



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Tomáše Kocourka a soudců Filipa Dienstbiera a Veroniky Juříčkové v právní věci žalobkyně: **MIVACAR s.r.o.**, IČO 28294050, sídlem Kněžpole 56, zastoupena JUDr. Mgr. Petrou Novákovou, Ph.D., advokátkou, sídlem Chodská 9, Praha 2, proti žalovanému: **Odvolačí finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 31, Brno, **za účasti** osoby zúčastněné na řízení: JUDr. Martin Aleš, insolvenční správce úpadce MIVACAR s.r.o., sídlem Houškova 30, Plzeň, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 11. 2020, č. j. 43267/20/5300-22443-712892, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 8. 6. 2023, č. j. 62 Af 5/2021-73,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se z a m í t á .**
- II. Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.
- IV. Osoba zúčastněná na řízení **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Přehled dosavadního řízení

[1] Žalobkyně se žalobou podanou ke Krajskému soudu v Brně (dále jen „krajský soud“) domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 11. 2020, č. j. 43267/20/5300-22443-712892, kterým bylo rozhodnuto o jejím odvolání proti 24

dodatečným platebním výměřům vydaným Finančním úřadem pro Zlínský kraj (dále jen „správce daně“). Těmito dodatečnými platebními výměry byla žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za 24 zdaňovacích období v časovém období mezi dubnem 2016 a červnem 2018 v souhrnné výši přesahující 4,7 milionů Kč a stanoveno penále v souhrnné výši cca 700 tisíc Kč. Důvodem doměření DPH byl závěr správce daně, že žalobkyně uplatnila nárok na odpočet DPH z transakcí uskutečněných v rámci podvodného řetězce, přičemž o účasti na něm žalobkyně měla a mohla vědět. Transakce spočívaly v nákupu náhradních automobilových dílů od společností DESGENETA Analytics s.r.o. (březen 2016 až únor 2017), GARBON Delta, s.r.o. (duben 2017 až duben 2018) a TSK BIZ s.r.o. (květen 2018 až červen 2018); dále jen „DESGENETA“, „GARBON“ a „TSK“.

[2] Úvodem Nejvyšší správní soud pro lepší srozumitelnost následujících odstavců podotýká, že z relevantní judikatury Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) vyplývají podmínky, za jejichž současného splnění lze dovodit, že se daňový subjekt účastnil podvodu na DPH. Jedná se o třístupňový test, přičemž jeho prvním krokem je zjištění, zda byl řetězec transakcí stížen podvodem na DPH, druhým existence objektivních okolností svědčících o vědomosti daňového subjektu o podvodném jednání a třetím zjištění, zda daňový subjekt přijal adekvátní opatření, která po něm mohla být v dané věci vyžadována, aby zabránil své účasti na daňovém podvodu.

[3] **Žalovaný ve svém rozhodnutí** ve shodě se správcem daně uvedl, že žalobkyně svým jednáním (transakcemi) naplnila judikaturou dovozené indikátory vědomé účasti na daňovém podvodu.

[4] V úvodu rozhodnutí shrnul podstatná právní východiska, která následně aplikoval přímo na projednávanou věc. V prvé řadě podotkl, že správce daně správně neuznal nárok na odpočet DPH za zdaňovací období květen 2017, který se týkal jedné transakce se společností GARBON. Ta se totiž stala plátcem DPH až den po uskutečnění transakce. Jelikož dle § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“), prokazuje plátce nárok na odpočet dokladem vystaveným jiným plátcem, neprokázala žalobkyně splnění podmínek pro vznik nároku na odpočet DPH. Žalobkyně tuto svoji chybu již dříve uznala.

[5] Ve vztahu ke zbývajícím transakcím žalovaný uvedl, že v jejich případě byly všechny hmotněprávní podmínky vzniku nároku na odpočet ve smyslu § 72 ZDPH naplněny. Žalobkyně prokázala, že deklarované plnění pořídila, pořídila je od dodavatelů uvedených na dokladech a následně je použila pro účely své ekonomické činnosti. Dále se žalovaný zabýval tím, zda byly transakce stíženy daňovým podvodem a zda byl v případě žalobkyně splněn tzv. vědomostní test (existence objektivních okolností svědčících o tom, že žalobkyně přinejmenším mohla a měla vědět, že se transakcemi podílí na daňovém podvodu a přijetí adekvátních opatření ze strany žalobkyně, která po ní mohla být v dané věci vyžadována pro její dobrou víru). V případě, že by transakce podvodem stíženy byly a žalobkyně by neprošla vědomostním testem, nárok na odpočet DPH by jí nenáležel.

[6] Žalovaný uvedl, že všichni tři dodavatelé byli v prověřovaných řetězcích, v nichž byly přeprodávány náhradní díly na automobily, v pozici tzv. *missing trader*, tedy subjektu,

pokračování

který neodvedl DPH. Všichni byli personálně propojeni prostřednictvím osoby společného jednatele pana Petera Ferencčíka. Měli zapsána fiktivní sídla, nedeklarovali existenci jakýchkoliv provozoven, nezveřejňovali účetní závěrky, neprováděli reklamu (ačkoli měli oficiálně milionové obraty) ani neprezentovali své kontaktní údaje. Nestandardní okolnosti transakcí vyplývaly dále z toho, že pan Ferencčík byl na různých pozicích v 10 společnostech, kterým byla zrušena registrace plátce DPH, byly označeny za nespolehlivého plátce nebo jsou v likvidaci. Těsně předtím, než byla za nespolehlivého plátce označena společnost DESGENETA, začala žalobkyně spolupracovat se společností GARBON, a jakmile byla za nespolehlivého plátce označena společnost GARBON, začala žalobkyně spolupracovat se společností TSK (ta byla zařazena mezi nespolehlivé plátce v září 2018). Dále žalovaný uvedl, že nestandardní bylo i značení zboží v daňových dokladech. To bylo určeno pomocí interních skladových, nikoli katalogových čísel (ostatně sama žalobkyně při prodeji zboží svým odběratelům zboží specifikovala pomocí katalogových čísel). Není přitom standardní, aby obchodní partneři znali navzájem svá skladová čísla (zejména pokud zná dodavatel skladová čísla odběratele, jak tomu bylo v projednávané věci). Transakce navíc nebyly uskutečněny na základě písemných smluv. Společnost GARBON byla navíc registrována jako plátce DPH jen několik dní před započítáním spolupráce s žalobkyní. Na fakturách deklarované číslo účtu společnosti nebylo uvedeno v databázi údajů o registraci DPH a za zboží jí žalobkyně platila v hotovosti. Prakticky totéž platilo o transakcích se společností TSK. Žalovaný uvedl, že skutečný obchodník má zájem na budování jména, nikoli na realizaci obchodů pro krátké období a následném zmizení ze scény. Uzavřel, že toto je typické pro *missing traders*, a zkoumané transakce byly součástí řetězce podvodu na DPH.

[7] Žalovaný dále naznal, že existovaly objektivní okolnosti svědčící v jejich souhrnu o tom, že žalobkyně měla a mohla vědět o svém zapojení do podvodného jednání. Ty tkvěly v tom, že žalobkyně realizovala transakce se subjekty, které byly personálně propojeny přes pana Ferencčíka, a to v době, kdy byly postupně označeny za nespolehlivé plátce. Obezřetného podnikatele by přitom mělo zajímat, proč je mu stejný sortiment poskytován jiným dodavatelem, když tomu předchozímu byl udělen status nespolehlivého plátce. Žalobkyně je navíc ve svém oboru zkušeným obchodníkem. Žalovaný rovněž uvedl, že nestandardní byl i způsob navázání spolupráce mezi dodavatelem a žalobkyní (setkání na vrakovišti nebo ve velkoobchodě). Žalobkyně si nadto neověřila identitu dodavatelů, obzvláště když jejich činnost vykazovala podezřelé rysy, a nezjistila si ani původ zboží (ten nebyl zjištěn ani správcem daně). Nestandardní se žalovanému jevily i platby v hotovosti za dodávky přesahující hodnotou statisíce korun včetně způsobu jejich provedení. Dodavatelé TSK a GARBON v době zahájení spolupráce nebyli registrováni k EET, ačkoli k tomu byli povinni.

[8] Žalobkyně konečně dle názoru žalovaného nepřijala adekvátní opatření, která po ní mohla být v dané věci vyžadována, resp. toto nijak nedoložila. V rámci daňové kontroly prováděné správcem daně jí k tomu byla dána možnost (výzva ze dne 20. 6. 2019), které nevyužila, neboť v reakci na výzvu žádné důkazy nepředložila a omezila se toliko na polemiku se závěry správce daně. Žádné důkazy žalobkyně nepředložila ani ve své reakci na výsledek kontrolního zjištění. Žalovaný byl toho názoru, že žalobkyně v rámci zkoumaných transakcí nejednala v dobré víře; nejednala opatrně a obezřetně.

[9] **Žalobkyně v žalobě** namítala, že rozhodnutí žalovaného je nezákonné a nepřezkoumatelné. Dle jejího názoru správní orgány neprokázaly objektivní okolnosti, které by svědčily pro závěr, že se žalobkyně vědomě účastnila daňového podvodu. Dle jejího názoru osvědčila dobrou víru svých podnikatelských kroků; uskutečnila dostatečná opatření, dotčené transakce nijak nevybočovaly z její běžné obchodní praxe, jednala zjevně v dobré víře a s péčí řádného hospodáře. Žalovaný nijak ve svém rozhodnutí neosvětlil, jaká opatření měla v rámci své podnikatelské činnosti přijmout. Argumenty žalovaného ohledně nestandardní povahy navázání spolupráce s dodavatelem považovala žalobkyně za spekulativní. Žalobkyně si dodavatele dle svých slov prověřovala v obchodním rejstříku, systému ARES i v registru plátců DPH a žalovaný neprokázal opak. Žalovaný své závěry o povaze dotčených transakcí postavil na dohadách, když nevzal v potaz zvyklosti na daném segmentu trhu, např. ve vztahu k absenci písemných smluv. Ke střídání dodavatelů žalobkyně uvedla, že se společností DESGENETA přestala spolupracovat v důsledku zdravotních obtíží pana Ferencíka, který jí následně nabídl spolupráci prostřednictvím společnosti GARBON. Ke změně na společnost TSK došlo v důsledku změny poptávky. Za účelem prokázání svých tvrzení předložila žalobkyně všechny potřebné doklady (výdajové pokladní doklady, faktury, příjmové doklady, příjemky, u novějších obchodů i účtenky z EET) a navrhla další důkazy, které správce daně nesprávně neprovedl. Jednalo se o návrh výslechu pana Ferencíka, její účetní a prohlášení dodavatelů. Dodavatelé byli se správcem daně v kontaktu a dodali mu všechny požadované listiny. Žalovaný rovněž neprokázal, že by chybějící daň nějak souvisela s dotčenými transakcemi.

[10] Žalovaný dle názoru žalobkyně neprokázal, jak souvisí sídlo dodavatelů s údajným daňovým podvodem. Dodavatelé měli právo zvolit si sídlo dle své libosti. Adresa sídla navíc pro žalobkyni nebyla relevantní, neboť vždy jednala přímo s panem Ferencíkem. Totéž platí i pro absenci reklamy a webových stránek, neexistenci majetku společností a nezveřejnění účetních uzávěrek. Žalovaný ani neobjasnil, proč by měla písemná forma smlouvy představovat lepší prostředek garance dodržení smlouvy než forma ústní a jak by mohla zabránit zapojení žalobkyně do podvodu na DPH. V daném segmentu trhu je rovněž obvyklé, že obchodní partneři znají navzájem svá skladová čísla a uvádí je na daňových dokladech, což je výhodné z hlediska další evidence zboží.

[11] Žalobkyně namítala nezákonnost v pořadí druhé daňové kontroly (správce daně postupně zahájil vůči žalobkyni tři daňové kontroly týkající se různých zdaňovacích období, které byly zakončeny vydáním jedné zprávy o daňové kontrole). Ta měla spočívat v tom, že správce daně již před jejím zahájením věděl o zapojení společnosti DESGENETA do daňového podvodu. Dle názoru žalobkyně měl správce daně vydat výzvu dle § 145 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. V této souvislosti žalobkyně namítla, že jí bylo nezákonně uloženo penále.

[12] Žalobkyně dále namítala, že v únoru 2017 byla její účetní správcem daně telefonicky kontaktována stran nárokovaného odpočtu DPH týkajícího se obchodů se společností DESGENETA, přičemž tento odpočet následně správce daně žalobkyni vyplatil. Žalobkyně tedy pojala podezření, že spis obsahuje dokumenty, které svědčí v její prospěch a které správce daně (i žalovaný) může zatajovat. Proto žalobkyně žádala krajský soud o prověření, zda daňový spis informace svědčící ve prospěch žalobkyně neobsahuje. V této souvislosti

pokračování

žalobkyně namítala vady týkající se vedení spisu, který je chaotický, nepřehledný, chybí v něm listiny a neodpovídá mu obsah dodatečných platebních výměrů. Žalobkyně taktéž soudu navrhla provést dokazování prohlášeními jednatele dodavatelů pana Ferencíka ze dne 29. 3. 2019, výsledkem účetní žalobkyně a smlouvou se společností AUTOPARTS s. r. o., ze které má vyplývat, že žalobkyně má právo používat pro své účely interní čísla této společnosti při obchodním styku i mimo něj.

[13] **Krajský soud** žalobu zamítl. V odůvodnění rozsudku uvedl, že postup podle § 145 odst. 2 daňového řádu je možný jedině v případě, pokud správce daně může důvodně předpokládat, že daňovému subjektu v budoucnu doměří daň. Pokud toto důvodně předpokládat nemůže, je namístě zahájit daňovou kontrolu. V nynější věci toto správce daně důvodně předpokládat nemohl, a to zejména s ohledem na složitost prokazování oprávněnosti nároků na odpočet DPH obecně. Správce daně tedy dle názoru krajského soudu nepostupoval v rozporu s § 145 odst. 2 daňového řádu. V této věci krajský soud odkázal na usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55.

[14] Dále krajský soud uvedl, že v projednávané věci skutečně došlo k neodvedení daně ze strany dodavatelů žalobkyně v prověřovaných zdaňovacích obdobích. Výše ztracené daně nemusí nutně odpovídat výši odepřehného nároku a správce daně nemá povinnost chybějící daň ve vazbě na konkrétní transakci přesně vyčíslit. Transakce mezi žalobkyní a dodavateli byly chybějící daní prokazatelně zasaženy.

[15] Dle názoru krajského soudu postupoval žalovaný správně i v rámci hodnocení tzv. vědomostního testu. Ztotožnil se se závěrem žalovaného, že není standardní, pokud dodavatel zná interní skladová čísla odběratele a uvádí je na daňových dokladech, aniž by na nich uváděl katalogová čísla výrobce autodílů. Sama žalobkyně používala na daňových dokladech vystavených svým odběratelům katalogová čísla, kromě odběratele AUTOPARTS. Při uzavírání obchodů s tímto odběratelem však žalobkyně na daňových dokladech uváděla i čísla katalogová. Krajský soud tedy považoval za nadbytečné provádět žalobkyní navržené důkazy týkající se kontraktace se společností AUTOPARTS. Správce daně nadto doložil, že zboží prodávané jinými prodejci náhradních autodílů lze dohledat jedině pomocí katalogových čísel výrobce. Krajský soud naznal, že popsany způsob identifikace zboží na fakturách svědčí o tom, že žalobkyně přinejmenším měla a mohla vědět o účasti na podvodu.

[16] Krajský soud shledal, že žalovaný vymezil dostatek okolností, z nichž vyplývá, že žalobkyně měla a mohla vědět o svém zapojení do podvodu na DPH. Odkázal přitom na stejná zjištění jako žalovaný, tedy na personální propojení dodavatelů, na způsob spolupráce žalobkyně s dodavateli včetně navázání komunikace, nedůvěryhodnost pana Ferencíka, rezignaci na ověření si identity dodavatelů a původu zboží, nedohledatelný způsob fungování dodavatelů (fiktivní sídlo a žádná provozovna, nezveřejňování účetních závěrek, absence reklamy), absenci písemných smluv, způsob hrazení ceny, skutečnost, že dodavatelé nebyli zpočátku registrováni k EET, či že byli dodavatelé postupně označeni za nedůvěryhodné plátce. Žalobkyně tedy věděla, resp. vědět měla a mohla, že transakce s dodavateli jsou stíženy podvodem na DPH. Popsané okolnosti měly v žalobkyni vzbudit pochyby o solidnosti dodavatelů. Krajský soud uvedl, že je pravdou, že jednotlivé okolnosti

samy o sobě nemusí vzbuzovat pochyby, ve svém souhrnu však ano. Za těchto okolností měla žalobkyně jako zkušený obchodník na daném trhu učinit opatření ve smyslu třetího kroku třístupňového testu, která neučinila. Namítla-li žalobkyně, že měl správce daně absenci propagace dodavatelů zjišťovat hlouběji než pouze internetovým vyhledáváním, krajský soud naznal, že žalobkyně nepředložila žádný konkurenční důkaz, z něž by bylo patrné, že dodavatelé vykonávali propagační činnost.

[17] Krajský soud dále na podporu svých závěrů poukázal na skutečnost, že žalobkyně uzavírala smlouvy s dodavateli, jejichž jednatelem byl pan Ferencík. Ten byl rovněž jednatelem předchozích dodavatelů, kteří byli v podstatě těsně po ukončení spolupráce označeni za nespolehlivé plátce. Dále se krajský soud věnoval detailům obchodní spolupráce mezi žalobkyní a dodavateli. Všechny popsané skutečnosti svědčí dle názoru krajského soudu závěru, že žalobkyně byla srozuměna s existencí podvodu na DPH.

[18] Není rovněž dle krajského soudu pravdou, že žalovaný nevysvětlil význam písemné formy smluv, neboť tak učinil v bodě 86 svého rozhodnutí. Krajský soud se s jeho hodnocením v této věci ztotožnil. Dále vysvětlil, že odepření nároku na odpočet DPH není možné pouze za aktivní účasti daňového subjektu na podvodu, či zda o něm alespoň věděl, ale zda o něm vědět měl a mohl. Není proto rozhodné, zda jsou ústní smlouvy v segmentu podnikání žalobkyně běžnou praxí, protože v projednávané věci existuje celý souhrn indicií, které měla žalobkyně vzít při kontraktaci s dodavateli v potaz, aby svým jednáním předešla účasti na daňovém podvodu. V otázce formy smluv neshledal krajský soud případným ani odkaz žalobkyně na rozsudek NSS ze dne 31. 7. 2018, č. j. 5 Afs 252/2017-31, který byl od projednávané věci skutkově odlišný a v němž obsažené závěry nijak nerozporují závěry žalovaného. Shora uvedené závěry krajský soud vztáhl i na otázku plateb v hotovosti. Krajský soud následně konkrétně popsal, v čem považuje způsob kontraktace mezi dodavateli a žalobkyní za nestandardní a nelogický, včetně nežádoucích praktických aspektů takové spolupráce.

[19] Správce daně dle názoru krajského soudu hodnotil opatření přijatá žalobkyní z hlediska jejich adekvátnosti a kvality v dostatečné míře. Správní orgány přitom nemají povinnost daňový subjekt instruovat v tom, jaká opatření by měl přijmout. Krajský soud se se správními orgány ztotožnil, že opatření přijatá žalobkyní (lustrace v obchodním rejstříku a systému ARES) nemohla svědčit existenci její dobré víry, obzvláště když z těchto zdrojů plynou údaje, jež naopak svědčí závěru o pochybném charakteru dodavatelů.

[20] Krajský soud neshledal důvodnou ani námitku týkající se vadného dokazování ve věci. Není dle jeho názoru pravdou, že by správce daně před žalobkyní zatajoval listiny svědčící v její prospěch. K neprovedení důkazních návrhů žalovaným krajský soud uvedl, že rozhodnutí žalovaného bylo žalobkyni dodáno do datové schránky dříve, než žalovanému zaslala svůj návrh na doplnění dokazování. Odvolání lze přitom doplňovat pouze do okamžiku vydání rozhodnutí, přičemž tímto okamžikem je učinění úkonu k jeho doručení.

[21] Skutečnost, že účetní žalobkyně byla v únoru 2017 kontaktována správcem daně ohledně obchodů se společností DESGENETA, nemůže mít žádný vliv na dokazování v daňovém řízení. Předchozí postupy správce daně včetně vrácení odpočtu nemohou

pokračování

zpochybnit později získaná zjištění ani založit dobrou víru žalobkyně a legitimní očekávání, které by vylučovalo, aby správce daně později svůj postoj ve světle těchto zjištění přehodnotil. Proto ani krajský soud nepřistoupil k provedení důkazu svědeckými výpověďmi a prohlášeními dodavatelů (tj. pana Ferencíka).

[22] Dle názoru krajského soudu je spis vedený v nynější věci v dostatečné míře organizovaný a přehledný a správce daně při jeho vedení nijak nepochybil. Žalobkyně ostatně nespécifikovala, jakým způsobem měl správce daně při jeho vedení pochybit.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[23] **Žalobkyně** (dále též „stěžovatelka“) podala proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost, jejíž důvody podřadila pod § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“). Navrhuje, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[24] V kasační stížnosti stěžovatelka namítá, že správní orgány neunesly důkazní břemeno stran vědomostního testu. Stěžovatelka setrvává na tom, že model její spolupráce s dodavatelem byl zcela standardní a z jejího úhlu pohledu nic nenasvědčovalo skutečnosti, že by transakce mohly být stiženy podvodem na DPH. Krajský soud považoval za nestandardní právě ty okolnosti transakcí, které vůbec podezřelé nejsou. V této souvislosti odkazuje na judikaturu týkající se vědomostního testu. Z té má vyplývat, že virtuální sídlo dodavatele nemůže být součástí testu (rozsudek NSS ze dne 31. 7. 2018, č. j. 5 Afs 252/2017-31). Dále stěžovatelka uvádí, že dodavatelé se stali nespolehlivými plátcí až poté, co přestali obchodovat se stěžovatelkou. Stěžovatelka přitom v žalobě vysvětlila, jaké praktické důvody ji vedly ke změně jednotlivých dodavatelů (poprvé zdravotní stav pana Ferencíka, podruhé změna jejího odběratele, který sídlil v Egyptě). Nebylo přitom pro ni logické ověřovat si, zda minulý obchodní partner není nespolehlivým plátcem; logické to bylo u nových obchodních partnerů, což činila. Pro dodavatele je dále výhodné zatajovat původ zboží, neboť pokud by stěžovatelce původ vyzradili, mohla by si ho příště opatřit přímo od jejich dodavatele. Stěžovatelka namítá, že daňový subjekt nemůže plnit roli inkvizitora svých obchodních partnerů; to je úkolem daňových orgánů (viz rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60). Transakce navíc byly uskutečněny za standardní cenu, přičemž daňové orgány a krajský soud měly svůj právní názor postavit mj. na tom, že byly uskutečněny za „zajímavou“ cenu. Je rovněž běžné, aby se v tomto segmentu podnikání obchodní partneři potkávali na vrakovištích nebo ve velkoobchodech, neboť právě tam jsou k sehnání náhradní díly. Pana Ferencíka si po setkání navíc jednatel stěžovatelky vyhledal v systému ARES.

[25] Krajský soud nesprávně aproboval závěr žalovaného, podle něž měl stěžovatelku při transakcích varovat způsob platby a absence písemných smluv. Správce daně měl zjišťovat, zda tento způsob obchodního styku není na daném segmentu trhu běžný, jak tvrdila stěžovatelka. Krajským soudem citovaný rozsudek č. j. 4 Afs 177/2020-43 není na projednávané věc přílehlavý, neboť operuje s pojmem „průměrný subjekt“ a možností takového subjektu rozpoznat při transakci varovné indicie, přičemž správce daně v projednávané věci standard průměrného subjektu nezjišťoval. Aby mohla absence

písemných smluv a platby v hotovosti hrát roli ve vědomostním testu, musí být dle názoru stěžovatelky prokázáno, že se jedná o neobvyklé praktiky na daném segmentu trhu. Není rovněž dle jejího mínění pravdou, že by písemná forma smlouvy garantovala lepší úpravu práv mezi obchodními partnery. Stěžovatelka k tomu uvádí, že v případě uzavření písemné smlouvy s dodavatelem by byla „*místo relativní jistoty v podobě dispozitivní úpravy občanského zákoníku vydána značné nejistotě díky možným odchýlkám od této dispozitivní úpravy. Písemné smlouvy by tedy musela nechávat revidovat právníkem, což by pro ni představovalo zcela zbytečné a vzhledem k velikosti transakcí prohibitivní transakční náklady.*“ Co se týče propagace dodavatelů, stěžovatelka uvádí, že ji netížilo důkazní břemeno ohledně její existence, jak naznačil krajský soud ve svém rozsudku. Některé žalovaným tvrzené podezřelé okolnosti (jako například způsob navázání spolupráce stěžovatelky s panem Ferenčíkem) vyplývají z laického slovníku jednatele stěžovatelky při výslechu v rámci daňové kontroly.

[26] Krajský soud dle názoru stěžovatelky nesprávně vypořádal námitku týkající se skladových čísel uvedených na daňových dokladech. Stěžovatelka trvá na tom, že ve spise není doloženo, že by taková praktika byla něčím neobvyklá. Žalovaný v řízení před krajským soudem argumentoval poukazem na web prodejce autodílů Škoda, kde nejsou interní skladová čísla dohledatelná. To je však dle názoru stěžovatelky normální, neboť se jedná o maloobchodní prodej. Ve velkoobchodním prodeji je běžné na daňových dokladech používat skladová čísla. I proto je používala stěžovatelka při obchodování se společností AUTOPARTS, která je velkým odběratelem, a s menšími odběrateli používala katalogová čísla, jak je to v maloobchodním styku běžné a pro stěžovatelku praktické. Stěžovatelka rovněž namítá, že pokud by byla v komplotu s dodavatelem, nemusela by vynakládat snahu se s dodavatelem fakticky setkávat a přebírat od nich zboží.

[27] Stěžovatelka je dále toho názoru, že krajský soud nesprávně vyhodnotil námitku neprovedení navržených důkazů žalovaným a následně sám nesprávně odmítl tyto důkazy provést. Postup správce daně navíc stěžovatelce založil legitimní očekávání o solidnosti společnosti DESGENETA a o správnosti jejího postupu. Správce daně totiž na stěžovatelku učinil dotaz ohledně spolupráce s touto společností a žádné další kroky následně již neučinil. Krajský soud pominul, že legitimní očekávání je subjektivní kategorií, kterou je třeba zkoumat z pohledu daňového subjektu. Krajský soud si nesprávně vyložil usnesení rozšířeného senátu NSS č. j. 1 Afs 183/2014-55. Z toho dle názoru stěžovatelky vyplývá, že povinnost vyzvat daňový subjekt k podání daňového přiznání se neaplikuje pouze výjimečně, a to v případech aktivní účasti subjektu na daňovém podvodu (nikoli toliko pro účast na podvodném řetězci). V nynější věci měly správní orgány předem jasno v tom, jakou částku v budoucnu stěžovatelce doměří, a to na základě kontrolních hlášení. Správce daně tedy měl aplikovat § 145 odst. 2 daňového řádu.

[28] **Žalovaný ve svém vyjádření** uvádí, že se ztotožňuje se závěry učiněnými krajským soudem a navrhuje kasační stížnost zamítnout. V úvodu vyjádření konstatuje, že sporným je v nynější věci zejména prokázání toho, zda stěžovatelka mohla vědět o zapojení do daňového podvodu. Uvádí, že je to právě kontext jednotlivých zjištěných objektivních a ve vzájemných souvislostech hodnocených okolností, který je činí v souhrnu podezřelými. Poukazuje na zapojení stěžovatelky do podvodného řetězce alespoň v nedbalostní formě.

pokračování

[29] Žalovaný zastává i nadále názor, že virtuální sídlo dodavatele může být ve spojení s dalšími okolnostmi indikátorem, že je dodavatel účastníkem daňového podvodu, pokud není známo místo, odkud dodavatel vykonává svoji podnikatelskou činnost a kde má své zázemí. V nynější věci měli všichni tři dodavatelé virtuální sídla a žádný z nich neměl provozovnu. Pro podnikatelský subjekt s takovým obratem není tento způsob podnikání standardní. Virtuální sídlo může být dle názoru žalovaného zohledněno ve vědomostním testu, neboť se jedná o okolnost, která může mít svůj význam v souhrnu s dalšími okolnostmi. Relevance virtuálního sídla pro vyhodnocení vědomostního testu je třeba posuzovat případ od případu. Rozsudek NSS č. j. 5 Afs 252/2017-31 tuto skutečnost nerozporuje.

[30] Žalovaný trvá na tom, že fakt, že jednotliví dodavatelé se postupně krátce po skončení spolupráce se stěžovatelkou stali nespolehlivými plátcí, není pouze souhrou náhod. Všichni tři dodavatelé měli téhož jednatele, všichni neodváděli daň na výstupu a se všemi stěžovatelka přestala ve vhodnou dobu spolupracovat. Stěžovatelka si měla dodavatele postupně prověřit, aby zjistila, zda předchozí dodavatelé se stejným jednatelem byli označeni za nespolehlivé plátce. Přes osobu pana Ferencíka si mohla stěžovatelka rovněž ověřit, že byl jednatelem v celé řadě dalších společností se stejně nepříznivými výsledky podnikání. Změny dodavatelů pod hlavičkou téhož jednatele dle názoru žalovaného nedávají logický smysl. Vysvětlení, která k tomu předložila stěžovatelka, se žalovanému nejeví jako věrohodná.

[31] Žalovaný dále tvrdí, že v popisu okolností navázání spolupráce mezi stěžovatelkou a dodavatelem (panem Ferencíkem) nehrál roli laický slovník jednatele stěžovatelky užitý při jednání se správcem daně. Důležitý byl způsob vedení kontraktace (mimo provozovny, opakované dodávky za statisícové částky placené v hotovosti, absence písemné smlouvy) za současného minimálního ověření osoby pana Ferencíka ze strany stěžovatelky (předložení občanského průkazu a lustrace v systému ARES). Kdyby si stěžovatelka navíc skutečně pana Ferencíka prověřovala v systému ARES, musela by nabýt pochyby o důvěryhodnosti dodavatelů. Takový postup není vůči novému smluvnímu partnerovi běžný.

[32] Správce daně ani žalovaný stěžovatelce nevytýkali, že si neověřila přesný původ zboží ve smyslu identifikace předchozích dodavatelů. Vytkli jí, že o původ zboží neprojevila jakýkoliv zájem, což nesvědčí tomu, že by si počínala obezřetně. K problému slovního obratu „zajímavá cena“ žalovaný uvádí, že užití tohoto obratu v daňovém řízení nyní stěžovatelka zlehčuje, nicméně cena pro ni zajímavá být musela, jinak by nedávalo smysl za uvedených podmínek k transakci přistoupit.

[33] Stěžovatelka dle názoru žalovaného v kasační stížnosti zlehčuje právní záruky, které poskytují písemné smlouvy. Tyto záruky jsou přitom při statisícových zakázkách pro smluvní partnery stěžejní (například s ohledem na případná práva z vadného plnění). Smluvní zajištění transakcí navíc představuje ochranu financí smluvních partnerů, nikoli nedůvodně zvýšené náklady. Náklady na právní služby spojené s přípravou smluv lze redukovat například vypracováním jedné rámcové smlouvy pro více budoucích transakcí. Absence písemných smluv je tedy v nynější věci okolností svědčící závěru, že se stěžovatelka alespoň nedbalostně podílela na daňovém podvodu, a není ani zjevně v daném segmentu trhu

běžnou záležitostí, když nyní stěžovatelka navrhuje provést dokazování smlouvami se svým odběratelem (společností AUTOPARTS).

[34] K platbám v hotovosti žalovaný uvádí, že stěžovatelka nepředložila jediný logický důvod, proč by měly být v obchodu s autodíly standardem. Na některých daňových dokladech s dodavatelem bylo navíc uvedeno bankovní spojení (číslo účtu) a pokyn k bezhotovostní platbě. To nesevčí závěru, že by byly hotovostní platby v daném segmentu trhu běžnou praxí. V kontextu ostatních okolností jsou hotovostní platby podezřelou skutečností osvědčující závěr o alespoň nedbalostním zapojení stěžovatelky do daňového podvodu.

[35] K identifikaci zboží podle skladových čísel žalovaný uvádí, že se jedná toliko o jeden z dílků argumentace svědčící o zapojení stěžovatelky do daňového podvodu. Žalovaný i nadále zastává názor, že značit takto zboží na daňových dokladech není běžnou praxí.

[36] K námitce legitimního očekávání, které mělo stěžovatelce dle jejího názoru vzniknout na základě telefonátu se správcem daně, žalovaný uvádí, že tento telefonát nemohl mít pro stěžovatelku (ani subjektivně) takový význam, aby mohl odůvodňovat neexistenci daňového podvodu a později získané důkazy o vědomém zapojení stěžovatelky do něj. K hovoru došlo až po navázání spolupráce mezi stěžovatelkou a dodavatelem, a tudíž ani nemohl sehrát roli při hodnocení obezřetnosti stěžovatelky.

[37] K námitce týkající se (ne)aplikace § 145 odst. 2 daňového řádu správcem daně žalovaný uvádí, že k tomuto postupu nebyl správce daně povinen, neboť nedisponoval před zahájením daňové kontroly takovými informacemi, které by bez dalšího osvědčovaly závěr, že odpočty na DPH stěžovatelce nenáleží, a ani takovými informacemi z logiky věci disponovat nemohl. V rámci daňové kontroly byl šetřen podvod na DPH, což je jedna z výjimek, kdy se § 145 odst. 2 neuplatní (viz bod 60 usnesení č. j. 1 Afs 183/2014-55).

[38] Osoba zúčastněná na řízení se ke kasační stížnosti nevyjádřila, pouze se ztotožnila se stěžovatelkou.

III. Posouzení kasační stížnosti

[39] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatelka je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupena advokátkou. Poté Nejvyšší správní soud zkoumal důvodnost kasační stížnosti dle § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

[40] Kasační stížnost není důvodná.

[41] Nejvyšší správní soud shrnuje, že argumentace obsažená v kasační stížnosti směřuje vůči posouzení existence objektivních okolností svědčících o tom, že žalobkyně věděla, nebo

pokračování

alespoň vědět mohla a měla, že se transakcemi s dodavateli zapojila do daňového podvodu, a přijetí adekvátních opatření, která po ní mohla být v dané věci vyžadována, aby se vyhnula zapojení do podvodu. V řízení naopak není sporné, že posuzované transakce byly součástí daňového podvodu. Dále stěžovatelka namítá procesní pochybení správce daně, porušení jejího legitimního očekávání a rámcově též nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu.

Nepřezkoumatelnost rozsudku

[42] Stěžovatelka nazvala oddíl III. doplnění kasační stížnosti „*Nezákonnost a nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku*“. V dalším textu kasační stížnosti však tvrzenou nepřezkoumatelnost nijak blíže nespecifikuje, resp. konkrétně neuvádí, v čem by měla nepřezkoumatelnost rozsudku spočívat. V bodě 40 kasační stížnosti namítá, že krajský soud „*obsahově nevypořádal*“ námitku týkající se skladových AP čísel, což by nasvědčovalo tomu, že stěžovatelka považuje rozsudek krajského soudu za nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů (srov. rozsudek NSS ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003-52).

[43] K tomuto Nejvyšší správní soud uvádí, že krajský soud se s námitkami stěžovatelky týkajícími se užití skladových čísel na daňových dokladech vypořádal zejména v bodech 34 a 35 rozsudku. Uvedl, že správce daně a žalovaný dostatečně podložili svoje závěry ohledně nestandardnosti této praktiky, přičemž s jejich závěrem se ztotožňuje. Zároveň krajský soud uvedl, že „*jde o jednu z několika skutečností dokládajících existenci podvodného řetězce*“ a že nestandardnost postupu v daném podnikatelském odvětví vyplývá i z toho, že sama stěžovatelka na dokladech, které vystavuje svým odběratelům, uvádí čísla katalogová. Snaží-li se stěžovatelka vysvětlit v kasační stížnosti, že je zcela pochopitelné, že katalogová čísla výrobce užívala pro maloobchodní segment svých odběratelů, kdežto AP čísla užívaná jejím obchodním partnerem společností AUTOPARTS pro velkoobchodní segment, nepředestřela toto vysvětlení již v řízení před krajským soudem ani v daňovém řízení, a proto nelze krajskému soudu vytýkat, že se jím nezabýval. Nejvyšší správní soud je toho názoru, že krajský soud dostatečně osvětlil, proč považuje danou okolnost za nestandardní a podporující závěr o zapojení stěžovatelky do podvodného řetězce. Nadto je z jeho odůvodnění patrné, že se jedná pouze o jednu okolnost nasvědčující tomuto závěru, nikoli o skutečnost, která by zapojení stěžovatelky do podvodného řetězce nasvědčovala sama o sobě. Ani případná vágnost odůvodnění krajského soudu v rámci vypořádání této námítky by tedy nepřezkoumatelnost rozsudku nezpůsobovala, neboť závěr o zapojení stěžovatelky do podvodného řetězce vystavěl na celé řadě dalších argumentů.

[44] Dále stěžovatelka zmiňuje slovo „nepřezkoumatelný“ v bodě 16 doplnění kasační stížnosti, a to v souvislosti s tím, že krajský soud staví na „zajímavé“ ceně, aniž by tento závěr podložil, neboť ve skutečnosti obchodní transakce proběhly s obvyklou marží. K tomu Nejvyšší správní soud poukazuje na body 42 a 43 odůvodnění rozsudku krajského soudu, z nichž vyplývá, že krajský soud nevycházel z toho, že by cena náhradních dílů neodpovídala ceně tržní. Krajský soud toliko poukázal na vyjádření jednatele stěžovatelky, jenž při jednání se správcem daně na jeho dotaz, zda porovnával cenu zboží nabízenou panem Ferenčíkem s cenami ostatních dodavatelů, odpověděl, že takové porovnání prováděl. Cena nabízená panem Ferenčíkem byla tak zajímavá, že nabídku přijal. Pokud krajský soud vycházel z tvrzení samotné stěžovatelky, které korektně interpretoval, nelze mít za to, že by

jeho závěr byl nepodložený. Krajský soud z tohoto vyjádření neusuzoval nic o tom, zda lze nabízenou cenu považovat za tržní (obvyklou), nebo nápadně nízkou. Cena náhradních dílů nepatří v posuzované věci mezi objektivní skutečnosti, které by nasvědčovaly tomu, že stěžovatelka měla a mohla vědět o svém zapojení do daňového podvodu.

[45] Důvod kasační stížnosti dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. není dán, rozsudek krajského soudu netrpí nepřezkoumatelností.

Obecná východiska při posuzování podvodů na DPH

[46] Podvodem na DPH se rozumí situace, kdy jeden z článků obchodního řetězce neodvede daň, přičemž neodvedení daně nemá původ v podnikatelském selhání subjektu, a další si ji za nestandardních okolností čerpá prostřednictvím odpočtu, čímž získá daňové zvýhodnění, které je v rozporu s účely směrnice 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006. Vychází se z teze, že subjektu, který se svojí obchodní transakcí zapojil do podvodného řetězce, nikdy nárok na daňový odpočet nevznikl (platí to pro všechny účastníky řetězce, kteří věděli, nebo mohli a měli vědět, že se podílí na podvodu). Nezáleží přitom na tom, zda měl takový účastník podvodného řetězce ze spáchání podvodu prospěch (rozsudky SDEU ze dne 12. 1. 2006 ve věci *Optigen*, C-354/03, C-355/03 a C-484/03, či ze dne 21. 6. 2012 ve věci *Mahagében*, C-80/11 a C-142/11, nebo ze dne 24. 11. 2022 ve věci *Finanzamt M*, C-596/21). Vztah účastníka obchodního řetězce k daňovému podvodu se posuzuje podle tzv. vědomostního testu. V něm je hodnoceno, zda existují objektivní okolnosti svědčící o tom, že daňový subjekt věděl nebo alespoň vědět měl a mohl, že se transakcí podílí na daňovém podvodu, a zda daňový subjekt přijal adekvátní opatření, která po něm mohla být v dané věci vyžadována, aby se účasti na podvodu vyhnul. V případě, že daňový subjekt „projde“ vědomostním testem, může si platně nárokovat odpočet na DPH i z transakcí, které byly prokazatelně zasázeny daňovým podvodem (srov. rozsudek SDEU ze dne 6. 7. 2006 ve věci *Kittel*, C-439/04 a C-440/04 či ze dne 18. 5. 2017 ve věci *Litdana*, C-624/15).

[47] Co se týče okolností, které nasvědčují tomu, že daňový subjekt přinejmenším mohl a měl vědět o svém zapojení do daňového podvodu, Nejvyšší správní soud uvádí, že každý případ podvodu na DPH disponuje specifiky, pro které je nutné posuzovat tyto okolnosti přísně individuálně (srov. rozsudek NSS ze dne 14. 5. 2020, č. j. 1 Afs 493/2019-32). Z judikatury vyplývají konkrétní okolnosti, které mohou svědčit o existenci podvodu na DPH a mají daňovému subjektu v tomto smyslu sloužit jako varování a podnět k přijetí adekvátních opatření, jež by zabránila zapojení do podvodu. Tyto okolnosti (nepřímé indicie) následně tvoří určitou mozaiku, z níž lze usoudit na zapojení daňového subjektu do daňového podvodu, jestliže nepřijal adekvátní opatření (rozsudek NSS ze dne 18. 5. 2023, č. j. 8 Afs 201/2021-74). Jelikož je každý případ specifický, může nastat situace, kdy jedna podezřelá okolnost svědčí o vědomém zapojení daňového subjektu do podvodného řetězce, nebo je pro tento závěr okolností podpůrnou, ale i situace, kdy obdobná okolnost nevede k závěru o vědomém zapojení subjektu do podvodného řetězce a takový závěr nepotvrzuje ani podpůrně. Dokazování existence skutkových okolností svědčících o tom, že daňový subjekt o své účasti na daňovém podvodu věděl, anebo vědět mohl a měl, spočívá zpravidla v prokázání provázaného komplexu dílčích podezřelých okolností (střípků mozaiky), a to nepřímými důkazy, které však nelze vytrhávat z kontextu a hodnotit izolovaně, neboť jejich

pokračování

důkazní síla spočívá právě v jejich komplexnosti (např. rozsudky NSS ze dne 20. 1. 2021, č. j. 10 Afs 206/2020-41, body 35 a 47, ze dne 10. 11. 2022, č. j. 6 Afs 232/2021-46, bod 21, ze dne 14. 2. 2024, č. j. 6 Afs 203/2023-58, bod 18, nebo ze dne 28. 6. 2024, č. j. 7 Afs 193/2022-48).

[48] Mezi okolnosti, které onu mozaiku mohou tvořit, judikatura řadí například to, že dodavatel využívá virtuální sídlo (viz rozsudek NSS ze dne 13. 5. 2021, č. j. 7 Afs 265/2020-61). Z poukazovaného rozsudku vyplývá, že „virtuální sídlo nesvědčí samo o sobě o podvodném charakteru společnosti; toto však představuje důležitou indicii, která by měla v daňovém subjektu vzbudit pochybnosti a měla by jej motivovat ke zvýšené opatrnosti a k učinění adekvátních preventivních opatření za účelem vyloučení jeho účasti na podvodu na DPH“. Podvodné subjekty využívají virtuální sídla zejména proto, aby orgánům finanční správy ztížily je kontaktovat. Tato taktika bývá doprovázena rovněž absencí provozovny spojenou s absencí propagace svého podnikání a webových stránek, což v souhrnu tvoří určité podnikatelské zázemí podnikatele potřebné pro úspěšný výkon podnikatelské činnosti (srov. rozsudky NSS ze dne 18. 8. 2022, č. j. 1 Afs 201/2021-53, nebo ze dne 12. 10. 2023, č. j. 2 Afs 63/2022-60). Fakt, že dodavatel nevyužívá propagace svého podnikání, nasvědčuje závěru, že účelem jeho existence není podnikatelská činnost v pravém slova smyslu, tedy činnost vyznačující se dlouhodobostí a vedoucí k dosažení maximálního zisku. Poctivý daňový subjekt by měl v případě neexistence fyzického sídla a provozovny zpozornět zejména proto, že takový dodavatel může být v budoucnu obtížně dostupný i pro něj, což může způsobovat problémy například v rámci uplatňování práv z vadného plnění.

[49] Dalšími takovými okolnostmi mohou být i zvláštní způsob navázání spolupráce daňového subjektu a dodavatele, případně jejího nevysvětlitelného ukončení/výměny za jiného dodavatele, zejména pokud je reprezentován stejným jednatelem (srov. rozsudky NSS ze dne 3. 2. 2021, č. j. 4 Afs 177/2020-43, ze dne 1. 10. 2021, č. j. 6 Afs 191/2021-41, a ze dne 29. 4. 2024, č. j. 8 Afs 65/2023-64; poslední poukazovaný rozsudek obsahuje mimo jiné podrobné pojednání o důležitosti webových stránek pro navazování spolupráce mezi obchodními partnery). Nestandardnost navázání spolupráce je samozřejmě posuzována s ohledem na specifika každého případu.

[50] Nestandardní mohou být i praktiky samotné spolupráce mezi daňovým subjektem a dodavatelem. Typickými praktikami tohoto rázu mohou být například platby v hotovosti ve vysokých částkách či absence písemných smluv (srov. rozsudek NSS ze dne 21. 9. 2023, č. j. 2 Afs 69/2023-50). Hotovostní platby značně zneprůhledňují faktický tok plateb, a to na rozdíl od plateb bezhotovostních, které lze velmi snadno dohledat. Podobné platí i o užívání toliko ústních smluv. Písemné smlouvy představují důkaz o provedení a charakteru transakce, což o ústních dohodách neplatí. Lze volně vycházet z teze, že poctiví obchodní partneři mají zájem na tom, aby jejich vzájemné vztahy byly upraveny kvůli právní jistotě co nejlépe. To platí zejména u transakcí týkajících se prodeje zboží, u kterých absence písemných smluv znesnadňuje uplatnění práv z vadného plnění. Obdobné lze říci o platbách v hotovosti. Hotovostní platba, obzvláště je-li řádově statisícová, je méně pohodlným způsobem platby a pro její provedení není objektivně mnoho důvodů. Relevantními okolnostmi mohou být i jednotlivé logistické aspekty spolupráce, například způsob předání zboží, způsob ověřování původu a kvality zboží, způsob dopravy zboží

a podobně (srov. rozsudek NSS ze dne 18. 5. 2023, čj. 8 Afs 201/2021-74). Neověřování původu zboží je třeba dát do kontextu s absencí písemné smlouvy. Poctivý podnikatel má obvykle zájem na tom, aby věděl o přebíraném zboží co nejvíce. V opačném případě riskuje zhoršení svého postavení při uplatnění práv z vadného plnění a narušení spolupráce se svými vlastními odběrateli. Podvodný subjekt se naopak snaží před orgány finanční správy zastříti původ zboží, což slouží jako jeden z nástrojů zastření účelu a charakteru učiněných transakcí.

[51] Relevantními okolnostmi mohou být rovněž četné charakteristiky na straně dodavatele. Kromě výše uvedené absence fyzického sídla nebo propagace svého podnikání se může jednat o skutečnost, že dodavatel je nespolehlivým plátcem DPH ve smyslu § 106a ZDPH (viz rozsudek NSS ze dne 1. 10. 2021, č. j. 6 Afs 191/2021-41). Status nespolehlivého plátce označuje plátce DPH, který dluží minimálně půl milionu korun, neplní lhůty pro povinná podání nebo je zapojen do podezřelých obchodů. Registr DPH, v němž lze informaci o nespolehlivosti plátce dohledat, tedy slouží mimo jiné podnikatelským subjektům pro snížení rizika, že vstoupí do obchodního styku s nepoctivým subjektem. V registru plátců DPH musí mít daňové subjekty povinně uvedeno číslo účtu, který využívají pro své ekonomické aktivity (§ 96 odst. 1 ZDPH). Pokud tomu tak u daňového subjektu není, nebo pokud v registru uvádí jiný účet, než jaký ve skutečnosti využívá, lze předpokládat, že má v úmyslu zastírat budoucí platby. Podezřelými okolnostmi mohou být současné i minulé personální vazby a s nimi spojená obchodní historie dodavatele, případně fyzických osob figurujících v orgánech dotčených společností včetně častých a nelogických personálních změn (rozsudek NSS ze dne 6. 8. 2020, č. j. 1 Afs 304/2019-33). Silně podezřelá může být předchozí účast jednatele na fungování společností, jimž byla zrušena registrace k DPH, byly prohlášeny za nespolehlivé plátce, nebo skončily v likvidaci (srov. rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 18. 5. 2023, č. j. 10 Af 13/2022-79). Riziková je obvykle i spolupráce s dodavatelem, který nezveřejňuje účetní závěrky ve smyslu § 21 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, neboť to rovněž svědčí o úmyslu zakrýt podnikatelské praktiky a vyvolává pochybnosti o dodržování zákonem stanovených povinností (srov. rozsudky NSS ze dne 3. 2. 2021, č. j. 4 Afs 177/2020-43, a ze dne 29. 4. 2024, č. j. 8 Afs 65/2023-64, bod 47). Poctivý obchodní partner se obchodováním s takovým subjektem sám vystavuje zvýšenému riziku, neboť nemůže mít ucelený obrázek o fungování a materiálním zajištění obchodního partnera.

[52] Při vyhodnocení nestandardní povahy jednotlivých objektivních skutečností nemůže být rozhodující, zda se jedná o standardní obchodní praxi daňového subjektu, neboť právě ta může být z hlediska účasti na daňovém podvodu riziková, protože by bylo absurdní, aby nevybočení z rizikové obchodní praxe bylo vykládáno ve prospěch daňového subjektu. Stěžejní je, zda lze obchodní chování daňového subjektu považovat za nestandardní a za vybočení z běžné obchodní praxe z pohledu průměrného, běžného obchodníka. K odepření nároku na odpočet totiž postačí, prokáže-li správce daně, že průměrný daňový subjekt postupující s náležitou obezřetností by měl na základě uvedených okolností pojmout pochyby o smyslu prováděných transakcí a o jejich možném zatížení daňovým podvodem (rozsudky NSS ze dne 3. 2. 2021, č. j. 4 Afs 177/2020-43, bod 35, a ze dne 19. 12. 2023, č. j. 8 Afs 168/2022-48, bod 25).

pokračování

[53] Ve vztahu k výše uvedeným okolnostem přicházejí v úvahu ve smyslu třetího kroku testu opatření, která může daňový subjekt učinit za účelem zachování své dobré víry. Logicky tedy půjde o řádnou lustraci dodavatele ve veřejných registrech (zda není nespolehlivým plátcem DPH, zda zveřejňuje účetní závěrky, zda zveřejňuje číslo účtu, obchodní historie dodavatele včetně jeho jednatele a společností personálně propojených s dodavatelem, vyhledání sídla dodavatele), vyhledání referencí o dodavateli (zjištění existence webových stránek), dále by měl daňový subjekt trvat na řádném smluvním zajištění transakce, transparentních platbách a na poskytnutí alespoň rámcových informací o původu zboží a podrobných informací o jeho kvalitě. Zároveň by měl trvat na vysvětlení skutečnosti, proč s ním náhle jednájí tytéž fyzické osoby, ale pod hlavičkou jiné právnické osoby. Jestliže daňový subjekt není s to dostat tomu, aby tato opatření pro dané transakce učinil, je namístě do transakce vůbec nevstupovat, což je ostatně rovněž účinným opatřením prokazujícím dobrou víru daňového subjektu a zabraňuje logicky i tomu, aby prostřednictvím zamýšlené transakce došlo k daňovému úniku.

[54] Nejvyšší správní soud pouze na okraj podotýká, že neuvádí všechny myslitelné okolnosti, které mohou vzbuzovat podezření ze zapojení dodavatele do podvodného řetězce, ale pouze ty, které jsou relevantní pro nyní projednávanou věc.

Aplikace na nyní projednávanou věc

[55] Nejvyšší správní soud je v kontextu výše uvedených judikатурních závěrů toho názoru, že stěžovatelka přinejmenším měla a mohla vědět, že transakce, které provedla s dodavateli DESGENETA, GARBON a TSK v letech 2016 až 2018, jsou součástí podvodu na DPH, přičemž neučinila dostatečná opatření, která po ní mohla být v dané věci vyžadována, aby zabránila své účasti na něm. Krajský soud tak dospěl ke správnému závěru.

[56] Při posouzení kasační stížnosti vycházel Nejvyšší správní soud prvně z předmětu podnikání stěžovatelky a obsahu sporných transakcí. Stěžovatelka obchoduje s náhradními autodíly, což je zboží, na které musí být kladeny vysoké nároky z hlediska jeho kvality, neboť ta má dopad do bezpečnosti provozu automobilu. Z faktur, které jsou součástí spisu, vyplývá, že mezi náhradními díly byly mimo jiné ložiska kol, brzdové destičky, stabilizační spojovací tyče či airbagy, tedy součástky automobilu, které výrazně ovlivňují bezpečnost provozu a ochranu osob. Dá se předpokládat, že poctivý podnikatel v tomto oboru bude chtít znát původ takového zboží (alespoň rámcově) a jeho kvalitu, neboť pokud by tak neučinil, mohl by pominout závažné skryté i zjevné vady autodílů, a znemožnit si tak úspěšné nárokování práv z vadného plnění. Z podobných důvodů by za jednotlivé dodávky autodílů v ceně blížící se částce 270 000 Kč platil bezhotovostně a na účet, který dodavatel uvádí v registru DPH, a transakce by měl podloženy písemnou smluvní dokumentací. V zásadě není dán žádný legitimní důvod, pro který by měl seriózní dodavatel tyto základní a zcela běžné podmínky obchodování odmítnout. Ze spisového materiálu však vyplývá, že stěžovatelka na ničem z výše uvedeného netrvala, nevyžadovala po svých dodavatelích žádné záruky. Písemné smlouvy s dodavateli neuzavírala, přičemž uvedla, že není schopna předložit objednávky zboží. Pojištění zboží rovněž nebylo sjednáno. Platby mnohdy v rádech statisíců korun prováděla většinou v hotovosti, nebo bezhotovostně na účet, který dodavatel TSK neměl uveden v registru DPH. Nezájímala se o původ zboží a při jeho

přejímce prověřovala zejména jeho kvantitu. Pokud jde o kvalitu zboží, spoléhal jednatel na svoji třicetiletou praxi v oboru. Jednatel stěžovatelky ke spolupráci s dodavatelem GARBON uvedl, že si při předávce zboží (mnohdy na čerpací stanici či dálničním odpočívadle) toliko ověřil počet kusů a že na nabídku dodavatele reagoval kvůli příznivé ceně zboží.

[57] V souhrnu identifikovaných objektivních okolností nasvědčujících tomu, že stěžovatelka minimálně mohla vědět, že se transakcemi se společnostmi DESGENETA, GARBON a TSK podílí na podvodu na DPH, považuje Nejvyšší správní soud za stěžejní skutečnosti, které se týkají osoby jednatele těchto společností. Správce daně ve zprávě o daňové kontrole poukázal na to, že pan Ferenčík byl předtím, než stěžovatelka začala obchodovat se společností DESGENETA jednatelům dalších společností, s nimiž sice stěžovatelka neměla žádné obchodní vztahy, ale mohla tuto skutečnost zjistit z veřejně dostupných rejstříků. Konkrétně správce daně poukázal na to, že ve vztahu ke dvěma z těchto společností byl ještě před zahájením obchodování se společností DESGENETA zveřejněn údaj o tom, že jsou nespolehlivým plátcem DPH (společnosti Balukostar plus s.r.o. a Lanvallay Advice s.r.o.). Jednatel těchto společností pan Ferenčík byl odpovědný za dění v nich a skutečnost, že byly označeny za nespolehlivé plátce, doléhá zásadním způsobem na pověst pana Ferenčíka. Jednatel stěžovatelky popsal navázání obchodní spolupráce s panem Ferenčíkem tak, že jej potkal osobně v Praze, někde na vrakovišti či ve velkoobchodě, kam pan Ferenčík vezl zboží. Proto jej jednatel stěžovatelky oslovil. Obchodní spolupráce tedy byla navázána na základě náhodného setkání v místě, kam pan Ferenčík dodával zboží, tedy zcela mimo obchodní prostory stěžovatelky či dodavatele. K prvnímu kontaktu nedošlo na základě jeho zprostředkování třetí osobou, reklamy prováděné společností DESGENETA nebo díky dobrému renomé pana Ferenčíka. Stěžovatelka neprověřovala reference ohledně činnosti uvedené společnosti.

[58] Je tedy třeba zdůraznit, že na počátku obchodní spolupráce byl pan Ferenčík pro stěžovatelku zcela neznámou osobou (bez jakékoliv osobní zkušenosti či reference). Současně byl jediným jednatelům a společníkem společnosti DESGENETA. Nelze považovat za přehnaný požadavek, aby stěžovatelka prověřila ve veřejně přístupných rejstřících nejen společnost DESGENETA, nýbrž též osobu, jež za touto společností stojí. Pokud by tak stěžovatelka učinila, zjistila by ještě předtím, než učinila první transakci se společností DESGENETA, že dvě společnosti, v nichž figuroval pan Ferenčík, jsou hodnoceny jako nespolehlivý plátce DPH.

[59] Lustrací společnosti DESGENETA (a rovněž následujících dodavatelů GARBON a TSK) by stěžovatelka zjistila, že tento dodavatel (ani další dva pozdější dodavatelé) nemá žádnou provozovnu ani reálné sídlo, v němž by bylo možné dodavatele kontaktovat. Je přitom nestandardní, že společnost, která přeprořádá autodíly, nedisponuje prostory, v nichž by je skladovala a navazovala kontakty za účelem jejich prodeje. Je pravdou, že sama skutečnost, že dodavatel má toliko virtuální sídlo, ještě nemusí znamenat, že se dopouští daňového podvodu. Stěžovatelka k tomu odkazuje na bod 35 rozsudku NSS ze dne 31. 7. 2018, č. j. 5 Afs 252/2017-31. V této věci Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že existence virtuálního sídla ve spojení s nekontaktností dodavatele a neplněním jiných daňových povinností nenasvědčuje v této konkrétní věci bez dalšího účasti dodavatele

pokračování

v podvodném řetězci. Tento závěr však Nejvyšší správní soud učinil pro daný konkrétní případ, který se od nyní posuzovaného velmi liší. V nynější věci existovaly další a velmi závažné indicie toho, že se dodavatelé podíleli na podvodu, což stěžovatelka mohla a měla vědět. Nejvyšší správní soud ostatně v tomtéž bodě rozsudku výslovně uvádí, které další okolnosti by musely ve věci existovat, aby bylo možné takový závěr učinit, přičemž výslovně zmiňuje i neznalost původu zboží. Závěry rozsudku č. j. 5 Afs 252/2017-31 tedy nelze zobecňovat, což Nejvyšší správní soud ostatně dovodil v rozsudku ze dne 21. 9. 2023, č. j. 2 Afs 69/2023-50 (bod 36), když uvedl, že „stěžovatel namítal, že krajský soud měl aplikovat na projednávanou věc závěry z rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 Afs 252/2017, protože se jednalo o skutkově podobnou věc. Krajský soud se k uvedenému rozsudku vyjádřil v tom smyslu, že v něm uvedené závěry nelze zobecňovat a bez zohlednění dalších relevantních skutkových okolností projednávaného případu bez dalšího aplikovat na stěžovatelovu věc. Nejvyšší správní soud ověřil, že závěry krajského soudu jsou správné. Ačkoli je v některých skutkových okolnostech tam projednávaná věc obdobná (neexistence písemné smlouvy, virtuální sídlo dodavatele, nezveřejňování účetních závěrek ve sbírce listin dodavatele tamního stěžovatele), v mnoha dalších skutkových okolnostech se liší (nejednalo se o nově založenou společnost, resp. společnost, která se běžně nezabývala obchodovaným zbožím, tamní daňový subjekt poukazoval na bezproblémovou spolupráci s dodavatelem z dřívější doby, měl živý kontakt s jejím jednatelem, byla pořizována fotodokumentace z jednotlivých dodávek, ke všem fakturám byl vyžadován rovněž certifikát od výrobce, čestné prohlášení o původu zboží a dalších skutečnostech o jednotlivém zboží, obchodní vztah navíc probíhal v roce 2012, přičemž až v následujících letech se možné znaky daňového podvodu dostaly do obecného povědomí podnikatelské veřejnosti, atd.). S ohledem na mnohé odlišnosti případu řešeného pátým senátem Nejvyššího správního soudu nebylo možné na stěžovatelovu věc bez dalšího vztáhnout závěr, že nemohl vědět o svém zapojení do daňového podvodu. Objektivní okolnosti, které byly daňovými orgány zjištěny v nyní projednávané věci (neexistence písemné smlouvy, virtuální sídlo dodavatelů, nezveřejňování účetních závěrek ve sbírce listin dodavatelů, neexistence referencí o dodavatelích při sjednávání spolupráce, dodavatelé s předmětným zbožím dle jejich předmětu činnosti neobchodovali, nesrovnalosti ve smlouvách o mlčenlivosti, faktická propojenost dodavatelů osobou J. M., platby za zboží pouze v hotovosti, obcházení denního hotovostního limitu, popis zboží v německém jazyce, ačkoli nikdo ze zástupců dodavatelů německý jazyk neovládal, obchodování s Rapid company bez jakékoli smlouvy poté, co byla ukončená spolupráce s GAHARU pro její nespolehlivost, atd.) ve svém souhrnu představují natolik závažné indicie o nestandardnosti dotčených transakcí, že z nich nebylo možné dospět ke stejnému závěru, jako ve věci odkazované stěžovatelem. Postup krajského soudu, který se od rozsudku sp. zn. 5 Afs 252/2017 odlišil a nepřevzal jeho závěry, byl tak zcela v pořádku.“ Nejvyšší správní soud podotýká, že nynější věc se více podobá té projednávané pod sp. zn. 2 Afs 69/2023.

[60] Stěžovatelka by při důkladném prověření dodavatelů v obchodním rejstříku zjistila, že společnost DESGENETA (ani navazující dva dodavatelé) nezveřejňuje účetní závěrky, což indikuje rizikovost obchodního partnera. Stěžovatelka nedokázala vysvětlit, proč se o tuto skutečnost nezajímala, a jak je možné, že jí nebyla s ohledem na ochranu vlastních obchodních zájmů podezřelá. Jednání stěžovatelky v souhrnu vykazuje znaky nezvyklé důvěry v osobu pana Ferencíka, kterého přitom před zahájením spolupráce údajně neznala a který měl zároveň pochybnou obchodní historii.

[61] Do kontextu navázání spolupráce díky náhodnému setkání na vrakovišti či ve velkoobchodě je třeba postavit skutečnost, že žádný z dodavatelů neprovozoval webové stránky a nevyvíjel ani žádnou jinou propagační činnost. Stěžovatelka se pokouší patrně vzbudit dojem, že prodej autodílů probíhá podobně jako stánkový prodej, tedy že prodejce objíždí nejrůznější místa za účelem nalezení zájemců o koupi. Představa, že by pan Ferencík objížděl náhodná vrakoviště a zde hledal náhodné zájemce o prodej drahých autodílů, kterých má čirou náhodou na blíže nespécifikovaném místě velké množství, je nelogická a riskantní mimo jiné i s ohledem na značnou cenu jím dodávaného zboží.

[62] Namítá-li stěžovatelka, že ji netížilo důkazní břemeno stran prokazování propagace dodavatelů, má jistě pravdu. Pomíjí však, že negativní skutečnost (tj. absenci jakýchkoliv forem propagace) nelze dokázat. Není proto dost dobře možné dospět k závěru, že správce daně tížilo důkazní břemeno ve vztahu ke skutečnosti, že dodavatelé stěžovatelky, za něž jednal pan Ferencík, neprováděli žádnou propagaci své činnosti. Reklama obvykle funguje tak, aby se o ní dozvěděl co nejširší okruh potenciálních zákazníků. Jestliže správce daně nebyl schopen svým aktivním hledáním jakoukoliv reklamu týkající se dodavatelů dohledat, patrně neexistovala. Stěžovatelka měla ostatně mnoho příležitostí prokázat opak. To neznamenaá, že by stěžovatelku tížilo důkazní břemeno ve vztahu k této skutečnosti, které by neunesla, nýbrž jen tolik, že stěžovatelka mohla prokázat opak, a tedy vyvrátit závěr správce daně. Jestliže o nějaké propagaci dodavatelů věděla, mohla na ni během daňového řízení kdykoliv poukázat. Sama ovšem netvrdila, že by zaznamenala jakoukoliv propagaci kteréhokoliv ze tří dodavatelů, za něž jednal pan Ferencík.

[63] Závažnost výše uvedených skutečností je třeba hodnotit v kontextu toho, že dvě společnosti, v nichž pan Ferencík působil, se staly nespolehlivými plátcí. Společnost DESGENETA, v níž pan Ferencík působil teprve krátce, neměla žádné místo, kde by bylo možné se s ní stýkat, tj. reálné sídlo ani provozovnu. Neplnila své zákonné povinnosti, neboť nezveřejňovala účetní závěrku, nijak svoji činnost veřejně neprezentovala. Tyto okolnosti rozhodně nepůsobily tak, že by byly schopny napravit reputaci pana Ferencíka ohledně jeho spolehlivosti, naopak spíše vyvolávaly dojem, že i v případě společnosti DESGENETA se snaží zachovávat odstup od veřejnosti (být dosažitelný pouze pro toho a tehdy, kdy určí pan Ferencík, nevídanému zájmu ze strany obchodních partnerů a státních orgánů se vyhýbat), přičemž pokračuje v porušování zákonem stanovených povinností (povinnost zveřejnit účetní závěrky).

[64] Za těchto nestandardních okolností vstoupila stěžovatelka do obchodního vztahu se společností DESGENETA, a to pouze po formálním prověření této společnosti prostřednictvím portálu ARES. Stěžovatelka se nesnažila účinně snížit rizika, která by pro ni mohla vyvstat v obchodním vztahu s touto společností (stejně jako s dalšími dvěma dodavateli), tj. neuzavřela s ní písemnou smlouvu, neprováděla úhradu ceny bezhotovostním převodem na zveřejněný účet. Uzavření smlouvy a její obsah, stejně jako úhradu kupní ceny lze v případě potřeby s vyšší mírou jistoty prokázat písemnou smlouvou a doklady o bezhotovostním převodu z účtu, než tomu je v případě ústně uzavřené smlouvy (zpochybňováno může být nejen samotné uzavření smlouvy, nýbrž i obsah takto uzavřené smlouvy) a hotovostní úhrady ceny.

pokračování

[65] Namítá-li nyní stěžovatelka, že absence písemných smluv je v jejím segmentu trhu běžnou praktikou, zjevně si protiřečí, neboť v řízení před krajským soudem navrhovala provést důkaz písemnou rámcovou smlouvou uzavřenou mezi ní a jejím odběratelem společností AUTOPARTS. Stěžovatelka nijak nevysvětlila, proč se zrovna v jejím segmentu trhu písemné smlouvy neuzavírají. Nejvyšší správní soud vychází z toho, že písemné smlouvy jsou u prodeje takového objemu zboží (hodnota většiny transakcí přesáhla 100 000 Kč, hodnota zboží dodaného v jednom měsíci se často pohybovala kolem jednoho milionu) zcela běžnou praktikou ve kterémkoliv segmentu trhu. Stěžovatelka uvádí, že z pohledu uplatnění práv z vadného plnění nepřináší písemné smlouvy žádné výhody. To je však objektivně nesprávný názor. Písemná smlouva umožňuje přesné a závazné vymezení povinností stran, charakteru plnění a v případném soudním řízení představuje stěžejní důkazní prostředek. Dokázat obsah ústní smlouvy je podstatně obtížnější, což zvyšuje právní nejistotu účastníků smlouvy. Stěžovatelka nesprávně směšuje formu smlouvy s jejím obsahem, neboť má za to, že je pro ni výhodnější, aby se na právní vztah aplikovala dispozitivní právní úprava obsažená v občanském zákoníku, nikoliv odchylná smluvní ujednání. I v ústně uzavřené smlouvě lze sjednat práva a povinnosti jejích účastníků odchylně od dispozitivní úpravy obsažené v zákoně, pouze může být obtížné prokázat obsah smlouvy.

[66] Ačkoli dále z argumentace stěžovatelky vyplývá, že je toho názoru, že ústní dohoda umožňuje větší flexibilitu smluvních stran, opak je pravdou. Písemná smlouva smluvním stranám poskytuje vyšší úroveň právní jistoty v jednání druhé strany a zároveň nijak nebrání další modifikaci vzájemných povinností. Konečně stěžovatelka tvrdí, že sepsání písemných smluv znamená zvýšené administrativní a finanční náklady (na advokátní služby), jež při počtu smluv, které by ke svému obchodování potřebovala, by byly nepřiměřeně vysoké. S tímto hodnocením nelze souhlasit. Stěžovatelka může uzavírat toliko rámcové smlouvy (jak to ostatně dělala se svým odběratelem AUTOPARTS). Obává-li se vysokých nákladů, lze namítnout, že uzavírání písemných smluv jí do budoucna spíše může ušetřit finanční ztráty plynoucí z vad zboží.

[67] Stěžovatelka poukazuje na to, že ani uzavření písemné smlouvy by jí nepomohlo vyhnout se zapojení do podvodu. K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že objektivní skutečnosti, které nasvědčují tomu, že stěžovatelka minimálně mohla a měla vědět o účasti na podvodu, nemusí mít takovou povahu, aby byly s to zabránit účasti na podvodu. Podstatné je, že vypovídají o tom, zda si stěžovatelka ve vztahu ke svým dodavatelům počínala při své obchodní činnosti obezřetně, nebo naopak lehkovážně přehlížela varovné signály a existující obchodní rizika, mezi nimi i možné zapojení do podvodu na DPH.

[68] Stěžovatelka vyvrací, že by platby v hotovosti představovaly nestandardní okolnost. Krajskému soudu vytýká, že nezjišťoval, co lze na daném trhu považovat za běžnou praxi. Nejvyšší správní soud k tomu uvádí, že obsahem správního spisu je prokázáno, že sama stěžovatelka prodávala zboží za hotovost, stejně jako akceptovala bezhotovostní úhradu kupní ceny po dodání zboží (např. ve vztahu k odběratelům CAR CENTRUM MB s.r.o. nebo MOTO-POL s.r.o.). Neobvyklost hotovostních plateb je dána tím, že hodnota jednotlivých transakcí se blížila zákonnému limitu, do něž lze provádět platby v hotovosti (limit činí podle § 4 odst. 1 zákona č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti, částku

270 000 Kč). Společnost DESGENETA podle stěžovatelky vyžadovala úhradu kupní ceny v hotovosti při předání zboží, čímž byl značně limitován rozsah obchodní spolupráce. Proto např. v červnu 2016 musely být 4 obchodní transakce uskutečněny během 6 dnů (1., 3., 4. a 6. 6. 2016), neboť hodnota každé transakce téměř dosáhla zákonného limitu pro platby v hotovosti (viz s. 14 a 15 zprávy o daňové kontrole).

[69] Absurdní důsledky, k nimž vedly platby v hotovosti, lze demonstrovat na příkladu dodání zboží společností GARBON v prosinci 2017 (s. 17 zprávy o daňové kontrole). Jednatel stěžovatelky při jednání se správcem daně dne 18. 6. 2018 uvedl, že úhradu kupní ceny prováděl vždy hotově. Hotovost předával panu Ferenčíkovi na místě, na kterém se předem dohodli (čerpací stanice, odpočívadlo nebo v sídle stěžovatelky). Zboží bylo hrazeno okamžitě při jeho převzetí nebo následně při dalším kontraktu. Poslední dodání zboží v prosinci 2017 proběhlo dne 6. 12., další nejbližší dodání se uskutečnilo až dne 22. 1. 2018. V mezidobí by tedy při bezhotovostní úhradě kupní ceny neexistoval důvod pro setkání obou jednatelů. Vzhledem k hotovostní úhradě kupní ceny po dodání zboží a zákonnému limitu pro hotovostní platby se však oba jednatelé museli setkat 12., 13., 14., 16. a 18. 12. 2017 jen kvůli předání hotovosti. Místo setkání v těchto dnech, pokud tedy k němu došlo reálně, nikoliv pouze „v účetnictví“, ze spisu nevyplývá, lze nicméně uvést, že sídlo stěžovatelky se nachází v okrese Uherské Hradiště, kdežto sídlo dodavatele v Praze a jeho jednatel měl bydliště v T. (vzdálenost do sídla stěžovatelky je cca 60 km). To navíc v situaci, kdy pan Ferenčík měl dlouhodobě trpět závažnými zdravotními potížemi, které ho v únoru 2017 dokonce přinutily zcela ukončit obchodování se stěžovatelkou (záhy s ní ovšem opět navázal obchodní styky pod hlavičkou jiné společnosti) a v roce 2018 byl v dlouhodobé pracovní neschopnosti. Dodavatel GARBON přitom na fakturách uváděl číslo bankovního účtu a způsob úhrady kupní ceny bezhotovostně, což se neslučuje s tvrzením stěžovatelky, že dodavatel trval na platbách v hotovosti. Závěrem lze dodat, že jednatel stěžovatelky při jednání se správcem daně dne 16. 2. 2018 uvedl, že s jednatelem společnosti GARBON, jehož jméno si nedokázal vybavit, je v osobním kontaktu tak jedenkrát za půl roku. To tedy ostře kontrastuje s frekvencí setkání jen v prosinci 2017.

[70] Z výše uvedeného plyne, že hotovostní platba kupní ceny, která dosahuje řádu statisíců, je nejen neobvyklá, není-li podložena specifickým důvodem (což ovšem není tento případ), nýbrž také limituje rozsah obchodní spolupráce a naprosto zásadním způsobem zvyšuje transakční náklady.

[71] Stěžovatelka namítá, že žalovaný a krajský soud měli zjišťovat, zda obchodování bez písemných smluv a úhrada kupní ceny v hotovosti nejsou v daném segmentu trhu běžné. Nejvyšší správní soud k tomu uvádí, že s ohledem na povahu těchto praktik to nebylo nutné, obzvláště tehdy, když stěžovatelka v žádné z fází projednávání věci nebyla schopná vysvětlit, čím se její segment trhu liší od jiných, a proč zrovna tyto praktiky považuje v jejím segmentu trhu za přirozené. Sama stěžovatelka se ve vztahu k některým svým odběratelům (např. společnosti AUTOPARTS) chovala ve výše uvedených ohledech způsobem, který žalovaný i krajský soud považují za obvyklý (uzavření písemné rámcové smlouvy, písemné objednávky, bezhotovostní platby kupní ceny). Stěžovatelka má reálné sídlo, provozovnu a sklad zboží, webovou prezentaci atd. Při jednání dne 16. 2. 2018 připustila, že svým dodavatelům hradí zboží různě, někdy hotově, jindy „bankou“, zálohy dodavatelé

pokračování

nepožadují. Ani jednání samotné stěžovatelky tak není natolik konzistentní, aby dokládalo existenci jakýchkoliv specifických obchodních zvyklostí.

[72] Stěžovatelka nemá za legitimní požadavek žalovaného a krajského soudu, aby prověřila původ zboží dodávaného společnostmi pana Ferencíka. Stěžovatelka namítá, že je v obchodním styku běžné zatajovat své dodavatele za účelem ochrany exkluzivity svých obchodních vazeb. Právě uvedené je sice možné, nicméně to nijak nevysvětluje, že se stěžovatelka vůbec nepokoušela alespoň rámcově ověřit původ zboží, a to tím spíše, že autodíly byly nabízeny za zajímavou cenu, což může nasvědčovat právě problematickému původu či kvalitě náhradních autodílů. Její dodavatelé neměli žádné obchodní prostory a nebyli etablováni na trhu s náhradními autodíly (viz změna společníka a jednatele krátce před navázáním obchodní spolupráce, k seznámení jednatelů došlo naprostou náhodou, absence dohledatelné propagace dodavatelů apod.). To činí nepravděpodobným, že by dodavatelé stěžovatelky dokázali nabídnout zajímavou cenu náhradních autodílů díky vyjednávací síle vůči svým dodavatelům. Jednatel stěžovatelky v protokolu o zahájení daňové kontroly ze dne 18. 6. 2018 uvedl jen to, že dokáže od pohledu poznat, zda je náhradní díl originální, nebo pochází od alternativních výrobců. Žádné certifikáty k tomuto zboží od dodavatelů neobdržel.

[73] K těmto od počátku existujícím objektivním okolnostem, které trvaly po celou dobu spolupráce se všemi třemi spornými dodavateli, přistoupila další podstatná nestandardní okolnost spočívající ve změně dodavatele. Stěžovatelka nikdy neodebírala zboží souběžně od několika společností pana Ferencíka, vždy jen od jedné společnosti. Nejprve to byla společnost DESGENETA, posléze GARBON a naposledy společnost TSK. Stěžovatelka objektivně mohla (byť s určitým časovým odstupem) zjistit, že společnost pana Ferencíka, s níž již ukončila obchodní spolupráci, je nespolehlivým plátcem DPH. Stěžovatelka se snaží soud přesvědčit, že vždy existovaly objektivní důvody pro změnu dodavatele. Pomíjí však, že sám jednatel stěžovatelky při zahájení daňové kontroly dne 18. 6. 2018 uvedl, že spolupráci se společností GARBON ukončil ihned, jakmile zjistil, že je nespolehlivým plátcem, a to ke konci dubna 2018.

[74] Pokud jde o ukončení spolupráce se společností DESGENETA, tu stěžovatelka vysvětluje zdravotním stavem pana Ferencíka. Ovšem jen dva měsíce poté navázala obchodní spolupráci s jinou společností pana Ferencíka, jehož zdravotní stav se měl zlepšit. Na rozdíl od soudu se však stěžovatelka nikterak nepozastavuje nad tím, že transakce realizované ve dnech 21., 24. a 27. 4. 2017, při nichž měl za společnost GARBON jednat pan Ferencík, byly provedeny v době, kdy pan Ferencík ještě nebyl jednatelem ani společníkem uvedené společnosti. Podle listiny založené ve sbírce listin obchodního rejstříku byl pan Ferencík jmenován jednatelem až dne 28. 4. 2017, což odpovídá i zápisu data vzniku funkce v obchodním rejstříku, přičemž jeho jmenování do této funkce bylo zapsáno do obchodního rejstříku až dne 16. 6. 2017, stejně jako převod podílu ve společnosti. Stěžovatelka přitom v daňovém řízení opakovaně uvedla, že před zahájením obchodní spolupráce s novým dodavatelem si jej prověřila v ARES. Z výše uvedeného plyne, že toto tvrzení buď není pravdivé, nebo stěžovatelce nevadilo, že jedná s osobou, která nebyla oprávněna jednat jménem společnosti GARBON. Ani jedna z těchto eventualit nesvědčí o obezřetnosti

stěžovatelky a přijetí účinných preventivních opatření, které by jí pomohly vyhnout se účasti na podvodu.

[75] Druhou změnu dodavatele zdůvodnila stěžovatelka požadavkem pana Ferenčíka na odlišení zboží, které měla stěžovatelka dodávat svému odběrateli do Egypta (jednalo se o náhradní autodíly jiných koncernových značek). Nejvyšší správní soud k tomuto uvádí, že charakter plnění zůstal i nadále nezměněný a stěžovatelka nevysvětlila, jaké praktické dopady by mohla změna dodavatele pro pana Ferenčíka mít. Stěžovatelka nadto sama popírá důležitost deklarovaného důvodu změny dodavatele, neboť první obchody s novým dodavatelem TSK se týkaly opět náhradních dílů pro vozidla značky Škoda. To stěžovatelka vysvětluje tím, že uvedeným způsobem měl nový dodavatel získat finanční prostředky na nákup dražších náhradních dílů.

[76] Podle Nejvyššího správního soudu měla stěžovatelka s ohledem na své zkušenosti na trhu a na sníženou důvěryhodnost pana Ferenčíka žádat pravdivé vysvětlení změny dodavatele, což neučinila. To je třeba dát do kontextu s výše popsanou skutečností, že předchozí dodavatel byl vždy krátce po navázání nové obchodní spolupráce označen za nespolehlivého plátce. Právě označení za nespolehlivého plátce může být pro zainteresované osoby motivem pro změnu dodavatele. Stěžovatelka se však zřejmě spokojila s nedůvěryhodnými vysvětleními pana Ferenčíka, aniž by si ověřila, zda předchozí dodavatelé nejsou nespolehlivými plátcí. Toto dle názoru Nejvyššího správního soudu mohla a měla udělat. Lze nicméně doplnit, že věc je možná mnohem prostší, neboť jednatel stěžovatelky při jednání se správcem daně dne 18. 6. 2018 uvedl, že ke změně dodavatele došlo z důvodu, že společnost GARBON se stala nespolehlivým plátcem DPH. V tomto kontextu je tedy velmi obtížné uvěřit argumentaci stěžovatelky, že nemohla vědět o problémech, do nichž se aktuální dodavatel dostal a pro něž akceptovala (či možná dokonce iniciovala) změnu dodavatele.

[77] Kromě výše uvedeného je charakter spolupráce stěžovatelky a dodavatelů zvláštní právě i s ohledem na údajné zdravotní potíže pana Ferenčíka. Ten byl/je dle svých slov dlouhodobě nemocný, kvůli čemuž ani nemohl řádně vybírat datovou schránku dodavatelských společností, natož reagovat na výzvy správce daně. Ve stejnou dobu, kdy měl být pan Ferenčík takto nemocný, však prokazatelně uzavíral obchody se stěžovatelkou, osobně jí dopravoval zboží a přebíral platby v hotovosti (viz s. 72 zprávy o daňové kontrole). Stěžovatelka se na jeho zdravotní stav opakovaně a pro různé účely odvolává, aniž by tyto nesrovnalosti byla schopná vysvětlit.

[78] Stěžovatelka se dále ohrazuje proti tomu, že za další nestandardní okolnost je považováno uvádění skladových AP čísel na daňových dokladech. Nejvyšší správní soud k tomu ve shodě s žalovaným uvádí, že žalovaný ve svém rozhodnutí nedovozuje naplnění subjektivní stránky účasti na podvodu z užívání skladových čísel AP na dokladech. Tuto skutečnost zmiňuje pouze v té části rozhodnutí, v níž odůvodňuje kvalifikaci chybějící daně jako daňového podvodu (bod 60 odůvodnění). Žalovaný správně poukázal na to, že sama stěžovatelka vystavovala při dodání zboží svým odběratelům doklady obsahující vždy katalogové číslo a pouze v případě dodávek pro společnost AUTOPARTS navíc (tj. vedle katalogového čísla) i AP číslo. To by v logice stěžovatelčiny argumentace znamenalo, že

pokračování

užívání AP čísel jí muselo ztížit vyskladnění zboží, jestliže na daňových dokladech musela uvést katalogové číslo dodávaného zboží.

[79] Stěžovatelka tvrdí, že uvádění AP čísel na daňových dokladech je běžné ve velkoobchodním styku. Ani tento argument však blíže nevysvětlila, pouze odkázala na svoji spolupráci se společností AUTOPARTS, která je jejím odběratelem, přičemž na jí vystavené doklady měla uvádět rovněž AP čísla. To je sice pravda, nicméně je zřejmé, že kromě nich na daňových dokladech uváděla i čísla katalogová. Potřebu uvedení katalogových čísel při dodání zboží společnosti AUTOPARTS stěžovatelka nevysvětluje. Její argumentaci lze shrnout tak, že sama při skladové evidenci používá AP čísla. Aby si usnadnila práci při naskladnění zboží, uváděli její dodavatelé na dokladech právě a jen AP čísla, a to ačkoliv objednávky nezřídka činila telefonicky nebo ústně při osobním setkání, přičemž tedy musela panu Ferencíkovi uvést nejen katalogová čísla náhradních dílů, pod nimiž jsou jednotlivé druhy zboží všeobecně identifikovány u všech článků obchodního řetězce, nýbrž též specifická AP čísla užívaná společností AUTOPARTS (tím ovšem stěžovatelka svým dodavatelům odhalila, kdo je jedním z jejích odběratelů, ačkoliv jí samotné přišlo nepřírozené ptát se svých dodavatelů na původ zboží, neboť by je mohla obejít a nakupovat přímo u těchto osob). To sice mohlo usnadnit naskladnění zboží u stěžovatelky, ale současně to komplikovalo objednávání autodílů u pana Ferencíka. A ve výsledku stěžovatelka AP čísla užívala pouze při dodání zboží společnosti AUTOPARTS, ovšem při každém dodání uváděla v dokladech katalogové číslo náhradního dílu (i při dodání společnosti AUTOPARTS). Vysvětlení poskytnuté stěžovatelkou tedy nelze považovat za logické. Nejvyšší správní soud nicméně zdůrazňuje, že samotný žalovaný nespatořoval v uvádění AP čísel objektivní skutečnost, která by svědčila o tom, že stěžovatelka musela vědět o svém zapojení do podvodu. To lze považovat za adekvátní dané věci, neboť ačkoliv zní vysvětlení stěžovatelky nelogicky, není možné z toho dovozovat nepřímou indicii ve vztahu k subjektivní stránce daňového podvodu. V tom je třeba korigovat závěry krajského soudu, což ovšem nic nemění na tom, že i tak je penzum objektivních skutečností dostatečné.

[80] Závěr, že stěžovatelka přinejmenším mohla a měla vědět, že se podílí na daňovém podvodu, ob stojí i přesto, že v posuzované věci nebylo zjištěno, že by cena zboží byla nepřiměřeně nízká (tedy neodpovídala tržní ceně). Tuto okolnost lze jistě obecně považovat za významnou pro dovození subjektivní stránky účasti na daňovém podvodu, ovšem nejedná se o podmínku nezbytnou. Nejvyšší správní soud odkazuje na rozsudek ze dne 1. 10. 2021, č. j. 6 Afs 191/2021-41, v němž dovodil, že „závěry žalovaného ob stojí i bez zjištění o nepřiměřeně nízké ceně, pouze na základě dosud vymezených okolností (navázání obchodní spolupráce, neobvyklé obchodní podmínky, platby vysokých částek výhradně v hotovosti, absence písemných smluv).“ Rovněž v nyní posuzované věci vytváří zjištěné objektivní skutečnosti svědčící o nestandardním (neobezřetném) chování stěžovatelky ve vztahu k jejím dodavatelům komplexní mozaiku, z níž plyne, že přinejmenším mohla a měla vědět, že se obchodováním s panem Ferencíkem a jeho společnostmi podílí na daňovém podvodu.

[81] Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že stěžovatelka s ohledem na své vlastní bohaté obchodní zkušenosti a na množství a závažnost výše popsanych nestandardních okolností

mohla a měla vědět o účasti na daňovém podvodu. Zároveň při jednání s dodavateli, kteří byli propojeni přes téhož jednatele s pochybnou obchodní minulostí, neučinila opatření, která by jí umožnila vyhnout se účasti na podvodu. Stěžovatelka připouští, že prováděla pouze lustraci nových dodavatelů ve veřejně dostupných evidencích. Z výše uvedeného je zřejmé, že o pravdivosti tohoto tvrzení je namísto pochybovat (viz přehlednutí skutečnosti, že pan Ferencík nebyl v dubnu 2017 jednatelem společnosti GARBON a že tato osoba nebyla při první transakci plátcem DPH, neprověření ostatních společností pana Ferencíka, u nichž byl zveřejněn údaj o nespolehlivém plátcu, atd.). Je tak zřejmé, že stěžovatelka důsledně neprověřila ve veřejně dostupných evidencích své dodavatele a jejich jednatele, popř. pokud tak učinila, nepřijala (i přes závažné informace z nich plynoucí) žádná opatření, jimiž by ošetřila zvýšenou míru rizikovosti obchodování s panem Ferencíkem.

Postup správce daně

[82] Dále stěžovatelka namítá nesprávné posouzení její žalobní námitky týkající se užití postupu podle § 145 odst. 2 daňového řádu. Je toho názoru, že vynechat výzvu k podání dodatečného daňového tvrzení a přistoupit rovnou k daňové kontrole může správce daně toliko ve výjimečných případech. Nemůže tak postupovat, pokud má z kontrolních hlášení jasnou představu, jaká daň bude stěžovateli doměřena a z jakých důvodů, jak tomu bylo v nyní projednávané věci. Argumentuje usnesením rozšířeného senátu NSS č. j. 1 Afs 183/2014-55, konkrétně jeho bodem 60, v němž je uvedeno, že postup podle § 145 daňového řádu lze vynechat jedině v případě, kdy má správce daně poznatky ukazující na podvodné jednání daňového subjektu. Stěžovatelka je toho názoru, že tím rozšířený senát mínil „*aktivní jednání při podvodu, nikoliv upření odpočtu DPH pro zapojení do řetězce zasazeného podvodem na DPH*“.

[83] Nejvyšší správní soud však stěžovatelčin výklad bodu 60 citovaného usnesení rozšířeného senátu nepovažuje za správný. Z usnesení nevyplývá, že by rozšířený senát činil rozdíl mezi aktivní a pasivní účastí daňového subjektu na podvodu, resp. mezi různými stupni vědomosti o zapojení do podvodu. Konkrétně rozšířený senát užil obrat „*poznatky ukazující na předchozí podvodné jednání daňového subjektu*“, přičemž je právní notorií, že jednání může být komisivní (tedy aktivní chování), i omisivní (pasivní jednání). Stěžovatelka ani nijak nevysvětluje, v čem měla spočívat její pasivita, když zjevně aktivně vstupovala do obchodních transakcí s dodavateli, které byly součástí podvodného řetězce.

[84] Usnesení č. j. 1 Afs 183/2014-55 uvádí prověřování zapojení daňového subjektu do daňového podvodu jako jednu z výjimek, kdy není nutno postupovat podle § 145 odst. 2 daňového řádu. To má své logické opodstatnění. Postup podle § 145 odst. 2 je použitelný toliko v případech, pokud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena. Otázka doměření daně z důvodu účasti daňového subjektu na daňovém podvodu je značně komplexní, její rozřešení obvykle vyžaduje rozsáhlé dokazování. To je mimo jiné způsobeno tím, že správce daně musí prokazovat skutečnosti týkající se subjektivní stránky zapojení daňového subjektu, což jsou skutečnosti, o nichž v době před zahájením daňové kontroly správce daně zpravidla nemůže nic konkrétnějšího vědět (detailně viz rozsudek NSS ze dne 21. 11. 2023, č. j. 3 Afs 249/2021-46). Podobně tomu bylo i v nynější věci.

pokračování

[85] Nejvyšší správní soud k tomu odkazuje na rozsudek ze dne 30. 4. 2021, č. j. 5 Afs 117/2019-22, v němž uvedl: „Z písemnosti ze dne 10. 2. 2017, č. j. 547075/17/2015-60563-203811, obsažené ve vyhledávací části daňového spisu je patrné, že stěžovatel zahájil daňovou kontrolu, aby prověřil své podezření o spáchání daňového podvodu, nikoliv o pouhém nesplnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet. V případě odepření nároku na odpočet z důvodu účasti daňového subjektu na podvodu je přitom třeba prokázat kromě daňové ztráty vzniklé podvodným jednáním rovněž subjektivní stránku účasti daňového subjektu na podvodu (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 4. 2021, č. j. 5 Afs 155/2018 – 35). Ze spisové dokumentace není patrné, že by stěžovatel disponoval jakýmikoliv indiciemi týkajícími se subjektivní stránky účasti žalobce na případném podvodném řetězci; to ostatně uvedl i krajský soud. V takovém případě nelze uzavřít, že stěžovateli byly známy základní skutkové okolnosti, které vytváří právní základ pro odepření nároku na odpočet DPH na vstupu z důvodu zapojení žalobce do daňového podvodu; subjektivní stránka je totiž jednou z těchto základních skutkových okolností, a pokud stěžovatel neměl o této okolnosti žádné poznatky, nelze dospět k závěru, že bylo lze ve smyslu § 145 odst. 2 daňového řádu důvodně předpokládat doměření daně.“

[86] Jiná situace by nastala, kdyby správce daně disponoval zřejmými indiciemi ukazujícími na vědomé zapojení stěžovatelky do podvodného řetězce; nic takového však stěžovatelka netvrdí. V žalobě pouze uvedla, že v době zahájení druhé daňové kontroly, jejíž nezákonnost stěžovatelka namítá, již správce daně věděl o neodvedení daně společností DESGENETA. V tomto případě se však jedná o skutečnost nasvědčující spáchání podvodu společností DESGENETA, nikoli stěžovatelkou. Na základě tohoto zjištění nemohl správce daně učinit žádný kvalifikovaný závěr o subjektivní stránce na straně stěžovatelky. Stěžovatelka rovněž v žalobě zcela obecně namítala, že je pravděpodobné, že ve vyhledávací části spisu jsou založeny listiny, které svědčí pro užití postupu podle § 145 odst. 2 daňového řádu. Tyto listiny však nijak nespecifikovala, jednalo se toliko o její nepodloženou domněnku (spekulaci). Aby navíc postup podle § 145 odst. 2 připadal v úvahu, musely by listiny dokládat vědomé zapojení stěžovatelky do podvodného řetězce. To ale stěžovatelka konstantně popírá.

[87] Z obdobného důvodu nemůže obstát ani námitka týkající se telefonátu správce daně s účetní stěžovatelky z února 2017. Telefonát se týkal obchodů stěžovatelky se společností DESGENETA. Stěžovatelka měla následně z oněch transakcí uplatnit odpočty, které jí byly vráceny, což jí mělo utvrdit v oprávněnosti jejího jednání. Jak správně uvedl krajský soud, telefonát předcházel komplexnímu dokazování v rámci daňové kontroly, při němž byly získány důkazy o zapojení stěžovatelky do daňového podvodu. V době telefonátu ještě správce daně nemohl vědět, jaké důkazy následně získá, a proto bylo třeba hledět na stěžovatelkou uplatněný nárok jako na oprávněný. Telefonát ani následné přiznání odpočtu však nemůže zpochybnit později získané důkazy. Dovolává-li se stěžovatelka ochrany svého legitimního očekávání, je třeba poukázat na skutečnost, že ono očekávání musí být legitimní. Skutečnosti zjištěné správcem daně svědčí o tom, že stěžovatelka měla a mohla vědět o zapojení do daňového podvodu, tedy že nejednala v dobré víře. Jednání, které není činěno v dobré víře, nemůže vytvářet legitimní očekávání v to, že bude orgány veřejné moci akceptováno. Telefonický kontakt by nadto mohl založit legitimní očekávání pouze do budoucna, ovšem v tom stejném měsíci stěžovatelka ukončila obchodování se společností DESGENETA. Stěžovatelka by tak reálně nemohla ze svého legitimního očekávání

profitovat. Krajský soud tedy nepochybil, jestliže neprovedl navržený důkaz směřující k prokázání obsahu telefonické komunikace účetní se správcem daně v únoru 2017.

IV. Závěr a náklady řízení

[88] Na základě výše uvedeného dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl.

[89] O náhradě nákladů účastníků řízení o kasační stížnosti soud rozhodl podle úspěchu ve věci v souladu s § 60 odst. 1 větou první a odst. 7 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka v řízení nebyla úspěšná, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný měl ve věci plný úspěch, avšak nevznikly mu žádné náklady nad rámec úřední činnosti, a proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

[90] Výrokem IV tohoto rozsudku Nejvyšší správní soud rozhodl v souladu s § 60 odst. 5 ve spojení s § 120 s. ř. s. o náhradě nákladů řízení osoby zúčastněné na řízení tak, že nemá právo na jejich náhradu. V řízení o kasační stížnosti jí totiž nevznikly vůbec žádné náklady, Nejvyšší správní soud jí nadto neuložil žádnou povinnost.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 22. srpna 2024

Mgr. Tomáš Kocourek, Ph.D.
předseda senátu