2021-53, bod 30). Neexistence webových stránek může sloužit jako indicie pro správce daně o zapojení daňového subjektu do podvodného řetězce (rozsudek NSS z 11. 11. 2020, čj. 1 Afs 279/2019-40, bod 20). Žalovaný v tomto ohledu správně, v bodě 81 svého rozhodnutí, odkázal také na rozsudek NSS z 25. 7. 2019, čj. 10 Afs 182/2018-42, bod 50: (Dodavatelé) „nemají ani vlastní internetové stránky, na internetu není možné dohledat ani žádnou jejich prezentaci, ze které by bylo možné zjistit, jaké zboží nabízely, což svědčí o tom, že k obchodování spíše docházelo v uzavřeném kruhu společností. Noví potenciální obchodní partneři nemají – měřeno standardy druhé dekády 21. století – jak získat informace o těchto společnostech.“



pokračování

[32] Na základě výše citované judikatury musí Nejvyšší správní soud konstatovat, že neexistence webových stránek dodavatele (resp. neexistence zmínky o obchodovaném produktu na webových stránkách dodavatele) je obecně chápána jako indicie, která může zakládat podezřelost daných transakcí. Neexistence webových stránek samozřejmě nemůže tuto podezřelost založit sama o sobě, resp. správce daně ji musí zhodnotit v kontextu ostatních skutkových zjištění. Nejvyšší správní soud ovšem souhlasí s městským soudem, že prezentace podnikatele a jeho zboží na webových stránkách je, vzhledem k rozšířenosti a dostupnosti internetu, spíše standardem.

[33] Nejvyšší správní soud považuje námitku, že je běžné, že obchodníci nechtějí zveřejňovat svůj ceník na webových stránkách, za nepřípustnou. Tato námitka se totiž míjí s rozhodovacím důvodem městského soudu, který shledal jako nestandardní tu skutečnost, že obchodované zboží nebylo na webových stránkách dodavatelů prezentováno vůbec. Městský soud ani žalovaný se nezabývaly otázkou nezveřejnění ceníku, jak naznačuje stěžovatelka. Nejvyšší správní soud proto považuje tuto námitku v tomto rozsahu za nepřípustnou, neboť se týká jiné skutkové otázky, než jakou se zabýval městský soud (rozsudek NSS z 29. 2. 2024, čj. 8 Afs 15/2023-37, bod 25).

[34] Stěžovatelka dále uvádí, že žalovaný i městský soud vyšly při hodnocení webových stránek společnosti A&T Warehouse, s. r. o., z jejich podoby, která vznikla až v době po ukončení spolupráce s tímto dodavatelem. Nejvyšší správní soud k tomuto konstatuje, že stěžovatelka ovšem neuvádí (a nečinila tak ani v žalobě, v odvoláních z 20. 11. 2019 či z 2. 12. 2019 anebo v reakci zjištění správce daně z 3. 6. 2019), zda webové stránky tohoto dodavatele obsahovaly v době provádění transakcí nabídku posuzovaného zboží. Stěžovatelka pouze obecně namítá neaktuálnost těchto stránek. Nicméně i kdyby tomu tak bylo, rozhodnutí žalovaného by obstálo i na jiných zjištěních o podezřelosti posuzovaných transakcí a dodavatelů, které stěžovatelka nedokázala vyvrátit (rozsudek NSS z 2. 11. 2023, čj. 8 As 143/2022-44, bod 21).

#### *Chápání forem účasti na podvodu a pojmu likvidace*

[35] Nejvyšší správní soud se dále zabýval námitkou, že městský soud ve svém rozsudku jednak zaměňuje vědomé a nedbalostní formy účasti na podvodném řetězci a také pojem likvidace v jeho ekonomickém a v jeho právním smyslu (§ 169 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník).

[36] Městský soud v bodě 125 svého rozsudku uvedl: „*Ve svém celku, množství i časové návaznosti jednotlivé aspekty týkající se popsaného obchodního řetězce dle soudu však jednoznačně svědčí správnosti žalovaným uvedeného závěru o vědomém zapojení žalobkyně do vytvořeného podvodného řetězce, neboť o řadě výše popsaných aspektů obchodní transakce předem věděla, přesto se do řetězce zapojila.*“ V bodě 140 svého rozsudku dále uvedl: (...) „*Finanční orgány shromáždily dostatečné množství důkazních prostředků (...), které spolehlivě prokazují, že žalobkyně nebyla dostatečně obezřetná a v návaznosti na to vědět měla a mohla, že se účastní obchodní transakce zasažené podvodem na DPH.*“ V bodě 165 svého rozsudku uvedl: „*V posuzovaném případě s ohledem na výše uvedené soud dospěl k závěru, že finanční orgány unesly své důkazní břemeno a prokázaly existenci podvodu na DPH i vědomost (vědět mohla a měla) žalobkyně o něm.*“

[37] Nejvyšší správní soud nicméně nemůže dát stěžovatelce zapravdu v tom, že městský soud zaměňuje formy účasti na řetězovém podvodu na DPH, tj. formu vědomou a nedbalostní. Pokud totiž městský soud v bodě 125 rozsudku hovoří o tom, že stěžovatelka *o řadě výše popsaných aspektů obchodní transakce předem věděla*, jde o úvahu týkající se některých dílčích aspektů (nesrovnalostí), nikoli závěrečný právní závěr týkající se formy účasti na řetězovém podvodu na DPH. Z rozhodnutí žalovaného je pak zcela zřejmé, že ten v nyní projednávaném případě shledal nedbalostní účast stěžovatelky na podvodném řetězci: *„Z hodnocení všech výše popsaných objektivních okolností ve všech vzájemných souvislostech lze totiž jednoznačně dospět k závěru, že odvolatel o podvodu na DPH vědět mohl a měl“* (bod 101 ve spojení s bodem 77 rozhodnutí žalovaného). Zároveň platí, že pokud se daňový subjekt účastnil podvodného řetězce vědomě (byť v nedbalostní formě), nemůže být v dobré víře, a je proto nadbytečné posuzovat, zda přijal dostatečná preventivní opatření k zamezení účasti na takovém podvodu (rozsudek NSS z 10. 2. 2023, čj. 8 Afs 174/2021-64, bod 17). Otázkou, zda stěžovatelka přijala dostatečná preventivní opatření, se přitom zabýval žalovaný (bod 102 a násl. jeho rozhodnutí) i městský soud (bod 127 a násl. jeho rozsudku). Je proto zřejmé, že městský soud hodnotil nedbalostní účast stěžovatelky na podvodném řetězci.

[38] Nejvyšší správní soud na tomto místě připomíná, že rozlišování mezi vědomou a nedbalostní formou účasti na podvodném řetězci na DPH má význam pro důkazní nároky na správce daně a také na možnou aplikaci judikatury v trestních věcech. V případě, že správce daně shledá vědomou účast daňového subjektu na podvodném řetězci, tak *„z povahy věci to na něj klade vyšší nároky. K odepření odpočtu na DPH mu totiž nepostačí prokázat pouze to, že si daňový subjekt počínal neobezřetně. Musí prokázat, že daňový subjekt o podvodu věděl. Vzhledem k tomu, že jde o prokázání vůle daňového subjektu, lze důkazní břemeno unést jen tehdy, kdy se daňový subjekt k účasti na podvodu sám dozná, anebo tehdy, kdy jediným logickým vysvětlením jeho počínání je, že o podvodu musel vědět“* (rozsudek NSS z 29. 11. 2023, čj. 8 Afs 80/2021-186, bod 59). K otázce možné aplikace judikatury v trestních věcech platí, že *„z rozhodovací praxe Nejvyššího soudu vyplývá, že závěry o tom, že čin byl spáchán úmyslně, lze v případech, kdy v této otázce chybí doznání pachatele, činit nepřímou z okolností činu objektivní povahy. Tyto okolnosti je však třeba hodnotit v jejich souvislosti. Nelze přikládat zásadní význam jen některé z nich (usnesení Nejvyššího soudu z 2. 5. 2001, sp. zn. 4 Tz 85/2001)“* (bod 60 citovaného rozsudku). Tyto závěry se ovšem nemohou na nyní projednávanou věc aplikovat, neboť v tomto případě jde o nedbalostní formu.

[39] Dále se Nejvyšší správní soud zabýval otázkou, zda městský soud zaměnil chápání pojmu *likvidace* v jeho právním a majetkovém chápání. Městský soud v bodě 83 svého rozsudku uvedl: *„Soud k tvrzení žalobkyně, že správce daně postupoval vůči ní likvidačně, když vydal zajišťovací příkazy, odkazuje na ustálenou rozhodovací praxi NSS, z níž plyne, že povaha tohoto typu rozhodnutí a zejména okolnost, v jaké fázi postupu správce daně dochází k jeho vydání, tedy předtím, než je daňová povinnost pravomocně stanovena, se nutně odráží ve skutkových důvodech, o které se opírá. NSS ve svých rozhodnutích označil zajišťovací příkaz za instrument vztahující se k dani ještě nestanovené či dosud nesplatné. Jedná se tedy o rozhodnutí, které je nutně toliko předběžného a dočasného charakteru a které má napomoci zabezpečení úbrady daně, jakožto jednoho ze základních cílů správy daní (§ 1 odst. 2 daňového řádu). Správní soudy konstantně judikovaly, že správce daně může vydat zajišťovací příkaz pouze tehdy, existují-li objektivní skutečnosti, které zakládají odůvodněnou obavu (tj. přiměřenou pravděpodobnost), že (i.) daň bude v budoucnu v určité výši stanovena, a zároveň že (ii.) v době její vymahatelnosti bude tato daň nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi. Tyto skutečnosti*

pokračování

*musí být uvedeny v odůvodnění rozhodnutí správních orgánů (viz rozsudek NSS z 31. 10. 2016 č. j. 2 Afs 239/2015-66) a podléhají soudnímu přezkumu. Proti vydaným zajišťovacím příkazům se tedy mohla žalobkyně bránit podanou žalobou, což také učinila. Z úřední činnosti je soudu známo, že o žalobě žalobkyně proti rozhodnutí žalovaného z 13. 8. 2018 č. j. 36241/18/5100-41453-712099, kterou zamítl odvolání žalobkyně proti vydaným zajišťovacím příkazům (ke zdaňovacímu období leden 2016, únor 2016 a březen 2016) rozhodl zdejší soud rozsudkem z 10. 9. 2021 sp. zn. 8 Af 30/2018 tak, že žalobu zamítl; kasační stížnost žalobkyně podána nebyla. Tvrdí-li žalobkyně, že vydané zajišťovací příkazy vedly k její likvidaci, soud nahlédnutím do obchodního rejstříku ověřil, že tomu tak není. Po jejich vydání nedošlo k zániku žalobkyně, která je v obchodním rejstříku nadále vedena.“*

[40] Na základě citace rozsudku městského výše Nejvyšší správní soud konstatuje, že městský soud se zabýval oběma pojetími pojmu likvidace. Městský soud se zabýval tímto pojmem jak v otázce majetkových důsledků zajišťovacích příkazů vůči stěžovatelce („Z úřední činnosti je soudu známo, že o žalobě žalobkyně proti rozhodnutí žalovaného z 13. 8. 2018 č. j. 36241/18/5100-41453-712099, kterou zamítl odvolání žalobkyně proti vydaným zajišťovacím příkazům (ke zdaňovacímu období leden 2016, únor 2016 a březen 2016) rozhodl zdejší soud rozsudkem z 10. 9. 2021 sp. zn. 8 Af 30/2018 tak, že žalobu zamítl; kasační stížnost žalobkyně podána nebyla.“), tak i ve vztahu k možnému zániku stěžovatelky („Tvrdí-li žalobkyně, že vydané zajišťovací příkazy vedly k její likvidaci, soud nahlédnutím do obchodního rejstříku ověřil, že tomu tak není. Po jejich vydání nedošlo k zániku žalobkyně, která je v obchodním rejstříku nadále vedena.“). Není tedy pravdou, že by městský soud tato chápání aplikoval chaoticky či nelogicky, resp. není pravdou, že by městský soud nereagoval na žalobní námitku stěžovatelky, která se týkala spíše majetkového chápání tohoto pojmu.

#### *Datace elektronických podkladů a osobních dokladů*

[41] Nejvyšší správní soud se dále zabýval námitkou, že městský soud nesprávně posoudil časovou návaznost a aktuálnost poskytnuté emailové a Skype komunikace. Stěžovatelka konstatuje, že emailovou komunikací vyvrátila pochybnosti o sporné dataci těchto podkladů a také, že byly aktuální vzhledem k posuzovanému zdaňovacímu období. Nejvyšší správní soud považuje tuto námitku za nepřipustnou, neboť ji stěžovatelka uplatňuje poprvé až v kasační stížnosti, ačkoliv ji mohla uplatnit již v žalobě (usnesení NSS z 26. 5. 2021, čj. 8 Afs 278/2019-42, bod 12). Žalovaný se přitom touto otázkou zabýval v bodech 119 až 121 svého rozhodnutí. Stěžovatelka v žalobě pouze závěry žalovaného označila za spekulativní či vytržené z kontextu; konkrétně je však nespороvala.

[42] Nejvyšší správní soud považuje za nepřipustnou taktéž námitku, že stěžovatelka vycházela z aktuálních kopií osobních dokladů fyzických osob, které jednaly za dodavatele. Tato námitka je nepřipustná proto, neboť se mýjí se skutkovými otázkami, kterými se městský soud zabýval (rozsudek NSS z 29. 2. 2024, čj. 8 Afs 15/2023-37, bod 25). Městský soud se v bodech 128 a 138 svého rozsudku zabýval tím, že vůči společnosti GANMARO GROUP, s. r. o., jednala stěžovatelka s fyzickou osobou, o které nevěděla, zda je oprávněna jednat jménem této společnosti (nešlo o jednatele). Vůči společnosti Bevokes, s. r. o., městský

soud uvedl, že stěžovatelka si nemohla být jistá, zda elektronicky komunikuje právě s tou fyzickou osobou, kopiemi jejíchž osobních dokladů disponuje. Městský soud se tedy nezabýval otázkou, zda byly tyto kopie dostatečně aktuální.

#### *Ověřování dodavatelů v průběhu obchodní spolupráce*

[43] Nejvyšší správní soud se dále zabýval námitkou, že stěžovatelka „ověřovala plnění daňových povinností i v průběhu spolupráce, konkrétně kopií přiznání k DPH a potvrzení o provedení platby na účet správce daně, což žalovaný nikdy nerozporoval, ačkoliv informaci o úhradě této částky měl. (Městský) soud přitom v bodě 126 konstatuje opačný závěr o neproověřování partnerů v průběhu spolupráce, tj. v rozporu s předloženými důkazy.“

[44] Městský soud v bodě 126 svého rozsudku uvedl: „Z napadeného rozhodnutí dále vyplývá, že žalovaný se v rámci vědomostního testu věnoval i obraně žalobkyně, která tvrdí, že byla v dobré víře, že se neúčastní daňového podvodu, neboť přijala rozumná opatření, aby tomu zabránila.“ Městský soud se tedy v bodě 126 svého rozsudku vůbec nezabýval tím, zda stěžovatelka ověřovala plnění daňových povinností dodavatelů i v průběhu spolupráce. Městský soud v bodě 127 svého rozsudku parafrázoval rozhodnutí žalovaného, dle kterého stěžovatelka „nepředložila ani žádné písemnosti, z nichž by vyplývalo, že své dodavatele prověřovala v okamžiku zahájení obchodní spolupráce s nimi, ani že by je prověřovala v průběhu obchodní spolupráce.“ Co se týče kopie přiznání k DPH, tak toto přiznání se vztahovalo ke zdaňovacímu období prosinec 2015, kdežto nyní projednávaný spor se týká zdaňovacího období leden až říjen 2016. Taktéž potvrzení České spořitelny o provedení platby DPH se vztahovalo k období prosinec 2015. Otázka, zda si stěžovatelka tyto podklady opatřovala v době obchodní spolupráce, je irelevantní. Stěžejní závěr, že tyto poklady nemohou vypovídat o plnění daňových povinností jejích dodavatelů i v době obchodní spolupráce, totiž stěžovatelka nespornuje.

#### *Důkazy o preventivních opatření stěžovatelky*

[45] Nejvyšší správní soud se dále zabýval námitkou, dle které stěžovatelka nemusela zohlednit účetní závěrky dodavatelů a jejich „téměř žádný“ základní kapitál, neboť tyto podklady nemusí nutně vypovídat o jejich aktuální finanční situaci. Žalovaný i městský soud přitom toto nezohlednění kladou stěžovatelce k tíži. Městský soud také nesprávně neuznává relevantnost údaje o nespolehlivém plátcí daně, který zveřejňuje přímo Ministerstvo financí.

[46] Tuto námitku stěžovatelka uvedla již ve své žalobě (bod 48 rozsudku městského soudu). Nejvyšší správní soud proto odkazuje stěžovatelku na ty části rozsudku městského soudu, ve kterých se městský soud již s touto námitkou vypořádal. Městský soud odůvodnil, že stěžovatelka shledala jako dostatečné opatření k zamezení své účasti na podvodném řetězci mj. právě tu skutečnost, že si od společnosti GANMARO GROUP, s. r. o, vyžádala její účetní závěrku daňové přiznání. Tato, nadto nepodepsaná, závěrka jí nicméně nemohla přinést povědomí o aktuální finanční situaci obou dodavatelů GANMARO GROUP, s. r. o, a Bevokes, s. r. o., neboť ti nezveřejňovali své účetní závěrky v obchodním rejstříku, resp. stěžovatelka nemohla poskytnutou závěrku porovnat s těmi, které by měly být zveřejněny v obchodním rejstříku (body 130 a 138 rozsudku městského soudu).

[47] Nadto Nejvyšší správní soud uvádí, že obchodní korporace musí v obchodním rejstříku zveřejňovat své účetní závěrky [§ 66 písm. c) ve spojení s § 105a odst. 1 zákona č.

pokračování

304/2013 Sb., o veřejných rejstřících právnických a fyzických osob]. Tato povinnost vyplývá i z judikatury (usnesení Nejvyššího soudu z 24. 2. 2022, sp. zn. 27 Cdo 2536/2021, bod 37). Přinejmenším tedy skutečnost, že dodavatelé nezveřejňovali své účetní závěrky v obchodním rejstříku, mohla stěžovatelce vyvolat pochybnosti, zda její dodavatelé plní své zákonné povinnosti. Touto námitkou navíc stěžovatelka popírá svoji předchozí argumentaci uplatněnou u správce daně, neboť mu poskytla účetní výkazy společnosti GANMARO GROUP, s. r. o., s tím, že se jedná o jedno z účinných preventivních opatření (bod 127 rozsudku městského soudu). Nejvyšší správní soud souhlasí se stěžovatelkou, že účetní závěrky nemusí nutně vypovídat o *aktuální* finanční situaci. Tyto závěrky ovšem mohly přinést představu o finanční situaci dodavatelů v dlouhodobém horizontu. Nejvyšší správní soud také souhlasí se stěžovatelkou v tom, že údaj o základním kapitálu nemusí nutně vypovídat o finanční situaci dodavatele, neboť základní kapitál v sobě obvykle nereflektuje výši jeho aktiv. Nejvyšší správní soud však zároveň musí souhlasit se žalovaným a městským soudem, že stěžovatelka se o situaci dodavatelů zajímala nedostatečně.

[48] K otázce relevantnosti údajů v registru nespolehlivých plátců DPH uvedl žalovaný v bodě 115 svého rozhodnutí toto: „Co se týče skutečnosti, že je daňový subjekt označen za nespolehlivého plátce, tato nedefinuje obchodní profil podnikatele, ale deklaruje, že si neplní zákonem dané povinnosti při správě daní, a za eliminace použití ručení za případně neodvedenou DPH tímto nespolehlivým plátcem nabádá jeho obchodní partnery k použití zvláštního zajištění daně. Prohlášení za nespolehlivého plátce daně není jednoznačnou indikací či naopak vyloučením spolehlivosti a důvěryhodnosti této osoby. Uvedené je jistě dobré vědět, ovšem společně s kontrolou platné registrace k DPH je tato kontrola dodavatele nedostatečná, neboť není-li plátce prohlášen za nespolehlivého, není zcela vyloučeno jeho zapojení do podvodu na DPH, ačkoliv je institut nespolehlivého plátce jedním z instrumentů v boji proti daňovým únikům i jeho vazbou na institut ručení.“

[49] Žalovaný tedy netvrdí, že by se daňový subjekt nemohl spolehnout na údaje vyplývající z registru nespolehlivých plátců DPH, resp. že by tyto údaje sám neuznával. Žalovaný pouze upozorňuje, že skutečnost, že nějaký plátce DPH není veden v registru nespolehlivých plátců DPH, ještě neznamená, že daňový subjekt nemusí přijmout další opatření proti účasti na podvodném řetězci. Skutečnost, že plátce DPH není veden v registru nespolehlivých plátců DPH, může být důsledkem také toho, že se na jeho podvod ještě „nepřišlo“. Ostatně společnosti GANMARO GROUP, s. r. o, i Bevokes, s. r. o., byly v době po ukončení posuzovaných obchodních transakcí označeny za nespolehlivé plátce (bod 154 rozhodnutí žalovaného).

*Nevymáhání úroků z prodlení a vyžadování daňového přiznání a potvrzení o neexistenci daňových nedoplatků*

[50] Nejvyšší správní soud se dále zabýval námitkou, že není běžné vymáhat úroky z prodlení. Nejvyšší soud v rozsudku z 29. 3. 2001, sp. zn. 25 Cdo 2895/99, k otázce úroků z prodlení uvedl: „Institut úroků z prodlení představující odůvodněnou ochranu věřitele slouží k zajištění pohledávky tím způsobem, že hrozbou zvyšujícího se dluhu působí na dlužníka, aby své povinnosti dostál, zároveň jej sankcionuje za porušení povinnosti splnit dluh řádně a včas a současně přináší věřiteli kompenzaci (paušalizovanou náhradu škody) za dobu, o kterou se případně plnění opozdilo. Využití tohoto prostředku věřitelem zásadně nelze považovat za výkon práva v rozporu s dobrými mravy, a to samozřejmě ani v situaci, kdy existence dluhu je mezi

*účastníky sporná a je o ní rozhodováno v soudním řízení. Odepřít ochranu by bylo možno pouze takovému požadavku věřitele na úrok z prodlení, který by uvedená hlediska opomíjel, nevycházel by ze smyslu institutu prodlení, případně by byl dokonce zneužíván k poškození dlužníka nebo by vzhledem k poměrům účastníků vedl k nepřiměřeným důsledkům v tom smyslu, že by dlužníka zatěžoval likvidačním způsobem, zatímco pro věřitele by neznamenal podstatný přínos.“*

[51] Z výše citovaného rozsudku vyplývá, že smyslem úroků z prodlení je jak motivace dlužníka k řádnému plnění, tak i pomoc finanční situaci věřitele při vzniku prodlení. Úroky z prodlení lze přitom uplatňovat i tehdy, jestliže je existence dluhu sporná. V nyní posuzovaném případě se stěžovatelka pravidelně dostávala do situace, kdy nemohla uhradit pohledávky svým věřitelům, neboť vyčkávala na uhrazení svých pohledávek ze strany jejího dlužníka i po jejich splatnosti. Právě v takové situaci by přitom, dle Nejvyššího správního soudu, bylo logické, aby stěžovatelka vymáhala úroky z prodlení od svého dlužníka. Jednak by tím na něj mohla působit preventivně, aby se příště takového prodlení vyvaroval, a zároveň by se tím mohla uspokojit pro situace, kdy by její dodavatelé vyžadovali po ní úroky z důvodu jejího prodlení. Lze tedy souhlasit s městským soudem, že obecná argumentace stěžovatelky, že uplatňováním úroků z prodlení se poškozují vztahy mezi obchodními partnery, není za dané situace adekvátním vysvětlením.

[52] Ostatně, Nejvyšší správní soud již dříve shledal, že „mezi objektivní okolnosti svědčící o tom, že daňový subjekt mohl a měl vědět o tom, že přijal nebo uskutečnil plnění v řetězci zasazeném daňovým podvodem, řadí judikatura Nejvyššího správního soudu typicky situaci (...) neplacení dodaného zboží a následné nevymáhání této pohledávky (rozsudek NSS z 18. 6. 2015, čj. 9 Afs 10/2015-29) anebo (...) nevymáhání splatných pohledávek (rozsudek z 27. 8. 2015, čj. 2 Afs 104/2015-33)“ (rozsudek NSS z 27. 10. 2020, čj. 8 Afs 49/2019-33, bod 13). Nejvyšší správní soud tak souhlasí s městským soudem, že nevymáhání úroků z prodlení je „nestandardní“ okolností, která může svědčit o zapojení daňového subjektu do podvodného řetězce.

[53] Nejvyšší správní soud se dále zabýval námitkou, že „na jednu stranu žalovaný (po stěžovatelce) požaduje shromáždění určitých (nejasně specifikovaných) dokladů jako opatření v rámci prověřování obchodních partnerů, avšak když si stěžovatelka vyžádá ty nejpriléhavější dokumenty týkající se právě DPH a její úhrady (kopie daňového přiznání k DPH a potvrzení o neexistenci daňových nedoplatků), je jí naopak kladeno za vinu, že to je již příliš nestandardní.“ Stěžovatelka tak shledává, že vyžádání daňového přiznání k DPH a potvrzení o neexistenci daňových nedoplatků od svých dodavatelů je běžným a dostatečným opatřením k zamezení účasti na podvodném řetězci.

[54] K otázce první strany daňového přiznání společnosti GANMARO GROUP, s. r. o., které si od něj stěžovatelka vyžádala, uvedl žalovaný v bodě 110 svého rozhodnutí toto: „V případě společnosti GANMARO GROUP, s. r. o., se odvolatel spokojil s nepodepsanými kopiemi účetních výkazů za rok 2013, které nemohl porovnat ve sbírce listin obchodního rejstříku, poněvadž tato je nikdy nezveřejnila (přitom je ale poskytla odvolateli, což není obvyklé). (Z daňových přiznání) však není patrné, že by byla u správce daně kdy vůbec podána. (Žalovaný) uvádí, že příslušné neověřené údaje daňových přiznání (společnosti GANMARO GROUP, s. r. o.) týkající se předcházejících zdaňovacích období, nemohly odvolatele chránit před rizikem zapojení se do podvodu na DPH. Neúčinnosti jím deklarovaných opatření si musel

pokračování

*být odvolatel vědom, a to už jen tím, že při nahlédnutí do obchodního rejstříku nemohl ověřit relevantnost (poskytnutých) údajů.“*

[55] Na základě výše citovaného závěru žalovaného, který stěžovatelka nespornuje, Nejvyššímu správnímu soudu vyplývá, že poskytnuté přiznání k DPH nemohlo být v nyní projednávaném případě účinným opatřením k zabránění účasti na podvodném řetězci. Stěžovatelka nemohla ověřit, zda jsou údaje uvedené v tomto přiznání pravdivé a zda dodavatel toto přiznání skutečně podal. Přiznání se navíc týkalo zdaňovacího období prosinec 2015, kdežto v nyní projednávaném případě jde o zdaňovací období leden až říjen 2016. Stěžovatelka navíc disponovala pouze jeho první stranou. Předmětem tohoto přezkumu tak nemusí být otázka, zda je běžné si takové přiznání od dodavatelů vyžádat, neboť stěžovatelka nespornuje stěžejní závěr žalovaného i městského soudu, že z tohoto přiznání nemohla získat relevantní informace o svém dodavateli (stěžovatelka v kasační stížnosti pouze opakuje, že si toto daňové přiznání od dodavatele vyžádala). Vyžádání si tohoto konkrétního přiznání tak nepředstavovalo v tomto sporu účinné opatření proti účasti na podvodu.

[56] Nejvyšší správní soud naopak dává zapravdu stěžovatelce v tom, že vyžádání potvrzení o neexistenci daňového nedoplatku od dodavatele, resp. potvrzení o stavu osobního daňového účtu (§ 151 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád), může představovat jedno z běžných opatření proti účasti na podvodném řetězci. Toto potvrzení může, nikoliv však samo o sobě, nýbrž v kombinaci s dalšími podklady, přinést daňovému subjektu představu o plnění daňových povinností jeho dodavatele. Ostatně žalovaný v bodě 113 svého rozhodnutí uvedl, že stěžovatelka alespoň nějaká preventivní opatření učinila, např. ověřila, zda její dodavatelé nemají „u správce daně daňové nedoplatky.“ V tomto ohledu tedy Nejvyšší správní soud koriguje závěr žalovaného a městského soudu, dle kterých se jedná o nestandardní postup či opatření. Jak ale Nejvyšší správní soud uvedl výše, toto opatření je nutno učinit také v kombinaci s dalšími účinnými opatřeními, přičemž vyžádané podklady ve svém souhrnu nepředstavovaly účinná preventivní opatření (bod 108 až 112 rozhodnutí žalovaného, resp. bod [47] poslední věta tohoto rozsudku).

#### *Výpověď pana H.*

[57] Nejvyšší správní soud se dále zabýval námitkou, že městský soud nesprávně vyhodnotil svědeckou výpověď pana H.. Stěžovatelka konkrétně uvedla: „*Ačkoliv sice svědek popsal důvody navázání spolupráce se stěžovatelkou vlastními slovy, jeho stručná odpověď přitom nevylučuje ani neodporuje tvrzením stěžovatelky, jak uvádí (městský) soud v bodě 152. Naopak (městský) soud i žalovaný opomíjí ty důležité části svědecké výpovědi svědka H., které jsou ve prospěch stěžovatelky. Konkrétně jde o obsah standardních obchodních podmínek sjednaných mezi stěžovatelkou a společností A&T Warehouse, s. r. o., existence pojištění přepravy zboží, průběh kontroly a přepočítávání zboží. Svědek také potvrdil dílčí standardní okolnosti obchodních vztahů se stěžovatelkou, elektronický způsob komunikace a kontraktace, nebo způsob rychlého provádění objednávek a plateb jako běžný v daném odvětví IT velkoobchodu.“*

[58] Městský soud v bodě 152 svého rozsudku uvedl: „*Svědék se vyjadřoval v obecné rovině k obchodním transakcím se zbožím IT a potvrdil obchodní, ale i osobní vazby vzniklé v rámci společnosti v posuzovaném řetězci (společnost GANMARO GROUP znal již z předchozího zaměstnání u společnosti Europea Distribution, kde byl zaměstnán 3 roky na pozici obchodního*

manažera, a to od března až do konce února 2016, v březnu 2016 začal firmu A&T Warehouse ovládat a řídit jako jednatel. Jak již bylo výše uvedeno, správce daně dospěl k závěru, že společnost Europea Distribution se zapojila ve zdaňovacím období 2014 do obchodního řetězce zasaženého podvodem na DPH; součástí tohoto řetězce byla i společnost GANMARO GROUP a PJCARD. Správce daně identifikoval v tamní věci chybějící daň v řetězci u společnosti Fluid Electronics, stejně jako je tomu v posuzovaném případě. Žaloby byly po přezkoumání zrušujících rozsudků Krajského soudu v Ostravě zamítnuty (viz bod 125. tohoto rozsudku). Zatímco jednatel žalobkyně uváděl, že byl požádán o pomoc panem H., v té době zaměstnancem společnosti Europea Distribution, který mu sdělil, že se chystá odejít a požádal ho o pomoc s obchody, které do té doby prováděl prostřednictvím svého zaměstnavatele, proto se dohodli, že ho s nimi seznámí (viz vyjádření žalobkyně ze dne 3. 1. 2019), svědek pan H. k navázání spolupráce, uvedl pouze, že k navázání spolupráce mezi společnostmi PJCARD a společností A&T Warehouse došlo z jeho iniciativy, důvodem bylo, že oslovil všechny svoje nejlepší zákazníky, se kterými chtěl spolupracovat i nadále. Z uvedeného vyplývá, že svědek nepopsal navázání spolupráce jako žádost o pomoc v rámci obchodní činnosti.“

[59] Žalovaný v bodě 166 svého rozhodnutí uvedl: „K námitce, že správce daně opomíjí podstatné části svědecké výpovědi pana A. H., odkazuje odvolací orgán na str. 50 až 52 zprávy o daňové kontrole, na nichž je provedeno hodnocení svědecké výpovědi, přičemž správce daně zmínil i odvolatelem uvedené skutečnosti, k nimž se svědek vyjádřil (potvrzení obvyklosti obchodních jednání a jejich elektronické formy, potvrzení způsobu distribuce, uskladňování, formy a rychlosti plateb atd.).“

[60] Tvrzení stěžovatelky, že žalovaný i městský soud opomíjí ty části svědecké výpovědi, které svědčí ve prospěch stěžovatelky, tak není pravdivé. Zejména žalovaný výslovně zmiňuje ty části svědecké výpovědi, které se týkají praktických otázek obchodní spolupráce, a odkazuje na jejich hodnocení správcem daně. Tyto části rozhodnutí žalovaného stěžovatelka přitom nespornuje. Žalovaný ovšem také poukázal na neshody ohledně navázání spolupráce mezi stěžovatelkou a společností A&T Warehouse, s. r. o. Městský soud na ně poukázal v bodě 152 svého rozsudku citovaném výše.

[61] Stěžovatelka sporuje tento závěr pouze obecným konstatováním, že její tvrzení si s výpovědí pana H. neodporují. Tato námitka je v tomto rozsahu natolik obecná, že ji Nejvyšší správní soud považuje v tomto rozsahu za neprojednatelnou, tj. nepřipustnou dle § 104 odst. 4 s. ř. s. (rozsudek NSS z 31. 3. 2021, čj. 8 Azs 299/2020-41, bod 16).

[62] Nadto Nejvyšší správní soud připomíná, že žalovaný v bodě 166 svého rozhodnutí dále vysvětluje, proč shledává rozpor mezi svědeckou výpovědí pana H. a tvrzeními stěžovatelky, přičemž ani tyto závěry žalovaného stěžovatelka nespornuje: „K tvrzení odvolatele, že pan H. ‚potvrdil, že se společnostmi GANMARO GROUP, s. r. o., a Bevokes, s. r. o., byla ze strany daňového subjektu navázána spolupráce tak, jak uváděl daňový subjekt, a nikoliv dle verze tvrzené správcem daně,‘ odvolací orgán uvádí, že v části výpovědi, která se týkala okolností navázání obchodní spolupráce odvolatele s uvedenými společnostmi, se svědek dostal do rozporu s tvrzením odvolatele. Svědek totiž nepotvrdil či přímo vyloučil uskutečnění jakéhokoliv svého setkání s osobami jednajícími za obě výše uvedené společnosti a vyjádřil se záporně rovněž ohledně své vědomosti o obchodních vztazích mezi odvolatelem, dodavatelem GANMARO GROUP, s. r. o., a Bevokes, s. r. o., a jeho jediným odběratelem zboží ze řetězce, což je v přímém rozporu s tvrzením odvolatele.“



pokračování

*Nesrovnalost ve skladové evidenci*

[63] Dále se Nejvyšší správní soud zabýval okruhem námitek týkajících se zjištění žalovaného i městského soudu, že stěžovatelka měla ve své skladové evidenci zboží značné nesrovnalosti, které vedle dalších zjištění také svědčí o jejím ledabylém plnění svých zákonných povinností. Stěžovatelka konkrétně namítá, že „*městský soud opomíjí důkazy o kontrole zboží stěžovatelkou při expedici odběrateli Tricolor.*“ Stěžovatelka ovšem neuvádí konkrétní příklady těchto důkazů. Nejvyšší správní soud tak k této námitce uvádí, že je natolik obecná, že ji považuje za neprojednatelnou, tj. nepřijatelnou dle § 104 odst. 4 s. ř. s. (rozsudek NSS z 31. 3. 2021, čj. 8 Azs 299/2020-41, bod 16).

[64] Stěžovatelka dále namítá, že dokázala městskému soudu vysvětlit, že shledané nesrovnalosti v její skladové evidenci byly pouze dočasného a formálního charakteru. Na základě faktury, která stěžovatelce dorazila ještě před okamžikem fyzického doručení zboží, skladový systém automaticky zaznamenal fyzickou přítomnost zboží, ačkoliv to bylo teprve na cestě ke stěžovatelce. Zároveň k manuální korekci počtu naskladněných kusů docházelo právě k uvedení skutečného stavu do souladu s tím evidovaným, přičemž těmito korekcemi nedocházelo ke zkreslení daňových dokladů. Tyto nesrovnalosti se navíc týkaly pouze zanedbatelného množství zboží, a proto jsou požadavky městského soudu na vedení skladové evidence zcela formalistické. Stěžovatelka vždy fyzicky přepočítávala množství dodaných kusů zboží a případné nesrovnalosti obratem řešila.

[65] Nejvyšší správní soud na tomto místě odkazuje na bod 123 (poslední odrážka) rozsudku městského soudu: „*Nesrovnalosti ve skladové evidenci – vedení skladové evidence společně s ostatními zjištěními vedou k závěru o její neprůkaznosti, neúplnosti a nesprávnosti. Z údajů předložené skladové evidence daňového subjektu bylo zjištěno, že v některých případech dodával zboží, které neměl na skladu, případně dodal svému odběrateli jiný druh zboží, než který přijal od svého dodavatele; následně byly rozdíly daňovým subjektem korigovány tzv. ‚textovými položkami‘, které bez zohlednění ve skladové evidenci doplňoval do příslušných daňových dokladů (do dokladu pouze textově doplnil fakturované položky v případě, že zjistil, že má fyzicky na skladě více kusů zboží, než kolik zaevidoval ‚automaticky‘ na základě přijatého daňového dokladu). K nesouladu daňový subjekt uvedl, že ‚dodavatel vystavuje fakturu předtím, než zboží reálně vyexpeduje, uvede do něj aktuální datum DUZP (pozn. NSS: den uskutečnění zdanitelného plnění), aniž by předem znal okamžik doručení zboží, vystaví-li fakturu v pátek, ale zboží expeduje a doručí až po víkend, vznikne poukazovaný nesoulad.‘ Popsané rozpory prakticky vylučují uskutečnění předmětných plnění v rámci běžného obchodního styku. V případě, že by byla prováděna kontrola zboží, nemohlo by při dodání zboží odběrateli docházet k vydání zboží, které nebylo na skladě, nemohl by být na sklad přijat a následně odběrateli dodán jiný druh zboží, než který byl daňovému subjektu dle přijatého daňového dokladu na sklad dodán, datum vyskladnění určitého zboží by nemohlo neodpovídat skladové evidenci. Opakované uvádění ‚textových položek‘ v daňových dokladech, jimiž byly dle daňového subjektu korigovány případně zjištěné skladové rozdíly bez toho, aby byly zaevidovány i ve stavu skladu, snižuje důkazní hodnotu skladové evidence, ale ve svých důsledcích zpochybňuje, zda vůbec a případně jakým způsobem prováděl daňový subjekt tvrzeňou fyzickou kontrolu zboží.“*

[66] Nejvyšší správní soud musí konstatovat, že stěžovatelka nespornuje stěžejní závěry městského soudu, resp. žalovaného, ohledně dodávání zboží, které neměla na skladu a ohledně dodávání jiného druhu zboží, než jí samotné bylo dodáno. Stěžovatelka navíc sama

připouští nesrovnalosti v datu dne uskutečnění zdanitelného plnění. I kdyby tedy Nejvyšší správní soud dal stěžovatelce zapravdu v tom, že nesrovnalost ve fyzickém umístění zboží v jejím skladu byla pouze dočasná (než jí zboží skutečně fyzicky dorazí), tak Nejvyššímu správnímu soudu není zřejmé, jak stěžovatelka mohla dodat zboží svým odběratelům, jestliže jej sama neměla na skladu. Ve spojení se zjištěním, že stěžovatelka dodávala svým odběratelům jiný typ zboží, než sama měla, musí Nejvyšší správní soud aprobovat závěr žalovaného i městského soudu o neprůkaznosti této evidence. I kdyby tedy Nejvyšší správní soud přistoupil na argumentaci stěžovatelky, že znala počty dodaného zboží do jejího skladu a tyto počty zaznamenávala, tak tyto námitky stále nepřinášejí odpověď na stěžejní otázku, s čím a kdy konkrétně stěžovatelka obchodovala, resp. disponovala.

[67] Nejvyšší správní soud se dále zabýval námitkou, že městský soud nesprávně odmítl jako důkaz fyzické kontroly zboží stěžovatelkou komunikaci s paní K. Z této komunikace by mělo vyplývat, že stěžovatelka fyzicky přepočítávala zboží, které jí bylo doručeno. Nejvyšší správní soud k tomu uvádí, že žalovaný se touto komunikací zabýval v bodě 124 svého rozsudku a z jeho zjištění vyplývá, že fyzickou kontrolu zboží prováděl až odběratel stěžovatelky, společnost Tricolor Systems spol., s. r. o. Ten pak, právě prostřednictvím paní K., upozorňoval stěžovatelku na nesrovnalosti v jemu dodaném množství zboží. Městský soud tedy správně nepovažoval tuto komunikaci jako důkaz fyzické kontroly zboží stěžovatelkou, neboť upozornění na nesprávné množství dodaného zboží skutečně učinil až její odběratel.

#### *Kód EAN a vhodnost Skype komunikace*

[68] Nejvyšší správní soud se též zabýval námitkou, že žalovaný i městský soud nesprávně tvrdí, že EAN kód může jednoznačně identifikovat jednotlivé kusy zboží. Ve skutečnosti tento kód rozlišuje zboží pouze druhově. Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti toto konstatování stěžovatelky nespornuje. Jelikož však nebylo zboží tímto kódem opatřeno, tak nebylo možné jej identifikovat, a proto také zkontrolovat jeho dodání stěžovatelce.

[69] Městský soud v bodě 142 svého rozsudku uvedl, že *„zcela akceptuje zjištění finančních orgánů, že obchodované zboží Xpandisk nebylo jednoznačně identifikovatelné, když se jednalo o zboží bez využití EAN kódu na zboží. Právě absence užití EAN kódu na zboží představuje skutečnost hodnou zřetele, neboť ve svém důsledku znamená, že totožnost obchodovaného zboží je obtížně ověřitelná, což má značný význam pro prokázání uskutečňování obchodů s totožným zbožím v rámci posuzovaného obchodního řetězce. Poukaz žalovaného, že obchodované zboží Xpandisk nebylo jednoznačně identifikovatelné, když se jednalo o zboží bez využití EAN kódu na zboží, představuje tedy jeden z aspektů, který správně vzaly finanční orgány ve zřetel.“*

[70] Nejvyšší správní soud úvodem k této námitce konstatuje, že EAN kód může v případě některých výrobků sloužit i k identifikaci jednoho konkrétního kusu věci, nikoliv jen k identifikaci věci podle druhu. Jde například o elektroměry (rozsudek Městského soudu v Praze z 9. 8. 2023, čj. 8 A 36/2022-46). Obecně ovšem souhlasí se stěžovatelkou, že EAN kód může u výrobků, u kterých není při prodeji důvod rozlišovat mezi jednotlivými kusy, obvykle značit pouze druh produktu. Nejvyšší správní soud má ovšem za to, že z výše citované části rozsudku městského soudu nevyplývá požadavek, aby každá jednotlivá paměťová karta prodávaná stěžovatelkou měla svůj unikátní EAN kód. Tyto kódy se totiž často používají v dodavatelských řetězcích, a to za účelem zjednodušení sledování pohybu

pokračování

zboží v těchto řetězcích. Městský soud tak logicky dochází k závěru, že díky EAN kódu by šlo snáze ověřit, zda posuzované zboží skutečně pochází od deklarovaných dodavatelů, tj. snáze ověřit totožnost zboží v jeho původu.

[71] Nejvyšší správní soud se také zabýval námitkou, dle které městský soud nesprávně zhodnotil Skype komunikaci jako nevhodnou pro zaznamenání smluvních obchodních podmínek. Stěžovatelka argumentuje ve svůj prospěch tím, že tento způsob je v souladu s požadavky občanského zákoníku či judikatury civilních soudů. Ani s touto námitkou se ovšem Nejvyšší správní soud nemůže ztotožnit. V soukromém právu, resp. v civilním řízení soudním, se obecně hodnotí právě vztah několika vůči sobě rovných podnikajících subjektů (vztáhnuto na tuto věc), u kterých se na základě principů bdělosti a profesionality předpokládá, že „*vědí, co dělají*“. Nelze tak vyloučit, že jim takový způsob kontraktace bude i vyhovovat. Veřejná moc přitom obecně nemá zájem do takové kontraktace zasahovat (s výjimkou např. jejího rozporu s kogentními ustanoveními zákona atd.). Ve veřejném daňovém právu, resp. ve správním řízení soudním, se hodnotí, zda adresát veřejné správy prokázal svá tvrzení vůči správnímu orgánu (vztáhnuto na tuto věc). Judikatura dovodila, že nedostatky v písemné smluvní dokumentaci mohou, v kombinaci s jinými okolnostmi, svědčit o nestandardní účasti subjektu na řetězci DPH (rozsudek NSS z 25. 5. 2020, čj. 4 Afs 460/2019-67, bod 58). Toto zjištění o smluvní dokumentaci přitom nemusí mít vliv na soukromoprávní sféru subjektu, neboť se týká pouze otázky plnění jeho daňových povinností.

[72] Městský soud přitom nespatřuje nedostatek této kontraktace v tom, že by byla elektronická, jak namítá stěžovatelka. Městský soud spatřuje tento nedostatek v nekonzistentnosti této kontraktace (bod 143 rozsudku městského soudu) a také v tom, že obsahovala pouze ty nejzákladnější smluvní údaje, tj. počet požadovaného zboží, konkrétní cenu a termín dodání (bod 123 třetí odrážka rozsudku městského soudu). Nejvyšší správní soud přitom s tímto závěrem městského soudu souhlasí. Stěžovatelka nesjedнала s dodavatelem ani rámcově, v soukromém právu jinak relativně standardní, ujednání např. o smluvní pokutě či úrocích z prodlení anebo o zárukách za jakost. Nejvyšší správní soud tímto netvrdí, že stěžovatelka musela tyto otázky skutečně smluvně ošetřit. Zároveň však aprobuje závěr městského soudu, že jí doložená, spíše vágní, smluvní dokumentace vede k závěru, že si stěžovatelka vzhledem k celkovým objemům posuzovaných transakcí ve stovkách milionů korun (bod 6 rozhodnutí žalovaného) „*v obchodních vztazích počínala pasivně a s neobyčejnou důvěrou vůči svým dodavatelům*“ (bod 130 rozsudku městského soudu), resp. že stěžovatelka tuto podezřelou důvěru nedokázala daňovým orgánům vysvětlit. Skutečnost, že žalovaný i městský soud vyžadují po stěžovateli sjednání *určitých* smluvních podmínek, tedy neznamená, že ta má sjednávat konkrétní podmínky podle toho, jak je určí správní orgán nebo správní soud. *Určité* smluvní podmínky znamenají, že stěžovatelka měla v rámci svých preventivních opatření vzhledem k celkovým objemům posuzovaných transakcí sjednat natolik určitou (upravenou) smluvní dokumentaci, ze které by v řízení u správce daně bylo možné dovodit její relativní právní jistotu a bdělost ve vztahu k jejím dodavatelům.

[73] Závěrem Nejvyšší správní soud uvádí, že se neztotožňuje ani s námitkou, že městský soud hodnotil důkazy navrhované stěžovatelkou účelově, selektivně či že by je bagatelizoval. Jak vyplývá z odůvodnění výše, stěžovatelka svými kasačními námitkami nedokázala vyvrátit napadená zjištění a závěry žalovaného a městského soudu.

#### IV. Závěr a náklady řízení

[74] S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta poslední s. ř. s.).

[75] O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměla úspěch. Žalovanému žádné náklady v řízení o kasační stížnosti nad rámec jeho běžné činnosti nevznikly, a proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

**Poučení:** Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně 29. dubna 2024

Jitka Zavřelová  
předsedkyně senátu