



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Lenky Kaniové a soudců Ivo Pospíšila a Michala Bobka v právní věci žalobkyně: **100MEGA Distribution s.r.o.**, se sídlem Železná 681/7, Brno, zastoupené JUDr. Mgr. Petrou Novákovou, Ph.D., advokátkou, se sídlem Chodská 1366/9, Praha 2, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 2. 2022, č. j. 5929/22/5300-21442-713011, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 31. 7. 2024, č. j. 30 Af 21/2022 - 277,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 31. 7. 2024, č. j. 30 Af 21/2022 - 277, **se ruší a věc se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.
- II. Žalobkyni se vrací přeplatek na soudním poplatku za kasační stížnost ve výši 5 000 Kč, který bude vyplacen z účtu Nejvyššího správního soudu do rukou její zástupkyně JUDr. Mgr. Petry Novákové, Ph.D., advokátky, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozhodnutí.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Podstatou projednávané věci je zodpovězení otázky, zda byly splněny podmínky pro odepření žalobkyní uplatněného nároku na odpočet daně z přidané hodnoty z důvodu, že žalobkyně byla zapojena do podvodu na DPH a že o své účasti na tomto podvodu věděla, potažmo o ní vědět měla a mohla, a neučinila dostatečná preventivní opatření za účelem, aby své účasti na podvodném jednání předešla.

[2] Specializovaný finanční úřad (dále jen „správce daně“) provedl u žalobkyně, která podniká v oblasti prodeje elektroniky a výpočetní techniky, kontrolu daně z přidané hodnoty, na jejímž základě vydal dne 8. 2. 2021 následující platební výměry na DPH:

- dodatečný platební výměr za zdaňovací období srpen 2016, č. j. 21041/21/4230-23792-706426, kterým žalobkyni doměřil DPH ve výši 11 859 639 Kč a stanovil penále ve výši 2 371 927 Kč,
- dodatečný platební výměr za zdaňovací období listopad 2016, č. j. 21056/21/4230-23792-706426, kterým žalobkyni doměřil DPH ve výši 6 944 302 Kč a stanovil penále ve výši 1 388 860 Kč,
- platební výměr za zdaňovací období leden 2017, č. j. 21123/21/4230-23792-706426, kterým žalobkyni vyměřil DPH ve výši 2 932 059 Kč,
- platební výměr za zdaňovací období duben 2017, č. j. 21137/21/4230-23792-706426, kterým žalobkyni vyměřil DPH ve výši 7 367 068 Kč,
- platební výměr za zdaňovací období květen 2017, č. j. 21144/21/4230-23792-706426, kterým žalobkyni vyměřil DPH ve výši 12 067 395 Kč,
- platební výměr za zdaňovací období červen 2017, č. j. 21146/21/4230-23792-706426, kterým žalobkyni vyměřil DPH ve výši 16 126 025 Kč,
- platební výměr za zdaňovací období srpen 2017, č. j. 21147/21/4230-23792-706426, kterým žalobkyni vyměřil DPH ve výši 14 436 180 Kč,
- platební výměr za zdaňovací období září 2017, č. j. 21149/21/4230-23792-706426, kterým žalobkyni vyměřil DPH ve výši 12 023 540 Kč,
- platební výměr za zdaňovací období říjen 2017, č. j. 21152/21/4230-23792-706426, kterým žalobkyni vyměřil DPH ve výši 15 875 262 Kč,
- platební výměr za zdaňovací období listopad 2017, č. j. 21155/21/4230-23792-706426, kterým žalobkyni vyměřil DPH ve výši 10 547 965 Kč,
- platební výměr za zdaňovací období prosinec 2017, č. j. 21163/21/4230-23792-706426, kterým žalobkyni vyměřil DPH ve výši 18 013 265 Kč,
- platební výměr za zdaňovací období leden 2018, č. j. 21171/21/4230-23792-706426, kterým žalobkyni vyměřil DPH ve výši 13 277 541 Kč,
- platební výměr za zdaňovací období únor 2018, č. j. 21172/21/4230-23792-706426, kterým žalobkyni vyměřil DPH ve výši 9 712 395 Kč.

[3] Správce daně shledal, že zdanitelná plnění, která žalobkyně v rozhodném období přijala od dodavatelů N.I.N.A INVEST s.r.o. (dále je „N.I.N.A“), DOXA team s.r.o. (dále jen „DOXA“), a La koruna Credit s.r.o. (dále jen „La koruna“) jsou součástí řetězců dodávek zatížených podvodem na DPH. Žalobkyně přitom o své účasti na tomto podvodu věděla, či alespoň vědět měla a mohla.

[4] Odvolání žalobkyně proti označeným platebním výměrům žalovaný rozhodnutím ze dne 14. 2. 2022, č. j. 5929/22/5300-21442-713011 (dále jen „napadené rozhodnutí“), zamítl.

II. Rozsudek krajského soudu

[5] Žalobkyně podala proti napadenému rozhodnutí správní žalobu, kterou Krajský soud v Brně (dále jen „krajský soud“) v záhlaví specifikovaným rozsudkem zamítl.

pokračování

[6] Na úvod se zabýval námitkou uplynutí prekluzivní lhůty ke stanovení daně, avšak neshledal ji důvodnou. Navzdory tomu, že žalovaný uznal dílčí nedostatky ve výpočtu lhůty a rovněž krajský soud přikročil k drobným korekcím, dospěl k závěru, že daň byla stanovena včas.

[7] Za nedůvodnou označil i námitku žalobkyně stran nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí. Konstatoval, že žalobkyní vytýkané rozpory v textu rozhodnutí jsou zčásti zdánlivé a ve zbytku je lze překlenout výkladem. Nejedná se přitom o natolik závažné vady, aby činily napadené rozhodnutí nepřezkoumatelným.

[8] Dále se soud zabýval námitkami vztahujícími se k otázce narušení neutrality DPH. Uvedl, že daňové orgány k této otázce shromáždily dostatek podkladů. Ačkoliv se podvodné řetězce nepodařilo ve všech případech plně rozkrýt, správce daně dokázal popsat základní principy fungování zjištěného podvodu, včetně role jednotlivých subjektů v řetězci. Soud odmítl, že by bylo povinností správce daně přesně identifikovat každou nezaplacenou daň a subjekt, který ji neodvedl. Takové požadavky dalece přesahují nároky vyplývající z judikatury a vedly by k nepostižitelnosti daňových podvodů.

[9] K namítaným vadám dokazování soud uvedl, že důkaz úředním záznamem považuje za přípustný, jestliže má vypovídat jen o obsahu daňových evidencí nebo o úkonech daňové správy vůči dotčeným subjektům. Obdobná situace nastává, jedná-li se o úřední záznamy, v nichž správce daně nebo žalovaný shrnuli určitá zjištění ve formě tabulek popisujících fakturační, finanční nebo majetkové toky mezi jednotlivými články obchodních řetězců, nebo provedli porovnání cen na trhu. Jediný úřední záznam, na který žalovaný odkazuje a který je sám o sobě primárním zdrojem skutkových zjištění, je záznam z místního šetření, při němž nedošlo k jednání s žádnou osobou. I v takové situaci je úřední záznam přípustným důkazním prostředkem. Za neopodstatněné označil soud výhrady žalobkyně vůči vyhodnocení role jednotlivých konkrétních subjektů v podvodném řetězci.

[10] Krajský soud připomněl, že daňová správa identifikovala řadu nestandardností a podezřelých okolností (popsaných ve zprávě o daňové kontrole a napadeném rozhodnutí), které jednoznačně svědčí o existenci daňového podvodu. Správci daně se podařilo vysledovat typický karuselový podvod – zboží skončilo u stejného subjektu, který jej do řetězce vložil. U některých zdaňovacích období je tato skutečnost patrná přímo ze shromážděných podkladů. Existence podvodu je však doložena i v jiných (žalobkyní zpochybňovaných případech), a to na základě série vzájemně provázaných nepřímých důkazů. Pokud se jedná o tzv. předplatby, z hlediska objektivních okolností svědčících o podvodu je podstatné zejména tolik, že subjekty zapojené do obchodního řetězce před žalobkyní nedisponovaly dostatkem peněz na to, aby mohly provést nákup příslušného množství elektroniky a byly tedy zcela závislé na finančních prostředcích inkasovaných od žalobkyně.

[11] Dále se soud zabýval okruhem námitek vztahujících se ke skutečností, které představovaly varovné signály pro samotnou žalobkyni. Shledal, že orgány daňové správy shromáždily dostatek indicií, které ve svém souhrnu a vzájemné provázanosti prokazují, že žalobkyně o podvodu na DPH měla a mohla vědět. Odmítl, že by si žalovaný počínal chybně, pokud neprovedl podrobnou tržní analýzu či srovnání obchodní praxe s jiným obdobným subjektem. Obchodování s elektronikou nepředstavuje natolik specifický obor,

aby byly uvedené kroky nezbytné. Za těžko uvěřitelnou označil skutečnost, že by se žalobkyně těšila takové míře obchodního štěstí, aby v letech 2016–2018 opakovaně uzavírala obchody s velkými objemy zboží, u nichž se vždy přesně střetla nabídka s poptávkou. Žalobkyně vždy nakoupila přesné množství zboží, které obratem prodala, zpravidla jednomu odběrateli (tj. žádné zboží jí neleželo na skladě). Důležitým aspektem je rovněž absence písemné smlouvy, a to zejména v situaci, kdy se jednalo o plnění v řádech desítek milionů Kč měsíčně.

[12] Soud naopak žalobkyni přisvědčil, že správní orgány neprokázaly nedostatečnost webových stránek jejích dodavatelů. V daňovém spise totiž není žádným způsobem zachycený jejich obsah, protože nelze tvrzení daňových orgánů ověřit. Jedná se nicméně o ojedinělé pochybení, které nemá vliv na přesvědčivost skutkových závěrů žalovaného.

[13] Krajský soud dále přitakal žalovanému, že se jeví jako podezřelý, pokud se žalobkyně nezajímala o původ dodávaného zboží, a to zejména za situace, kdy jej nebylo možné nakoupit od žádného z oficiálních distributorů či renomovaných tuzemských dodavatelů s dlouhou obchodní historií. Odpovídající zboží v požadovaném množství však měla vždy k dispozici jedna ze společností N.I.N.A, DOXA, či La koruna, a to za výhodnou cenu. Neobvyklé bylo i množství zboží, které žalobkyně v prošetřovaných obdobích do jiného členského státu prodala, a to jak v porovnání s ostatními distributory, tak i ve srovnání s jinými obchody žalobkyně.

[14] Soud souhlasil s žalovaným také v tom směru, že žalobkyně nakupovala zboží za neobvykle nízké ceny, neboť rozdíl oproti ceně pro konečného zákazníka činil až 44 %. Prodej zboží za takto výhodné ceny považoval za nelogický, neboť dodavatelé žalobkyně si mohli marži navýšit a dosáhnout tak vyšších zisků. Totéž platí pro žalobkyni, která mohla levně nakoupené zboží zpeněžit v ČR mnohem výhodněji, než když je „poslušně“ přeprořádala do jiného členského státu EU opět s nízkou marží. Ceny zboží nakupovaného od společností DOXA, N.I.N.A a La koruna byly nižší i v porovnání s cenami uváděnými výrobcem SAMSUNG a s cenami, za něž žalobkyně totéž zboží nakupovala od českých dodavatelů do svého hlavního skladu.

[15] Za podezřelý označil soud i způsob plateb za zboží, které probíhaly pozpátku, tzn. že dodavatel uložil zboží ve skladu společnosti EC Logistics, s.r.o. (dále jen „sklad ECL“), aniž by dostal zaplacen, po kontrole zboží společností ECL zaplatil zboží nejprve odběratel a následně žalobkyně zaplatila svému dodavateli. Za poslední podezřelou okolnost žalovaný označil skutečnost, že žalobkyně využívala v případě posuzovaných obchodních transakcí služeb externího skladu. Žalobkyni se dle mínění soudu tento závěr nepodařilo žádným způsobem spolehlivě zpochybnit či oslabit. Za zásadní považoval, že žalobkyně se zbožím nepřicházela žádným způsobem do styku. Ve stejném množství, v jakém zboží dorazilo na sklad, jej žalobkyně takřka obratem přeprořádala jednomu odběrateli v jiném členském státu, kterého měla zajištěného již v době nákupu zboží. Na svůj vlastní sklad v Železné ulici přitom zboží nakupovala od různých dodavatelů a kupce předem neznala (prodej zboží probíhal postupně během delšího časového úseku).

[16] Krajský soud tedy uzavřel, že způsob obchodování se zbožím nakoupeným od společností DOXA, N.I.N.A a La koruna se podstatně lišil od „běžného“ způsobu

pokračování

obchodování žalobkyně s obdobným zbožím. Tento závěr částečně oslabuje zjištění, že od uvedených společností žalobkyně nakoupila zboží i pro svůj hlavní sklad. Stejně tak soud nepřehlédl, že v jednom případě neměla společnost La koruna poptávané zboží již k dispozici, a to tehdy, když žalobkyně na nabídku reagovala až po třech dnech. Tyto skutečnosti mohly částečně otupit případné podezření žalobkyně vůči jejím dodavatelům. Při vědomí všech zbylých skutečností však nepostačí k tomu, aby žalobkyně prokázala svou dobrou víru v to, že plnění nebyla zasažena daňovým podvodem.

[17] Následně se krajský soud zabýval otázkou, zda žalobkyně přijala dostatečná opatření, která mohla být způsobilá zabránit její účasti na daňovém podvodu. Zrekapituloval obsah interní směrnice žalobkyně týkající se kontroly nových obchodních partnerů. Za problematický označil způsob využití této směrnice v praxi, neboť ze shromážděných podkladů vyplynulo, že žalobkyně požadované informace důsledně neověřovala. Nemuselo se přitom jednat o zlý úmysl, ale kupříkladu o nedbalost či přehlížení varovných signálů ve snaze uzavřít co nejvíce obchodů.

[18] Pokud se jedná o text směrnice, v některých ohledech jej soud považoval za příliš benevolentní (např. stačilo, pokud prověřovaná společnost měla webové stránky, aniž by kdokoliv hodnotil jejich skutečný obsah). V jiných oblastech směrnici činil bezzubým její výklad ze strany žalobkyně (za hromadnou byla adresa považována až tehdy, bylo-li na ní registrováno více než 50 právnických osob). V důsledku toho obchodní zástupce žalobkyně nenavštívil před začátkem obchodování sídlo ani jedné z dotčených společností. Kdyby tak učinil, musel by zjistit, že tito dodavatelé nemají technické zázemí, ani dostatek zaměstnanců pro zajištění nákupu a prodeje takového množství zboží, s nímž obchodovali.

[19] Praktická aplikace směrnice byla problematická i v oblasti hodnocení ekonomických ukazatelů. Žádného z dotčených dodavatelů neproověřil firemní ekonom žalobkyně, přestože všechny společnosti vykazovaly záporný hospodářský výsledek, či dokonce vlastní záporný kapitál. Zvláštní je i to, že obchodní zástupce žalobkyně uvedl u těchto dodavatelů v kolonce „reference“ kladný údaj, přestože společnosti N.I.N.A a La koruna byly v oblasti obchodování s elektronikou a výpočetní technikou novými subjekty. Velmi laxně žalobkyně přistupovala i ke kontrole ceny zboží (zda se výrazně neliší od standardu). Nedůsledný přístup lze vysledovat také u označování tzv. alarmů, tj. zjištěných podezřelých okolností. Současně není vůbec zřejmé, kdo zodpovídal za jejich vyhodnocení a porovnání s požadavky směrnice. V neposlední řadě žalobkyně množství alarmů, které by vedly k neschválení subjektu za obchodního partnera, nastavila vcelku velkoryse na pět.

[20] Za podstatné soud považoval, že žalobkyně nedoložila, jak vůbec došlo ke schválení nových dodavatelů DOXA, N.I.N.A a La koruna. Předložila pouze e-mailové žádosti obchodního zástupce adresované nadřízenému a poté až karty ze svého vnitřního informačního systému svědčící o tom, že do něj byli uvedení obchodní partneři zavedeni. Pouze u společnosti La koruna doložila žalobkyně stručnou e-mailovou odpověď pana P. na žádost o zavedení této společnosti do systému, která dorazila již šest minut po zaslání žádosti. Je proto očividné, že k reálnému vyhodnocení dodavatele ze strany pana P. nemohlo dojít.

[21] Krajský soud tedy dospěl ve shodě s žalovaným k závěru, že schválení obchodních partnerů na základě směrnice představovalo čistě formální postup. Žalobkyně sice tvrdila, že žádosti obchodního zástupce předcházelo předání předběžných informací nadřízenému a jejich konzultace, ale žádný přesvědčivý důkaz o tom nenabídla. V neposlední řadě soud upozornil, že pokud žalobkyně nějaké rizikové informace zjistila, její reakce byla neadekvátní. Když v roce 2017 kontrolou sériových čísel odhalila, že jí společnost La koruna opětovně nabízí zboží, s nímž již v minulosti obchodovaly, spokojila se s vysvětlením, že jde o chybu na straně externího skladu.

[22] Následně se soud vyjádřil k dalším kontrolním mechanismům žalobkyně. Pokud se jedná o prověřování informací za pomoci účetního softwaru a ověřování platnosti čísla VAT, jedná se o posuzování totožných údajů, u nichž to ukládala i směrnice. Kontrolu modelových a sériových čísel soud za efektivní nepovažoval, pakliže z jejích výsledků žalobkyně nevyvozovala patřičné následky (viz výše bod [21]). Prověřování zboží v externím skladu či placení dodavatelům až po dodání tohoto zboží soud považoval spíše za podezřelou okolnost, nežli za účinné opatření pro zamezení účasti na podvodu. Za takové opatření nepovažoval ani pojištění dopravy zboží, které slouží k ochraně ekonomických zájmů daňového subjektu.

[23] Závěrem soud vypořádal i výtky žalobkyně stran postupu orgánů daňové správy. Ani tyto však neshledal důvodnými. Navrhované výsledky svědků nemohly na zjištěných skutečnostech nic změnit. Narušení daňové neutrality společnostmi Federico s.r.o. v likvidaci (dále jen „Federico“) a Dorios Group s.r.o. (dále jen „Dorios“) prokazují dostatečně listinné důkazy. Za nadbytečný soud označil i opakovaný výsledek pana Tedy (jednatel společnosti La koruna). Důvodem opakovaného výsledku nemůže být zbožné přání žalobkyně, že svědek napodruhé vypoví jinak. Všechny provedené výsledky byly důkladné a byla při nich přítomna zástupkyně žalobkyně, která tedy měla možnost klást svědkům doplňující dotazy.

III. Kasační argumentace a její vypořádání Nejvyšším správním soudem

[24] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) podala proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“).

[25] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení. Zjistil, že kasační stížnost byla podána včas, má požadované náležitosti a je projednatelná. Soud posoudil důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[26] Kasační stížnost je **důvodná**.

[27] Vzhledem k obsáhlosti podání stěžovatelky a množství kasačních námitek se Nejvyšší správní soud rozhodl pro lepší přehlednost a orientaci v textu postupovat tím způsobem, že argumentaci stěžovatelky (a na ni reagující vyjádření žalovaného) rozčlení do tematických okruhů a následně příslušné námitky bezprostředně vypořádá.

pokračování

III.1 Námitka nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu

[28] Stěžovatelka na několika místech kasační stížnosti namítá nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku, neboť má za to, že krajský soud některé její námitky opomněl, potažmo se s nimi vypořádal způsobem, který se míjí s podstatou žalobní argumentace.

[29] Vzhledem k tomu, že nepřezkoumatelnost rozhodnutí představuje vadu, pro niž by Nejvyšší správní soud musel rozsudek krajského soudu bez dalšího zrušit (aniž by se dále zabýval jeho zákonností), vyjádří se k ní jako první v pořadí.

[30] Již v rozsudku ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, č. 689/2005 Sb. NSS, tento soud akcentoval, že „[n]ení-li z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, nutno pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci, na níž je postaven základ žaloby. Soud, který se vypořádává s takovou argumentací, ji nemůže jen pro nesprávnost odmítnout, ale musí také uvést, v čem konkrétně její nesprávnost spočívá.“ V obdobném duchu se nese i navazující judikatura, která zásadně pohlíží na nevypořádání žalobních námitek jako na důvod pro zrušení rozhodnutí krajského soudu (srov. kupříkladu rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 12. 2009, č. j. 8 Afs 73/2007 - 78, či ze dne 24. 3. 2010, č. j. 1 Afs 113/2009 - 69, č. 2065/2010 Sb. NSS). Bohatá rozhodovací praxe se váže též k otázce nepřezkoumatelnosti rozhodnutí z důvodu jeho nesrozumitelnosti (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 1. 2008, č. j. 4 Azs 94/2007 - 107, ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008-75, či ze dne 22. 9. 2010, č. j. 3 Ads 80/2009 - 132).

[31] V posuzované věci napadený rozsudek požadavkům vyplývajícím z konstantní judikatury dostál. Krajský soud řádně a srozumitelně vyložil důvody svého rozhodnutí, vypořádal se se všemi podstatnými žalobními námitkami a jeho závěry jsou podpořeny logickou argumentací. Je třeba zdůraznit, že není povinností soudů vypořádat se s každým dílčím tvrzením obsaženým v podání účastníka, pakliže proti jeho argumentaci postaví právní názor, v jehož konkurenci námitky jako celek neobstojí. Rozsah reakce soudu na konkrétní námitky je, co do širší odůvodnění, spjat s otázkou hledání míry. Povinnost orgánů veřejné moci (včetně orgánů moci soudní) svá rozhodnutí řádně odůvodnit nelze interpretovat jako požadavek na detailní odpověď na každou dílčí námitku. Takový postup shledal ústavně konformním i Ústavní soud v nálezu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, v němž uvedl, že „[n]ení porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná.“

[32] O tom, že je napadený rozsudek opřen o dostatek relevantních důvodů, svědčí i skutečnost, že stěžovatelka s jeho závěry věcně polemizuje v kasační stížnosti čítající 50 stran textu. Ostatně stěžovatelka typicky namítá, že krajský soud některou z jejích námitek vypořádal nedostatečně (tedy dle jejího mínění nepřezkoumatelně) a v každém případě chybně. Následně předestírá podrobnou oponenturu vůči způsobu, jakým krajský soud tuto námitku vypořádal. Lze proto uzavřít, že rozsudek krajského soudu je přezkoumatelný.

III.2 Obecně k problematice podvodů na DPH

[33] Dříve, než Nejvyšší správní soud přikročí k vypořádání zbylých stěžovatelčiných námitek, považuje za přínosné shrnout základních východiska pro posuzování podvodů na DPH.

[34] Podle ustálené judikatury Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) i Nejvyššího správního soudu je nárok na odpočet daně nedílnou součástí systému DPH a zásadně nesmí být omezen. Výjimku představují situace, kdy daňový subjekt uplatňuje nárok na odpočet daně podvodně nebo zneužívajícím způsobem. Podvodem na DPH se označuje situace, v níž jeden daňový subjekt jako účastník podvodu neodvede státu vybranou DPH a další subjekt si ji naopak odečte, aby získal neoprávněné daňové zvýhodnění. Takový postup narušuje daňovou neutralitu. Jedná se o situaci, která je v rozporu se zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, i se směrnicí Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2016, o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice“).

[35] Pokud se úniku na DPH nedopustila sama osoba povinná k dani, lze přiznání nároku na odpočet odmítnout, pokud je s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že dodání je uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH (rozsudky SDEU ze dne 16. 10. 2019, C-189/18, *Glencore Agriculture Hungary*, či ze dne 3. 10. 2019, C-329/18, *Valstsieņēmumu dienests proti „Altic“ SIA*). Osoba povinná k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, musí být totiž pro účely směrnice považována za osobu účastnící se tohoto podvodu, a to bez ohledu na to, zda má z následného prodeje zboží prospěch, či nikoli. Naopak subjekty, které přijmou veškerá opatření, jež od nich mohou být rozumně vyžadována k ověření, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, musejí mít možnost důvěřovat legalitě těchto plnění, aniž by riskovaly ztrátu nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu (viz rozsudky SDEU ze dne 6. 7. 2006, spojené věci C-439/04 a C-440/04, *Axel Kittel*, a ze dne 21. 6. 2012, spojené věci C-80/11 a C-142/11, *Mahagében*).

[36] Z judikatury SDEU a Nejvyššího správního soudu vyplynul několikastupňový test (algoritmus), který stanoví, jakým způsobem je třeba postupovat za účelem zjištění, zda lze plátcí odeprít nárok na odpočet DPH z důvodu jeho účasti na daňovém podvodu (srov. např. rozsudek SDEU ze dne 18. 5. 2017, C-624/15, *Litdana*, a rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2017, č. j. 1 Afs 16/2017 - 43, či ze dne 20. 8. 2020, č. j. 8 Afs 232/2018 - 45). Nejprve je třeba zjistit, zda k podvodu na DPH došlo (1. krok). Pokud ano, je třeba na základě objektivních skutkových okolností posoudit, zda daňový subjekt věděl nebo měl (mohl) vědět, že se svým jednáním účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH (2. krok – objektivní okolnosti), a zda přijal veškerá opatření, která od něj mohla být rozumně vyžadována, aby zajistil, že přijetí plnění nepovede k účasti na podvodu (3. krok – subjektivní okolnosti).

[37] V nyní projednávané věci stěžovatelka postupně zpochybňuje všechny kroky testu. Nejvyšší správní soud proto níže vždy shrne argumentaci vztahující se k jednotlivým

pokračování

uvedeným krokům a následně se s jejími námitkami vypořádá. V této souvislosti však předesílá, že podobně jako krajský soud nepovažuje za reálné ani účelné, aby explicitně odpovídal na každé dílčí tvrzení uvedené v obsáhlé kasační stížnosti a replice. Stěžovatelka totiž svoji argumentaci koncipuje takovým způsobem, že postupně zpochybňuje v zásadě každé jednotlivé tvrzení krajského soudu, potažmo žalovaného. Nemůže však očekávat, že stejně podrobné odpovědi se jí dostane od Nejvyššího správního soudu. Ostatně pro posouzení, zda se stěžovatelka zaviněně (byť jen z nedbalosti) zapojila do daňového podvodu, je nezbytné celou problematiku nahlížet komplexně. I kdyby tedy snad byl některý z dílčích argumentů krajského soudu nepřesný či dokonce nesprávný, neznamená to ještě, že jeho závěry jako celek neobstojí. Nejvyšší správní soud se proto bude zabývat jádrem argumentace stěžovatelky a výslovně vypořádá pouze ty výhrady k odůvodnění rozsudku krajského soudu, které považuje pro věc za podstatné. Takový postup je zcela zákonný a ústavně konformní (viz bod [31] tohoto rozsudku).

III.3 Narušení daňové neutrality a podvod na DPH

III.3.a) Argumentace obsažená v kasační stížnosti

[38] Stěžovatelka předně uvádí, že tvrzení žalovaného ohledně chybějící daně a souvislosti mezi chybějící daní a podvodným jednáním, nemají oporu v daňovém spise. Tuto výhradu stěžovatelka přdestřela již v řízení o žalobě, avšak soud pouze mechanicky zopakoval závěry žalovaného obsažené v napadeném rozhodnutí. Argumentace krajského soudu se míjí s podstatou žalobní námitky, proto stěžovatelka považuje napadený rozsudek v tomto rozsahu za nepřezkoumatelný, popřípadě nezákonný. Soud nereflektoval, že tvrzení žalovaného jsou nepodložená (ve spise chybí rozhodnutí o přidělení statusu nespolehlivých plátců, daňové orgány vycházely z úředních záznamů atd.). Závěr krajského soudu, že úřední záznam lze užít jako důkazní prostředek, je v rozporu s judikaturou Nejvyššího správního soudu (rozsudek ze dne 10. 9. 2014, č. j. 1 Afs 107/2014 - 31).

[39] V daňovém spise nemá dle mínění stěžovatelky oporu ani tvrzení krajského soudu, že subjekty zapojené do daňového podvodu byly závislé na jejích platbách, neboť nedisponovaly dostatkem vlastních finančních prostředků k nákupu tak velkého množství elektroniky. Žalovaný v napadeném rozhodnutí nic takového netvrdil, pročez soud zatížil rozsudek vadou ve smyslu § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. Krajský soud dále ponechal bez povšimnutí její námitku, že daňové orgány neprokázaly existenci karuselového podvodu, tedy že zboží opětovně doputovalo znovu k témuž subjektu, popř. že stěžovatelka zboží zobchovala opakovaně (což ostatně striktně odmítá).

III.3.b) Vyjádření žalovaného

[40] Žalovaný trvá na tom, že v odůvodnění napadeného rozhodnutí podrobně vysvětlil, v čem spočívá narušení daňové neutrality. Své závěry podložil množstvím shromážděných podkladů. Je přesvědčený, že dostal nárokům vyplývajícím z ustálené soudní judikatury. Požadavek stěžovatelky, aby byly do daňového spisu převedeny rozsáhlé soubory listin z jiných řízení, je přemrštěný. Vytýká-li pak stěžovatelka krajskému soudu, že se nedostatečně vypořádal se všemi jejími výhradami, uvádí k tomu žalovaný, že není povinností soudu podrobně reagovat na každé dílčí tvrzení účastníka řízení (což

ani s ohledem na obsáhlost podání stěžovatelky nebylo prakticky možné). Z argumentace krajského soudu je patrné, jak o věci smýšlel a z jakého důvodu považoval narušení daňové neutrality za prokázané.

[41] Žalovaný se vymezil i vůči tvrzení stěžovatelky, že nebyla prokázána souvislost mezi narušením daňové neutrality a daňovým podvodem. V napadeném rozhodnutí dle svého mínění srozumitelně a přehledně popsal, proč má za prokázané, že k neodvedení daně došlo v důsledku podvodného jednání, a v jakých skutkových okolnostech identifikovaný podvod spočíval. Závěry o nekontaktnosti jednotlivých článků řetězce jsou založeny na individuálním prověřování dotčených subjektů a na množství shromážděných podkladů, nikoliv pouze na údajích, že se jedná o nespolehlivé plátce. Pokud tedy není rozhodnutí o přidělení statusu nespolehlivého plátce založeno ve spise, není to v daném případě na závalu.

[42] Dále žalovaný odmítá kritiku ve vztahu k používání úředních záznamů. Odkazuje na body 48 až 51 vyjádření k žalobě a vypořádání uvedené námitky krajským soudem.

[43] Žalovaný rovněž nesouhlasí s tvrzením, že krajský soud nově za nestandardní okolnost označil nedostatek finančních prostředků na straně jejích dodavatelů a subdodavatelů. Žalovaný tuto okolnost identifikoval již v napadeném rozhodnutí (viz body 597, 598 a 618), přičemž vycházel z konkrétních skutkových zjištění (stav bankovních účtů). Jedná-li se o existenci karuselového podvodu, žalovaný ani krajský soud nikdy netvrdili, že by takový okruh existoval u všech sporných transakcí, ale přímo identifikovali několik konkrétních případů, u nichž byl zjištěn pohyb zboží v uzavřeném kruhu (karuselový podvod).

III.3.c) Replika stěžovatelky

[44] V replice stěžovatelka opětovně zdůraznila, že podklady shromážděné žalovaným k otázce chybějící daně jsou nedostatečné – např. ve vztahu ke společnosti Puneratina s.r.o. (ve spise nejsou založena daňová přiznání, podklady svědčící o výsledcích daňové kontroly atd.). Totéž platí, pokud se jedná o souvislost mezi chybějící daní a podvodným jednáním. Úřední záznamy v této souvislosti neobstojí, neboť se jedná o jednostranný akt správce daně. Pravdivost v něm uvedených informací nemá daňový subjekt možnost žádným způsobem ověřit.

[45] V daňovém spise dále nenalézá oporu ani tvrzení, že subjekty nacházející se v řetězci před stěžovatelkou neměly dostatečné finanční zázemí. Žalovaný odkázal ve vyjádření ke kasační stížnosti toliko na jeden případ zdanitelného plnění z dubna roku 2017. Zjišťování zůstatků účtů je nadto pro komplexní posouzení materiální situace dotčených subjektů nedostačující.

[46] Ve zbytku stěžovatelka do značné míry opakuje argumentaci obsaženou v kasační stížnosti.

III.3.d) Vypořádání kasačních námitek Nejvyšším správním soudem

pokračování

[47] Nejvyšší správní soud nejprve v obecnosti připomíná, že při prokazování existence podvodu tíží důkazní břemeno daňové orgány, které musí vysvětlit, v čem tkvěla jeho podstata, či vylíčit řetězec skutkových okolností, z nichž je v souhrnu možné dovozovat, že se jednalo o daňový podvod (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2018, č. j. 9 Afs 333/2017 - 63). Z rozhodnutí daňových orgánů musí být jasné patrné, že byla narušena daňová neutralita. Tuto podmínku nelze vnímat omezeně jen v tom smyslu, že některý z článků řetězce jednoduše v určitém okamžiku v minulosti nesplnil daňovou povinnost (ať již povinnost daň přiznat, přiznat ji pravdivě, nebo daň zaplatit). Daňové orgány musí prokázat, že chybějící daň byla způsobena podvodným jednáním zaměřeným na neoprávněné získání daňového zvýhodnění (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017 - 60, č. 3705/2018 Sb. NSS, či ze dne 10. 9. 2020, č. j. 7 Afs 18/2020 - 29).

[48] Kasační soud rovněž setrvale judikuje (např. rozsudek ze dne 12. 6. 2019, č. j. 2 Afs 162/2018 - 43, či ostatní shora citované rozsudky), že si je vědom problematickosti prokazování skutečného úmyslu daňového subjektu ve vztahu k neodvedení daně. Subjekty zapojené do daňového podvodu jsou mnohdy nekontaktní a s daňovými orgány nespolupracují, což vede k nemožnosti ověření správnosti a úplnosti údajů deklarovaných v daňovém přiznání, fakticity plnění souvisejících s uplatněným nárokem na odpočet daně a dalších relevantních skutečností. Proto po orgánech finanční správy nelze podle ustálené judikatury v zásadě požadovat, aby přesně popsaly, který článek (a jakou měrou) profitoval z neodvedení daně. Společným typickým znakem podvodů na dani z přidané hodnoty je praktická nemožnost dopátrat se skutečného důvodu neodvedení daně, stejně jako organizátorů a beneficentů podvodu.

[49] Aby bylo nicméně možné důvodně konstatovat existenci daňového podvodu na DPH, musí k tomu přistoupit ještě další objektivní okolnosti, které teprve ve svém celkovém souhrnu mohou představovat dostatečný podklad pro závěr, že narušení neutrality daně bylo v konkrétní věci následkem cílené snahy získat neoprávněné daňového zvýhodnění.

[50] V nyní posuzované věci dospěl krajský soud k závěru, že žalovaný v napadeném rozhodnutí podrobně a přesvědčivě zdokumentoval narušení daňové neutrality, jakož i to, že k neodvedení daně došlo v důsledku podvodného jednání. Nejvyšší správní soud s tímto hodnocením souhlasí. Na okraj přitom poznamenává, že úvahy krajského soudu ve vztahu k posuzované otázce shledává přezkoumatelnými, neboť nepřezkoumatelnost nelze spatřovat v tom, že soud neformuloval podrobnou odpověď na každé jednotlivé tvrzení stěžovatelky (v podrobnostech viz body [28] - [32] tohoto rozsudku).

[51] Žalovaný (stejně jako před ním správce daně) podrobně popsal jednotlivé podvodné články řetězce (jaké subjekty v nich figurovaly a jakou roli v podvodu na DPH sehrály). Současně vylíčil, v jakých skutkových okolnostech podvod spočíval. Zjednodušeně lze uvést, že na počátku řetězce stál dodavatel z jiného členského státu EU, následně došlo k přeprodání zboží přes větší množství tuzemských subjektů (ve velmi krátkém časovém úseku) až po samotnou stěžovatelku, která jej pořídila od jednoho z dodavatelů N.I.N.A, DOXA a La koruna a následně jej prodala odběrateli v jiném členském státu a nárokovala si odpočet na DPH. K narušení daňové neutrality docházelo jednak nepřiznáním DPH

z plnění pořízeného z jiného členského státu a rovněž umělým ponížením daňové povinnosti vykázaním fiktivních přijatých zdanitelných plnění. V několika případech správce daně přímo vysledoval, že zboží se vrátilo k témuž subjektu, který stál na počátku řetězce (kolotočový podvod). Pokud se jedná o chybějící daň, tu správce daně u každého z řetězců přímo identifikoval a současně na základě shromážděných podkladů vyčíslil její výši. Je přitom přirozené, že již s ohledem na samotnou podstatu podvodu na DPH a s ní spojenou obtížnost či mnohdy přímo nemožnost ověření výše daňové povinnosti u daňového subjektu nelze vyčíslené částky chybějící daně vnímat jako absolutní. Z pohledu ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu (potažmo SDEU) však postup daňových orgánů při identifikaci chybějící daně plně ob stojí.

[52] Správce daně a následně i žalovaný rovněž podrobně popsali veškeré nestandardnosti, které ve svém souhrnu svědčí pro závěr, že příslušné transakce byly zatíženy podvodem na DPH. Jednalo se zejména o tyto okolnosti:

- v řetězcích se střídal uzavřený okruh subjektů, pro něž bylo typické, že nevykazují jinou ekonomickou činnost a vznikly nedlouho před započítáním s obchodováním,
- subjekty sídlily na virtuálních adresách, do obchodního rejstříku nezakládaly účetní závěrky, po zahájení daňové kontroly se staly nekontaktními, ukončily svou činnost, či jim byla zrušena registrace k DPH,
- množství subjektů mělo účet u téže banky (zřízený někdy i téhož dne na téže pobočce),
- činnost v rámci obchodního řetězce byla vysoce koordinovaná (k převodům vlastnického práva docházelo toliko na základě elektronické komunikace v řádech minut),
- zboží se po celou dobu (až do okamžiku vyskladnění pro stěžovatelku) nacházelo v jednom skladu (Hellmann Worldwide Logistics s.r.o., dále jen „sklad HWL“),
- platby probíhaly nezvykle rychle,
- některé subjekty byly personálně provázané,
- reálný tok finančních prostředků se lišil od toků vykázaných na formálních dokladech,
- absence písemných smluv.

[53] Nejvyšší správní soud nemůže přitakat ani tvrzení stěžovatelky, že závěry žalovaného stran chybějící daně a existence daňového podvodu nemají oporu v daňovém spise. Daňové orgány ve věci shromáždily značné množství podkladů, které jejich závěry jednoznačně dokládají. Příkladem lze zmínit faktury, objednávky, výpisy z účtů a další podklady získané od bankovních institucí, informace od skladu společnosti Hellmann Worldwide Logistics s.r.o. dokumentující pohyb zboží na tomto skladu, odpovědi na mezinárodní dožádání, odpovědi příslušných pracovišť finančních úřadů, či protokoly o výpovědích svědků. Skutečnost, že ve spise nejsou založena rozhodnutí o přidělení statusu nespolehlivého splátce, závěry žalovaného nikterak neoslabuje, neboť nalézají dostatečnou oporu ve zbylých shromážděných podkladech.

[54] Stěžovatelka dále zpochybňuje zákonnost postupu daňových orgánů, pokud se jedná o používání úředních záznamů. Cituje z rozsudku Nejvyššího správní soudu ze dne 10. 9. 2014, č. j. 1 Afs 107/2014 - 31, němž tento soud uvedl, že „úřední záznam (§ 63 daňového řádu) je pouhá poznámka úředníka či jiné zachycení okolností, které by mohly např. i v budoucnosti mít nějaký informační přínos pro daňové řízení. Tento záznam podepíše úředník sám; již z prostého významu takto vyhotovené listiny je zřejmé, že taková listina nemůže být sama

pokračování

o sobě nositelem důkazu rozhodného pro stanovení daně. Jedná se o interní záznam, který učiní úředník, je[n]ž se s určitou informací setká.“ Stěžovatelka nicméně zcela pomíjí kontext, v němž Nejvyšší správní soud uvedený závěr vyřkl, a nežádoucím způsobem jej zobecňuje a dezinterpretuje.

[55] Podle § 63 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, „[o] důležitých úkonech při správě daní, které nejsou součástí protokolu, sepíše správce daně úřední záznam, ve kterém zachytí skutečnosti, které mají vztah ke správě daní, zjištěné zejména z ústních sdělení, oznámení, poznámek, obsahů telefonických hovorů a jiných spisových materiálů.“ Úřední záznam je tedy nepochybně listinou, která je v daňovém řízení nezbytná a slouží k zachycení skutečností podstatných pro stanovení daně. Jeho využití může být rozličné a v mnoha ohledech se jedná o listinu, která má v daňovém řízení nezastupitelné místo. V odkazovaném rozsudku Nejvyšší správní soud pouze poukazoval na specifickou povahu této listiny, kterou sepisuje samotný správce daně, a to bez přítomnosti účastníka řízení. Z povahy věci se tak nemůže jednat o důkaz, který by sám o sobě (jako jediný) mohl být podkladem pro stanovení daně. To však ještě neznamená, že by nemohl být nositelem některých dílčích informací, z nichž bude následně správce daně při stanovení daně vycházet. Při hodnocení úředního záznamu, jakožto podkladu rozhodnutí, je třeba mít na zřeteli, jaké skutečnosti tento záznam zachycuje, a zda kupříkladu nemístně nenahrazuje protokol (v případě osobního jednání s daňovým subjektem, výpovědi svědka apod). Nic takového však stěžovatelka v nyní posuzované věci netvrdí a dokonce ani nerozporuje samotný obsah úředních záznamů, které byly součástí spisu a s nimiž se měla možnost seznámit (což také podle všeho učinila).

[56] Krajský soud se k použití úředních záznamů v nyní projednávané věci vyjádřil v bodech 92 a 93 přezkoumávaného rozsudku. Popsal, jaké skutečnosti v těchto listinách daňové orgány zachytily a vysvětlil, proč jejich použití nepovažuje za závadu. S jeho hodnocením se kasační soud ztotožňuje. Požadavek stěžovatelky, aby správce daně do daňového spisu přenášel kompletní podklady z jiných souvisejících řízení, je přehnaný a v praxi stěží uskutečnitelný. Ostatně kasační soud ověřil, že správce daně v mnoha případech skutečně soubor podstatných listin do daňového spisu v nyní projednávané věci uložil (viz úřední záznamy o přenesení podkladů z daňového řízení vedeného se společnostmi Federico, DOXA a dalšími a s tím související výpisy z účtů, faktury, zprávy o pohybu zboží na skladě HWL atd). Takový postup má však své meze. Nejvyšší správní soud tedy neshledává problematickým, pokud správce daně v některých případech v úředním záznamu toliko shrnul zjištění z jiných řízení (např. úřední záznamy o výsledku vyměřovacího řízení u jiných společnostech), aniž by k nim do spisu vložil kompletní podklady z příslušného daňového řízení.

[57] Za důvodné kasační soud nepovažuje ani další výhrady stěžovatelky. Pokud se jedná o nedostatek finančních prostředků na dodavatelské straně řetězce, na tuto skutečnost upozorňoval v napadeném rozhodnutí již žalovaný (a správce daně), přičemž vycházel z výpisů z bankovních účtů dotčených společností. Z nich vyplynulo, že mezi jednotlivými subjekty docházelo k platbám opačným směrem – tj. směrem od odběratelů stěžovatelky po předchozí články řetězce, a současně, že tyto další (či přesněji řečeno dřívější) články

řetězce nedisponovaly dostatkem finančních prostředků, aby byly s to uhradit zboží z vlastních zdrojů, tzn. že byly závislé na inkasovaných částkách od svých odběratelů. Je pravdou, že žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti odkázal toliko na část napadeného rozhodnutí týkající se jedné transakce z dubna roku 2017, z obsahu daňového spisu je však patrné, že daňové orgány zkoumaly finanční toky mezi jednotlivými články řetězce mnohem komplexněji.

[58] V neposlední řadě není pravdou, že by se krajský soud nezabýval otázkou karuselového podvodu, tj. že zboží doputovalo zpět k témuž subjektu, který jej do řetězce na počátku vložil. Učinil tak v bodě 106 napadeného rozsudku, v němž poukázal na to, že v některých případech existence tohoto typu podvodu daňové orgány jednoznačně zdokumentovaly na základě získaných podkladů. Nejvyšší správní soud nespatřuje nic závadného na tom, že se kolotočový pohyb zboží nepodařilo odhalit ve všech případech. Jak vyplývá již z výše uvedeného (viz především bod [52] tohoto rozsudku), prověřované transakce vykazovaly takové množství nestandardních znaků, že o existenci podvodu na DPH není pochyb. Za zcela nepřipadnou považuje soud výtku stěžovatelky, že daňové orgány neprokázaly, že by totéž zboží zobchodovala opakovaně ona samotná. Nic takového totiž daňové orgány stěžovatelce nevytýkaly, neboť v této fázi pouze rozkrývaly okolnosti podvodu jako celku, aniž by tvrdily, že se jedná o okolnosti, které se týkají samotné stěžovatelky, či o nichž by stěžovatelka měla vědět.

[59] Nejvyšší správní soud shrnuje, že stěžovatelka poukazuje na některé dílčí nejasnosti ohledně obsahu přezkoumávaného rozsudku (potažmo napadeného rozhodnutí) a domnělé nedostatky v daňovém spise. Jednotlivé skutečnosti však hodnotí izolovaně a vytrhává je z širšího kontextu. Přehlíží přitom, že v celkovém souhrnu a vzájemné provázanosti poskytují daňovými orgány shromážděné podklady dostatečnou oporu pro závěr o existenci daňového podvodu. První okruh kasačních námitek stěžovatelky je proto nedůvodný.

III.4 Objektivní okolnosti

III.4.a) Kasační argumentace stěžovatelky

[60] Stěžovatelka předně zdůrazňuje, že její ekonomická činnost není jednotná a lze ji rozdělit do několika prodejních kanálů (*B2B, velký zákazník, retail, digitor a export*), z nichž každý má svá specifika. Prověřované obchodní transakce se přitom ničím nevymykaly běžné obchodní praxi v rámci exportního kanálu. Daňové orgány prověřují ekonomickou činnost stěžovatelky soustavně již od roku 2011 a nikdy nevyjádřily ke způsobu jejího obchodování žádné výhrady, to platí i pro transakce mezi ní a společností N.I.N.A za zdaňovací období říjen 2014 – březen 2015. Minimálně tohoto dodavatele tedy zjevně nepovažovaly za problematického.

[61] Ve vztahu k napadenému rozsudku se stěžovatelka nejprve ohrazuje vůči tvrzení krajského soudu, že prověřované obchody se odehrály nápadně rychle. Vyjednávací proces

pokračování

probíhal telefonicky či prostřednictvím jiných komunikačních kanálů a samotné potvrzovací e-maily představovaly pouze ukončení a stvrzení vyjednávacího procesu. Průběh obchodování u správcem daně prověřovaných transakcí byl zcela běžný, tj. jednalo se o hledání průsečíku mezi nabídkou a poptávkou, což posilovalo dobrou víru stěžovatelky v řádnost těchto obchodů. Všechny zde uvedené skutečnosti jednoznačně vyplývají z obsahu svědeckých výpovědí pana Š. a pana P., což však krajský soud zcela pominul. Považoval-li pak soud za podezřelé, že zboží žalobkyni neleželo na skladě a vždy přesné množství (tzv. na kamion) obratem prodala dál, uvádí k tomu stěžovatelka, že pro exportní kanál je tento způsob obchodování typický. Skladování zboží po delší dobu či štěpení zásilek by s sebou neslo zvýšené náklady. Svůj obchodní model stěžovatelka v průběhu daňového řízení podrobně vysvětlila a stejně tak doložila, že ne vždy se jí podařilo poptávku odběratele uspokojit. Stěžovatelka má za to, že soud dostatečně nezohlednil specifika obchodování v rámci exportního kanálu. Důkazní břemeno ve vztahu k prokázání, co je v dané oblasti běžné, tížilo daňové orgány.

[62] Stěžovatelka uvádí, že v žalobě zpochybnila všech sedm žalovaným označených objektivních okolností, které měly nasvědčovat tomu, že o své účasti na daňovém podvodu věděla, či o ní minimálně vědět mohla a měla. Krajský soud jí však přisvědčil toliko ve vztahu k obsahu webových stránek. K objektivní okolnosti spočívající v nedostatečném prověření obchodních partnerů se soud nevyjádřil vůbec a pouze uvedl, že tomuto aspektu se bude věnovat až v rámci posuzování stěžovatelkou přijatých opatření. V daném rozsahu je proto rozsudek nepřezkoumatelný.

[63] Vycházel-li pak krajský soud (podobně jako žalovaný) stran posouzení množství obchodovaného zboží ze srovnání s jinými distributory značky SAMSUNG, uvádí k tomu stěžovatelka, že tyto údaje byly správcem daně sděleny až v průběhu daňového řízení. Stěžovatelce nemohlo být známo, s jakým množstvím zboží jiné společnosti obchodují, a nemohla proto vůči svým dodavatelům pojmout na základě této okolnosti jakékoliv podezření. Chybné je i srovnání s jinými obchodními kanály stěžovatelky, neboť v rámci exportního kanálu vždy obchodovala s velkými objemy zboží. Za nestandardní považoval krajský soud i systém plateb, neboť označil za podezřelé, že by dodavatel uložil zboží ve skladu ECL, aniž by dostal zaplacen. Soud však přehlédl, že podle dohodnutých obchodních podmínek bylo zboží po uložení ve skladu stále ve vlastnictví dodavatele, který teprve po úhradě ze strany stěžovatelky zboží ze skladu uvolnil. Je tedy patrné, že navzdory absenci písemné smlouvy měla stěžovatelka s obchodními partnery dohodnuty všechny podstatné náležitosti jejich obchodního vztahu. S ohledem na zapojení nezávislé třetí strany (skladu ECL), která vystavovala inspekční zprávy, nepředstavují platby pozpátku žádnou podezřelou okolnost.

[64] Stěžovatelka se dále vymezila vůči tvrzení soudu, že se měla pokusit zjistit více o původu zboží. Již v řízení o žalobě namítala, že se vždy zajímala o to, zda se jedná o originální zboží, prováděla kontrolu modelových a sériových čísel a kontrolu obalů. Krajský soud však směšuje otázku původu zboží se zdroji nákupu dodavatelů, které nicméně představují určitý druh „obchodního tajemství“ a distributoři je svým odběratelům zásadně nesdělují.

[65] Nesprávný postup orgánů daňové správy (posvěcený ze strany krajského soudu) spatřuje stěžovatelka i ve způsobu hodnocení obvyklosti ceny zboží. Správce daně porovnal ceny zboží od dodavatelů N.I.N.A, DOXA a La koruna s cenami zveřejněnými na portálu *Zbozi.cz*, tj. cenami určenými pro koncové zákazníky. Tento postup je zcela chybný a jeho výsledky nicneříkající. Propastné rozdíly mezi cenami, na něž poukazoval krajský soud, jsou zcela logické, neboť je běžné, že konečný zákazník zaplatí za zboží naprosto odlišnou cenu, než je cena za totéž zboží v rámci velkoobchodu. Obdobně to platí ohledně cen zjištěných u oficiálního distributora.

[66] Stěžovatelka se dále ohradila vůči tvrzení soudu, že nevyužila možnosti zvýšit svoji marži prodejem mimo exportní kanál. Stěžovatelka vždy hledala průsečík mezi nabídkou a poptávkou, přičemž brala v potaz i své jiné obchodní kanály. Pokud však seznala, že zboží prodá na českém trhu, poptala jej odděleně, na jinou fakturu a na jiný sklad. Toto řešení bylo pro stěžovatelku jednodušší a méně nákladné, než rozdělovat jednu dodávku zboží odběratelům v rámci různých obchodních kanálů. Úvahy soudu o možnosti navýšení marže prodejem na českém trhu jsou pak zcestné, neboť by zde žádný distributor takové množství zboží z exportního kanálu nekoupil (distributoři mají smlouvy s výrobcí zboží, které jsou v tomto směru značně svazující). Pro stěžovatelku je tedy výhodnější prodat celé množství za nižší marži jednomu odběrateli v jiném členském státu, než zboží po malých částech (byť za vyšší cenu) prodávat českým odběratelům s nimiž obchoduje v rámci jiných kanálů. Prodejní marže v exportním kanále je dlouhodobě nízká (v letech 2012–2020 činila od 1,2 do 3,8 %) a realizované obchody, které prověřovaly daňové orgány, se tedy v tomto směru nikterak nevyvíkají normálu.

[67] Krajský soud jako objektivní okolnost akceptoval i využívání skladu ECL a s tím spojenou údajnou nedostatečnou kontrolu zboží. Stěžovatelka však již v žalobě podrobně popsala, jak probíhala kontrola zboží, a to nejprve před samotným uskutečněním obchodní transakce a následně externím subjektem po dodání zboží do skladu ECL. Spolupráce s tímto skladem byla dlouhodobá a stěžovatelka jej využívala i při obchodování s jinými subjekty, což doložila v daňovém řízení a žalovaný nečinil obsah předložených důkazů (na rozdíl od soudu) sporným. Stěžovatelka upozorňovala rovněž na skutečnost, že zapojení skladu ECL bylo nezbytným krokem, bez něhož by realizace posuzovaných obchodních transakcí nebyla možná. Sklad totiž poskytoval službu zadržení zboží do okamžiku jeho uvolnění vlastníkem, což bylo doloženo jak písemnými podklady, tak obsahem svědeckých výpovědí. Za nepravdivé tedy stěžovatelka označuje tvrzení soudu, že ani zaměstnanci stěžovatelky nebyli schopni osvětlit důvody využívání externího skladu.

[68] Srovnává-li krajský soud způsob obchodování se zbožím uloženým ve skladu ECL se zbožím uloženým ve skladu stěžovatelky na Železné ulici, činí tak vadně a bez znalosti věci. Není vůbec zřejmé, na základě čeho usuzuje, že stěžovatelka v případě zboží v hlavním skladu nezná dopředu své odběratele. Kupříkladu v rámci obchodního kanálu *velký zákazník* stěžovatelka nakupovala zboží až poté, co měla potvrzenou objednávku (zájem) od zákazníka. Obdobně nákup probíhá také u obchodního kanálu *B2B*. Stěžovatelka tedy uzavírá, že ani využívání skladu ECL nemůže představovat objektivní okolnost, na jejímž základě měla pojmout podezření ohledně povahy realizovaných transakcí.

III.4.b) Vyjádření žalovaného

[69] Žalovaný uvádí, že jakkoliv by některé z identifikovaných objektivních okolností nemusely být samy o sobě vnímány jako problematické či dostatečně intenzivní, nelze je hodnotit izolovaně. Ve vzájemné provázanosti však prokazují, že stěžovatelka o svém zapojení do daňového podvodu věděla, či alespoň vědět mohla a měla. To nadále platí i za situace, kdy krajský soud v rámci svého přezkumu vyřadil ze souboru objektivních okolností nedostatečnou prezentaci dodavatelů na webových stránkách. Pokud se jedná o laxní prověřování obchodních partnerů, krajský soud se jím zabýval v další samostatné části rozsudku. Není tedy pravdou, že by zmiňovanou okolnost opomněl. Jednotlivé kroky tzv. Axel Kittel testu se mohou vzájemně prolínat a nelze je od sebe striktně oddělit.

[70] Vysvětlení stěžovatelky ohledně toho, jakým způsobem docházelo k uzavírání prověřovaných obchodních transakcí (tzn. že se nejednalo o automatické předprodávání zboží, ale že koupi a následnému prodeji předcházelo vyjednávání) považuje žalovaný za nepřesvědčivé. Výpovědi svědků uvedenou skutečnost neprokazují, neboť jsou pouze obecné a nevztahují se konkrétně k plněním přijatým od dodavatelů N.I.N.A, DOXA a La koruna. Žalovaný nikdy netvrdil, že by stěžovatelka nemusela za účelem uzavření obchodů vynaložit vůbec žádné úsilí. Nicméně pokud se jí po dlouhou dobu dařilo nacházet kupce pro velmi objemné a hodnotné soubory spotřební elektroniky, měla v ní tato skutečnost vyvolat pochybnosti o regulérnosti prováděných transakcí. Jde-li o samotný podezřelý objem zboží, žalovaný odmítá tvrzení stěžovatelky, že jí nemohlo být známo, s jakým množstvím zboží obchodují její konkurenti. Stěžovatelka se v průběhu celého řízení prezentuje jako subjekt s letitou praxí, znalý tržního prostředí v oblasti obchodování s elektronikou. Musela mít proto alespoň rámcovou představu o tom, v jakých objemech vyváží zboží do zahraničí jiné tuzemské subjekty.

[71] Pokud se jedná o zpětnou posloupnost úhrad plateb za přeprodávané zboží, žalovaný již v napadeném rozhodnutí uznal, že by se samo o sobě nemuselo jednat o podezřelou okolnost, neboť pro stěžovatelku skutečně mohl tento způsob plateb představovat jistou formu „zajištění“. Na druhou stranu je těžko uvěřitelné, že by na takové pro ně nevýhodné podmínky za běžných okolností přistoupili dodavatelé stěžovatelky, a to zejména s ohledem na absenci písemné smlouvy (které je již samo o sobě s ohledem na hodnotu plnění značně nestandardní). Přestože mohly být ústní dohody mezi zúčastněnými subjekty podrobné, v případě jakýchkoliv vad či sporných otázek nemohou mít takovou důkazní sílu jako písemná smlouva.

[72] Za projev neobezřetnosti stěžovatelky považuje žalovaný i její postup spočívající v tom, že byla ochotná bez dalšího přistoupit na jakoukoliv nabídku, která pro ni byla byť jen trochu výhodná, aniž by se zajímala o to, odkud zboží pochází. Dodavateli stěžovatelky byly nové nebo menší společnosti bez historie v rámci trhu s nabízenou komoditou a bez odpovídajícího zázemí. Stěžovatelka s nimi neměla dosavadní zkušenost (a nejednala ani na základě doporučení). Přesto byly uvedené společnosti schopné dodávat značné množství tzv. rychloobrátkového zboží, a to za výhodnější ceny než větší dodavatelé. Popsaný stav by měl u průměrného daňového subjektu vyvolat zvýšenou míru obezřetnosti, a tedy i zájmu o původ zboží.

[73] Žalovaný dále trvá na tom, že obchodování se spotřební elektronikou nepředstavuje specifické odvětví, který by vykazovalo zásadní odchylky od běžné obchodní praxe. Svá tvrzení o opaku stěžovatelka žádným způsobem nedokládá a neunesla tak ve vztahu k této otázce důkazní břemeno.

[74] K ceně obchodovaného zboží žalovaný uvádí, že nikterak nezpochybňuje rozdíl mezi charakterem jednotlivých typů srovnávaných cen (velkoobchodní, maloobchodní). Krajský soud však vysvětlil, proč má i přesto uvedené srovnání náležitou výpovědní hodnotu (propastný rozdíl v cenách, obdobnou srovnávací metodu dle svého vyjádření používal i svědek J. Š.).

[75] Závěry žalovaného (aprobované krajským soudem) neoslabuje ani skutečnost, že stěžovatelka od dotčených dodavatelů nakoupila zboží i mimo exportní prodejní kanál, neboť se jednalo ve vztahu k prověřovaným transakcím pouze o marginální dodávky. Ve většině případů stěžovatelka zboží bez dalšího přeprodávala do jiného členského státu, aniž by se zamýšlela nad jinou možností jeho využití. Za nepřipadnou považuje žalovaný argumentaci stěžovatelky, že výše marže u prověřovaných transakcí se zásadně nelišila od marže, jíž dosahovala v jiných letech. Krajský soud totiž poukazyval na konkrétní kontext (vysoké náklady na skladování a mimořádně nízká nákupní cena).

[76] Podezřelou zůstává i okolnost, že na rozdíl od zbytku zboží, které stěžovatelka skladovala ve svém hlavním skladu (a podléhalo kontrole jejích vlastních zaměstnanců), bylo zboží od trojice dodavatelů N.I.N.A, DOXA a La koruna uchováváno v externím skladu ECL. Stěžovatelka přitom rezignovala na jakoukoli přímou kontrolu a spolehla se toliko na prověření zboží ze strany uvedeného skladu. Není sice zapovězeno, aby stěžovatelka kontrolu zboží delegovala na jiný subjekt, z kvalitativního hlediska však nelze takový postup stavět na roven přímé kontrole zboží ze strany samotné stěžovatelky, jak probíhala v jejím vlastním skladě v případě jiného zboží. Absence či nízká míra zájmu o kvalitu zboží je judikaturou běžně vnímána jako okolnost spadající do druhého kroku tzv. Axel Kittel testu.

III.4.c) Replika stěžovatelky

[77] V replice stěžovatelka rozhojnila svoji argumentaci ohledně tvrzených specifik exportního kanálu. Závěr krajského soudu, že nebylo nezbytné prokazovat, co je v exportním kanále obvyklé, je dle jejího mínění v rozporu s recentní judikaturou Nejvyššího správního soudu (rozsudky ze dne 10. 10. 2024, č. j. 3 Afs 186/2023 - 57, ze dne 22. 11. 2024, č. j. 5 Afs 266/2023 - 41, a ze dne 13. 2. 2025, č. j. 9 Afs 225/2024 - 57). Stěžovatelka trvá na tom, že v rámci prověřovaných transakcí postupovala způsobem, který je pro příslušný obchodní kanál zcela běžný (neuzavírání písemných smluv, obchodování s nízkou marží a za nízké ceny, obchodování s velkými objemy zboží, zapojení skladu ECL a systém zpětných plateb). Za účelem prokázání svých tvrzení předložila množství důkazních návrhů, žalovaný však odmítl některé z nich provést (např. svědecký výslech pana Januse). Žalovaný byl povinen vyvrátit tvrzení stěžovatelky o běžnosti jednotlivých vytýkaných obchodních praktik, tzn. zabývat se tím, jak probíhaly obchodní transakce se stejnou komoditou mezi stěžovatelkou a jinými dodavateli.

pokračování

[78] Stěžovatelka dále ve vztahu k množství obchodovaného zboží trvá na tom, že jí nemohlo být známo, s jakými objemy obchodují její konkurenti. Povědomost měla pouze o tom, že i oni provozují exportní kanál. Trvá na tom, že srovnání se zbylými jejími kanály je nepřipadné, neboť jejich povaha je i co do objemů prodeje zcela odlišná (např. nelze očekávat, že spotřebitel si zakoupí 500 ks obrazovek).

[79] Stěžovatelka se rovněž vymezila vůči tvrzení žalovaného, že výpovědi svědků ohledně průběhu uzavírání obchodních transakcí byly příliš obecné. Důkazní břemeno tížilo daňové orgány, bylo proto jejich povinností vést výsledky takovým způsobem, aby svědci vypovídali i konkrétně ke sporným transakcím.

[80] Vzhledem k tomu, že stěžovatelce nebyla podezřelá ani cena, ani množství obchodovaného zboží, neexistoval žádný důvod, pro nějž by se měla nadstandardně zajímat o původ zboží. Na věc jsou dle jejího mínění plně aplikovatelné závěry vyplývající z rozsudku SDEU ze dne 6. 9. 2012, C-324/11 ve věci Gábor Tóth.

[81] Ve vztahu k výši ceny zboží stěžovatelka opětovně zdůrazňuje, že provedené srovnání je nevypovídající. Daňové orgány neprokázaly, že by stěžovatelka v rámci exportního kanálu obchodovala s jiným dodavatelem za nesrovnatelně vyšší cenu. Pokud se jedná o nízké marže, zdůrazňuje stěžovatelka, že s ohledem na množství obchodovaného zboží generovala navzdory vysokým nákladům (doprava, skladování) dostatek zisku.

[82] Stěžovatelka má dále za to, že dostatečně objasnila důvod využívání skladu ECL. Žalovaný i krajský soud však její argumentaci zcela přehlíží. Tvrzení, že přenesení skladovací služby na externí subjekt zvyšuje riziko nedbalosti při provádění kontroly, považuje za absurdní.

[83] Ve zbytku stěžovatelka do značné míry opakuje argumentaci obsaženou v kasační stížnosti.

III.4.d) Vypořádání kasačních námitek

[84] Nejvyšší správní soud konstantně judikuje, že jde-li o subjektivní stránku, tedy zaviněnou účast na podvodném jednání, správce daně musí prokázat, že existují objektivní okolnosti, které svědčí o tom, že daňový subjekt o podvodném charakteru transakcí věděl, nebo vědět mohl a měl. V daňovém řízení je totiž třeba chránit dobrou víru daňového subjektu tak, aby nebyl nespravedlivě „sankcionován“ v případě, že byl shodou okolností a (nezaviněně) bez svého vědomí vtažen do řetězce dodávek, jehož cílem je získat protiprávní výhodu. Smyslem tohoto korektivu je ochránit subjektivní práva daňových subjektů, které si nejsou a nemohou být vědomy daňového podvodu a jednají s veškerou rozumnou opatrností, aby se nestaly jeho součástí. V běžných podnikatelských situacích nelze po daňovém subjektu požadovat, aby při své rutinní činnosti zkoumal – bedlivěji než běžně – zda se někdo v distribučním řetězci dopustil nebo by se v budoucnu mohl dopustit podvodného jednání, jehož účelem je neoprávněná vratka DPH (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 12. 2014, č. j. 6 Afs 156/2014 - 47).

[85] V nyní projednávané věci žalovaný identifikoval množství objektivních okolností, které dle jeho mínění ve své vzájemné provázanosti svědčí o tom, že stěžovatelka o své účasti na podvodném jednání věděla, či minimálně vědět mohla a měla. Jedná se o tyto okolnosti:

- absence písemné smlouvy,
- nedostatečné webové stránky dodavatelů,
- nezám o původ zboží,
- neobvyklé množství zboží,
- nízké ceny a nízká marže,
- využívání externího skladu společnosti ECL,
- nedostatečné prověřování obchodních partnerů.

[86] Pokud se jedná o nedostatečnost webových stránek, tato okolnost neobstála již v řízení před krajským soudem, protože se jí Nejvyšší správní soud nebude dále zabývat. Ke všem ostatním okolnostem stěžovatelka předložila podrobnou argumentaci, již zpochybňuje závěry krajského soudu (a žalovaného). Kasační soud se tedy se všemi jejími stěžejními námitkami postupně vypořádá. Je si přitom vědom toho, že identifikované objektivní okolnosti nelze vnímat izolovaně, ale toliko v jejich vzájemné provázanosti.

[87] Jedná-li se o prověřování obchodních partnerů, stěžovatelka krajskému soudu vytýká, že se jím v rámci posuzování objektivních okolností vůbec nezabýval. Z uvedeného důvodu považuje rozsudek za nepřezkoumatelný. Tomuto závěru však Nejvyšší správní soud nemůže přitakat, neboť krajský soud se ke způsobu, jakým stěžovatelka své partnery prověřovala, vyjádřil velmi zevrubně (viz zejména body 140–163 napadeného rozsudku). V posuzované věci dochází k prolínání druhého a třetího kroku algoritmu (viz bod [36] tohoto rozhodnutí), což není zcela neobvyklé (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 7. 2019, č. j. 10 Afs 182/2018 - 42). Žalovaný totiž považoval nedostatečné prověření obchodních partnerů za jednu ze zásadních objektivních okolností svědčících o vědomosti zapojení stěžovatelky do daňového podvodu. To však ještě neznamená, že by byl krajský soud povinen mechanicky opakovat totožné hodnocení v rámci obou kroků tzv. Axel Kittel testu. Není proto na závadu, pokud se k uvedené okolnosti při posuzování objektivních okolností nevyjádřil a učinil tak až v rámci právního posouzení posledního kroku algoritmu, který ostatně představuje jen určitou pomůcku (myšlenkového průvodce) a nelze jej vnímat jako striktní dogma. Vzhledem k tomu, že stěžovatelka předestírá ve vztahu k přijatým opatřením velmi rozsáhlou argumentaci, považuje i Nejvyšší správní soud za vhodné vyjádřit se k této otázce samostatně.

[88] Za jednu z podezřelých okolností v rámci obchodování stěžovatelky s dodavateli N.I.N.A, DOXA a La koruna označil žalovaný absenci písemné smlouvy. Stěžovatelka tuto okolnost bagatelizuje a setrvává na tvrzení, že smlouva by byla v zásadě nadbytečná, neboť měla se svými obchodními partnery dohodnuty všechny podstatné aspekty společného obchodování. Nejvyšší správní soud připouští, že neuzavírání písemných smluv představuje praxi, která je zákonná a mnohdy může být i běžná. Aby se tedy mohlo jednat o podezřelou okolnost nasvědčující zapojení do podvodného jednání, musí být podpořena dalšími silnými indiciemi (viz rozsudek tohoto soudu ze dne 21. 7. 2023, č. j. 7 Afs 237/2021 - 32). Právě o takovou situaci se však jedná v nyní projednávané věci. Absence písemné smlouvy se totiž jeví jako nadmíru podezřelou především s ohledem na objemy zakázek a jejich hodnotu (jednalo se řádově o desítky milionů Kč měsíčně, celková hodnota plnění od dodavatele

pokračování

N.I.N.A pak činila 140 mil. Kč, od dodavatele DOXA 175 mil. Kč a od dodavatele La koruna dokonce 401 mil. Kč). Lze si představit, že v rámci nastolené vzájemné důvěry a s ohledem na dlouhodobou spolupráci nebude podnikatelský subjekt trvat na uzavření písemných smluv se svými stálými obchodními partnery. Společnosti N.I.N.A, DOXA a La koruna však představovaly pro stěžovatelku nové dodavatele, s nimiž dosud neměla žádné zkušenosti. Nadto se jednalo o subjekty, jejichž zkušenosti v oblasti obchodování s elektronikou nebyly v zásadě žádné, či jen velmi omezené. Stěžovatelka proto nemohla vycházet ani z případných kladných referencí získaných v rámci spolupráce s jinými obchodními partnery. Za takových okolností nelze postup stěžovatelky spočívající v neuzavření smlouvy nahlížet jinak, než jako projev čiré neobezřetnosti. Nejvyšší správní soud k tomu přitom dodává, že z výpovědí svědků pana F. a Tedy vyplynulo, že to byla právě stěžovatelka, která uzavření písemné smlouvy odmítla.

[89] Vysvětlení stěžovatelky, že s ohledem na zvolený model obchodování nebyly písemné smlouvy nezbytné, neobstojí. Pokud totiž hovoří o neobvyklém způsobu plateb (zboží nejprve uhradil odběratel, následně stěžovatelka zaplatila dodavateli) a s tím souvisejícím specifickým okamžiku přechodu vlastnického práva a uvolnění zboží (až po úhradě od stěžovatelky), jedná se z její strany o ničím nepodložené tvrzení. Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že tím spíše, pokud by záměrem dotčených subjektů bylo dohodnout si uvedené podmínky, jevílo by se žádoucím vtělit je do písemné smlouvy. V opačném případě by byla důkazní situace v případě jakéhokoliv sporu značně tristní. Přitom kasační soud opětovně zdůrazňuje, že se nejednalo o spolupráci s dlouhodobými obchodními partnery stěžovatelky, s nimiž by např. postupovala na základě ustálené praxe. Stěžovatelka ani nepředložila žádnou písemnou (kupříkladu e-mailovou) komunikaci, z níž by vyplývalo, že se se svými dodavateli a odběrateli na uvedeném modelu obchodování dohodla. Z uvedených důvodů Nejvyšší správní soud plně aprobuje závěr krajského soudu, že absence písemné smlouvy představuje v posuzovaném případě podezřelou okolnost.

[90] Krajský soud dále považoval za nestandardní, že se stěžovatelka nikterak nezajímala o původ prodávaného zboží. Stěžovatelka se vůči závěrům krajského soudu ohradila s tím, že zdroje nákupu jejích dodavatelů představují obchodní tajemství, pročez jej nikdy neprozrazují. Jakkoliv Nejvyšší správní soud nezpochybňuje elementární logiku tohoto tvrzení (v případě prozrazení zdroje by stěžovatelka mohla zboží nakoupit napřímo, aniž by k tomu potřebovala zprostředkování skrze svého dodavatele), v kontextu zbylých zjištěných okolností opět nemůže obstát. Stěžovatelka totiž pomíjí zjištěné specifické okolnosti, které spočívají zejména v tom, že poptávku po obchodovaném zboží nebylo nikdy možné uspokojit jiným způsobem (tj. koupí od oficiálních distributorů či zavedených prodejců), ale vždy jej v požadovaném množství a za bezkonkurenční cenu měl k dispozici jeden z dodavatelů N.I.N.A, DOXA či La koruna. U stěžovatelky, která je zkušeným obchodníkem s elektronikou (působícím na trhu již bezmála 30 let, jak sama uvádí), tak měly vyvstat oprávněné pochybnosti ohledně toho, jakým způsobem a z jakých zdrojů uvedené zboží dokáže obstarat subjekty, které nadto nemají v rámci obchodování s elektronikou zásadnější zkušenosti. Za těchto okolností se jeví jako legitimní požadavek krajského soudu (a daňových orgánů), aby se stěžovatelka alespoň v obecnosti pokusila zjistit zdroje nákupu svých dodavatelů. Stěžovatelka však na jakoukoliv byt' sebemenší snahu ověřit si původ zboží rezignovala. I z výpovědí jejích exportní manažerů

pak vyplynulo, že v tomto směru bezmezně důvěřovali svým dodavatelům (původ zboží pro ně představoval právě tento dodavatel).

[91] Neobvyklé bylo v prověřovaných transakcích i množství obchodovaného zboží. Správce daně provedl srovnání s dalšími čtyřmi distributory značky SAMSUNG (z nichž některé sama stěžovatelka označuje v kasační stížnosti za své konkurenty). Z provedené komparace vyplynulo, že zbylé oslovené subjekty vyvážely v rozhodném období do členských států mnohem nižší objemy zboží (v řádech jednotek, stovek, maximálně tisíců, naproti tomu stěžovatelka v období od srpna 2016 do února 2018 exportovala celkem 40 150 ks SSD disků SAMSUNG). Jakkoliv je pravdou, že stěžovatelce nemohla být statistika vývozu jiných subjektů známa, s ohledem na její letité zkušenosti a významné postavení na trhu si lze jen obtížně představit, že by skutečně neměla žádné povědomí o tom, s jakým množstvím zboží obchodují její konkurenti. Objem přeprodávaného zboží byl ostatně neobvyklý i ve srovnání s prodejem totožného druhu zboží přes hlavní sklad stěžovatelky. Jakkoliv si lze představit, že obchodování v rámci exportního kanálu je specifické právě velkými objemy zboží, ve spojení se zbylými okolnostmi (absence smlouvy, neznámý původ zboží, nezavedení dodavatele a další) mělo představovat množství obchodovaného zboží další varovný signál, který měl stěžovatelku vést k větší obezřetnosti. To tím spíše, že se u stěžovatelky typicky několikrát do měsíce vždy střetla téměř v jeden okamžik poptávka po velkém množství zboží s nabídkou totožného zboží za velmi příznivé, ne-li přímo podezřele nízké (k tomu viz níže) ceny.

[92] Stěžovatelka se dále ohrazuje vůči tvrzení soudu, že jednotlivé transakce probíhaly nezvykle rychle (typicky během jednoho dne). Uvádí, že samotnému uzavření obchodů předcházelo dlouhé vyjednávání. Odkazuje přitom i na obsah svědeckých výpovědí. K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že obchodní manažeři stěžovatelky se v rámci svých svědeckých výpovědí vyjadřovali k otázce průběhu obchodování obecně. Pouze na základě odpovědí těchto svědků tak nelze mít za prokázané, jakým způsobem probíhaly obchodní transakce mezi stěžovatelkou a jejími dodavateli a odběrateli v prověřovaných případech. Tuto skutečnost přitom nelze klást k tíži daňovým orgánům. Z obsahu svědeckých výpovědí je totiž patrné, že zejména exportní manažer pan Š. na značnou část otázek správce daně vztahujících se k dotčeným dodavatelům uváděl, že si již nevzpomíná. Ostatně pokud stěžovatelka tvrdí, že se podmínky domlouvaly dlouho dopředu, měla by být schopna předložit kupříkladu elektronickou komunikaci, která by její tvrzení dokládala. Takto však neučinila. Veškeré podklady shromážděné v průběhu daňového řízení vypovídají o tom, že stěžovatelka vždy nakoupila velké množství zboží, které v nezměněné podobě typicky ještě téhož dne prodala svému odběrateli. Přitom množina dodavatelů byla konstantní. Pokud by opravdu veškeré transakce probíhaly na základě tržního mechanismu, pak si lze jen stěží představit, že za běžného chodu věcí by poptávku odběratelů stěžovatelky byl schopen uspokojit vždy právě jeden z uvedených dodavatelů N.I.N.A, DOXA a La koruna. Stejně tak se (v opačném gardu) jeví poněkud neobvyklé, že výhodné zboží od jmenovaných společností stěžovatelka dodávala vždy stejným odběratelům, tzn. že o ně nejevily zájem i jiné (tuzemské) subjekty (včetně samotné stěžovatelky). Nejvyšší správní soud přitom opětovně zdůrazňuje, že se jednalo o prodeje velkých souborů zboží, a to vždy několikrát do měsíce. I tato okolnost tedy měla u stěžovatelky vzbudit podezření ohledně skutečného smyslu obchodních transakcí, do nichž se zapojila.

pokračování

[93] Dále se bude soud věnovat otázce nízké ceny zboží a s tím související nízké marže. Stěžovatelka především rozporuje způsob, jakým správce daně hodnotil obvyklost ceny prodávaného zboží. Nejvyšší správní soud souhlasí se stěžovatelkou, že srovnání cen elektroniky obchodované stěžovatelkou v nyní posuzované věci s cenami na portálu Zbozi.cz (tzn. cenami pro koncového zákazníka) je značně nevypovídající a lze jej brát v úvahu jen velmi orientačně. Pro nyní projednávanou věc je však podstatné, že daňové orgány provedly srovnání i s cenami od oficiálního výrobce SAMSUNG a s cenami, za něž stěžovatelka nakupovala zboží od jiných dodavatelů pro svůj hlavní sklad. I v tomto případě byly vždy ceny od dodavatelů N.I.N.A, DOXA a La koruna nejnižší. U některých druhů zboží se jednalo o rozdíly v rámci jednotek procent, u jiných však byl i zde citelný rozdíl v ceně (u televizorů byla cena za jednotku nižší až o 2000 Kč). Je tedy patrné, že také v porovnání s jinými obchody stěžovatelky byla cena zboží podezřele nízká, či minimálně že tři vyjmenovaní dodavatelé stěžovatelky byly vždy schopni dodat elektroniku za bezkonkurenční ceny. I tato okolnost by nepochybně měla vzbudit v obezřetném obchodníkovi podezření a měla by u něj kupříkladu vést k hlubšímu zájmu o původ zboží (jak soud podrobněji vyložil již výše). Stěžovatelka nabízela v průběhu daňového řízení různá vysvětlení, jak vzniká zboží pro exportní kanál. Nepochybně si lze představit kupříkladu situaci, kdy na jednom trhu (např. v jiném členském státě) vznikne převis nějakého zboží, které pak obchodník prodá za nízkou cenu, neboť na skladě elektronika rychle ztrácí hodnotu. Je však již méně uvěřitelné, že by opakovaně během přibližně roku a půl došlo vždy několikrát do měsíce k takové souhře náhod, že by současně vznikl převis určitého zboží (ve velkém množství), které by však současně našlo okamžité odbytiště jinde (tzn. na jiném trhu by ve stejném čase vznikla po tomto zboží poptávka). Ještě o poznání méně pravděpodobné se pak jeví, že v centru těchto událostí by se vždy vyskytovali stále titíž dodavatelé a odběratelé stěžovatelky, respektive že by tyto společnosti (vesměs bez dosavadní historie obchodování s elektronikou) měly takové kontakty a tak širokou obchodní síť, aby dokázaly vzniklých příležitostí na trhu vždy využít.

[94] Současně je třeba souhlasit s krajským soudem v tom směru, že marže stěžovatelky na uvedeném zboží byly až podezřele nízké. Jakkoliv přitom stěžovatelka tvrdí, že v rámci exportního kanálu se její marže běžně pohybuje mezi 1,2-3,8 % (na tomto místě soud záměrně ponechává stranou, že se jedná o tvrzení náležitě nepodložené – stěžovatelka předložila pouze tabulku svých marží za příslušné roky), jeví se jako nepochopitelné, proč sama nevyužila možnosti nákupu za nízkou cenu a zboží následně výhodně neprodala. Nejvyšší správní soud bere v potaz vyjádření stěžovatelky, že štěpení zásilek by pro ni nebylo výhodné. Při vědomosti toho, že dodavatelé N.I.N.A, DOXA a La Koruna jsou běžně schopni dodat zboží za bezkonkurenční ceny, u nich však mohla zboží poplat samostatně a prodat jej i v rámci svých jiných obchodních kanálů (tzn. ať již v rámci velkoobchodu, či konečnému zákazníkovi). Stěžovatelka se však spokojila s nízkou marží a zcela pasivně zboží přeprodávala v rámci stále téhož dodavatelsko-odběratelského řetězce.

[95] Výjimku představuje stěžovatelkou doložený případ koupě zboží od společnosti N.I.N.A a DOXA do vlastního skladu. Tuto okolnost nepřehlédl ani krajský soud, který připustil, že by se jednalo v porovnání s proěřovanými obchody o bagatelní množství, mohla tato skutečnost částečně oslabit případné podezření stěžovatelky vůči dotčeným dodavatelům. S tímto hodnocením Nejvyšší správní soud souhlasí a dodává, že sama o sobě nemůže uvedená okolnost svědčit o dobré víře stěžovatelky. Jedná se však o jistý strípek

mozaiky, který je nezbytné vzít v potaz při posuzování, zda se stěžovatelka do podvodného jednání zapojila zaviněně. Za další takový „střípek“ lze považovat skutečnost, že v jednom případě z nepočítaně dalších již neměla společnost La koruna nabízené zboží k dispozici, když o něj stěžovatelka projevila zájem až po třech dnech. I v tomto případě se z pohledu stěžovatelky mohlo jednat o další okolnost, která otupila její případné podezření ve vztahu k uvedenému dodavateli.

[96] Krajský soud dále považoval za podezřelé využívání externího skladu ECL. Upozornil na skutečnost, že stěžovatelka rezignovala na kontrolu nad dodávaným zbožím a že nebyla schopná náležitě vysvětlit, jaké důvody ji k využívání tohoto skladu vedly. S tímto hodnocením se však Nejvyšší správní soud neztotožňuje a je nucen je korigovat. Je pravdou, že kasační soud setrvale judikuje, že absence (či nízká míra) zájmu o kvalitu dodávaného zboží či jeho nedostatečná kontrola může představovat jednu z indicií nasvědčujících vědomému (ve smyslu věděl, nebo vědět mohl a měl) zapojení do daňového podvodu (např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 8. 2020, č. j. 4 Afs 10/2020 - 58, či ze dne 2. 12. 2021, č. j. 1 Afs 262/2021 - 40). Projevem takového nezájmu je pak často skutečnost, že daňový subjekt zboží vůbec nemá ve své kontrole (tzn. nenachází se v jeho dispozici). To však ještě neznamená, že by bylo možné klást rovnítko mezi přenesením kontroly zboží na jiný subjekt a nedostatečnou kontrolou zboží. Delegation určitých činností na externí subjekt je v podnikatelském prostředí zcela obvyklá. Nelze přitom *a priori* předpokládat, že kvalita kontroly provedená třetím subjektem bude vždy nižší než v případě, že daňový subjekt zboží kontroluje sám prostřednictvím svých zaměstnanců. I tito zaměstnanci se mohou ke své činnosti stavět ledabyle a provádět kontrolu pouze formálně. Aby tedy žalovaný mohl za podezřelou okolnost považovat přenesení kontroly zboží na subdodavatele, bylo nezbytné, aby se zabýval kvalitou prováděné kontroly a tím, zda se stěžovatelka reálně zajímala o výstupy z prováděné kontroly. V nyní projednávané věci stěžovatelka setrvale uvádí, že zboží sice fakticky neměla k dispozici, při každé přejímce zboží však obdržela od skladu ECL inspekční zprávu (zprávy o kontrole zboží, jakož i fotodokumentace zboží jsou součástí daňového spisu). Krom toho stěžovatelka uvádí, že prováděla kontrolu originality zboží a namátkovou kontrolu duplicit (o čemž ostatně svědčí skutečnost, že minimálně v jednom případě takovou duplicitu odhalila). Žádnou z uvedených skutečností žalovaný nezpochybnil, ale považoval bez dalšího za nestandardní již samotné využívání externího skladu.

[97] Krajský soud vyslovil v této souvislosti přesvědčení, že stěžovatelka nebyla schopná objasnit, jaké důvody jí k využívání skladu vedly. S tímto hodnocením ovšem nemůže kasační soud rovněž souhlasit. Stěžovatelka již v průběhu daňového řízení poukazovala jak na kapacitní důvody, tak na službu kontroly zboží třetí nezávislou stranou (vystavenou inspekční zprávu obdržela od skladu ECL nejen stěžovatelka, ale i její odběratel) a s tím související službu zadržení zboží do jeho uvolnění vlastníkem. Tato tvrzení nalézají oporu i ve svědeckých výpovědích. Exportní manažer pan Š. v rámci své výpovědi dne 23. 8. 2018 uvedl, že „*EC Logistics se využívalo z důvodu místa a z důvodu inspection reportu, kontroly zboží a následného balení zboží.*“ Obdobně jeho nástupce ve funkci exportního manažera pan P. dne 21. 2. 2019 na otázku správce daně, z jakých důvodů stěžovatelka využívala sklad ECL, uvedl: „*Myslím si, že tam hraje roli ta inspekce zboží třetí stranou, kapacita skladu, ta kontrola, že to je kontrolováno třetí stranou a že zboží existuje. Vždycky, když vystavili inspekční report, posílal jsem ho klientům, aby věděli, že zboží je v pořádku.*“ Totožné důvody potvrdil

pokračování

i jejich nadřízený pan P., který dne 9. 4. 2019 odpověděl: „Jeden z důvodů jsou místo a kapacity, dalším důvodem je kontrola zboží třetí stranou, kterou nám provádí právě ECL, tzn. že to zboží fakticky dorazilo do skladu, že je v pořádku, že to odpovídá tomu, co si zákazník objednal, a zároveň zákazník má možnost si toto ověřit u třetí strany.“ Obsah těchto svědeckých výpovědí jak žalovaný, tak krajský soud přehlíží, popřípadě jim nepřisuzují žádnou váhu.

[98] V neposlední řadě ze shromážděných podkladů vyplývá, že stěžovatelka externí sklad ECL využívala dlouhodobě, tedy nikoliv pouze v prověřovaném období. Tato skutečnost vyplývá nejen ze svědeckých výpovědí, ale i z písemných podkladů – např. vyjádření společnosti ECL ze dne 30. 6. 2021, která potvrdila vzájemnou spolupráci již od roku 2008. Pokud měl žalovaný o hodnověrnosti těchto tvrzení jakékoliv pochybnosti, měl možnost provést ve věci další dokazování, což však neučinil.

[99] Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že na základě shromážděných podkladů nelze využívání skladu ECL hodnotit jako nestandardní okolnost svědčící o vědomém zapojení stěžovatelky do daňového podvodu. Stěžovatelka předložila myslitelnou verzi skutkových okolností, která nalézá oporu jak ve svědeckých výpovědích, tak v listinných důkazech. Žalovaný na vysvětlení stěžovatelky adekvátním způsobem nereagoval a nepodařilo se mu jej vyvrátit.

[100] Konečně se Nejvyšší správní soud krátce vyjádří také k okolnosti spočívající v provádění plateb opačným směrem, tj. od odběratele stěžovatelky k jejímu dodavateli (platby probíhaly tímto směrem i dále k dřívějším článkům řetězce, to však nelze klást stěžovatelce k tíži, neboť daňové orgány nezjistily, že by o této okolnosti věděla). K této otázce se již kasační soud v rámci své rozhodovací činnosti nejednou vyjádřil. Kupříkladu v rozsudku ze dne 15. 8. 2018, č. j. 6 Afs 31/2018 - 53, připustil, že uvedený způsob financování skutečně může fungovat jako jistý druh zajištění. Proto je nezbytné posuzovat celkový kontext, v němž k provádění plateb pozpátku dochází. V nyní projednávané věci daňové orgány identifikovaly i další indicie, v jejichž světle se jevil způsob plateb podezřelým – zejména jej dávaly do souvislosti s absencí písemné smlouvy a s využíváním skladu ECL. Jak kasační soud dovodil výše, závěry žalovaného stran využívání tohoto externího skladu nemohou za současného stavu obstát. To částečně oslabuje i navazující zjištění ohledně systému plateb.

[101] Lze tedy shrnout, že některé žalovaným označené indicie, které by měly dle jeho mínění svědčit o vědomém zapojení stěžovatelky do daňového podvodu, se stěžovatelce podařilo zpochybnit. Jedná se především o obsah webových stránek dodavatelů (tato okolnost neobstála v řízení před krajským soudem) a využívání skladu ECL. V návaznosti na to jsou o poznání méně přesvědčivé i závěry stran využívání plateb pozpátku. Přehlédnout nelze ani některé dílčí okolnosti, jimiž stěžovatelka prokazovala dobrou víru ve standardnost realizovaných transakcí – koupě zboží pro vlastní potřeby mimo exportní kanál (byť pouze v omezeném množství), či případ, kdy dodavatel již zboží neměl na skladě ve chvíli, kdy stěžovatelka na jeho nabídku reagovala s odstupem několika dnů. S ohledem na všechny tyto okolnosti, které „nahlodávají“ přesvědčivost závěrů žalovaného, je třeba pro rozřešení otázky, zda stěžovatelka měla a mohla vědět o svém zapojení do daňového podvodu, přikročit také k posouzení způsobu, jakým prověřovala své obchodní partnery.

Jedná se ostatně o okolnost, kterou i daňové orgány výslovně označily za jednu z objektivních okolností v rámci druhého kroku algoritmu.

[102] Pro úplnost se pak kasační soud v této části rozsudku vyjádří i k argumentaci stěžovatelky k otázce prokazování běžné obchodní praxe. Stěžovatelka předeštlá v kasační stížnosti (a replice) rozsáhlou argumentaci, kterou lze zjednodušeně řečeno popsat tak, že exportní kanál se vyznačuje určitými specifiky, která žalovaný přehlédl. Z tohoto důvodu se prověřované transakce nikterak nevymykaly standardnímu způsobu obchodování v rámci zmiňovaného obchodního kanálu. Důkazní břemeno ve vztahu k prokázání běžné obchodní praxe, respektive toho, že stěžovatelka se od zmiňované praxe odchýlila, tížilo dle jejího názoru daňové orgány. V této souvislosti odkázala především na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2024, č. j. 3 Afs 186/2023 - 57, v němž se podává: *„Každé obchodní odvětví se vyznačuje určitými běžnými postupy, které v daném odvětví převažují a lze je tak považovat za určitý standard. Na daňových orgánech pak je, aby předeštlé, na základě jakých okolností dospěly k tomu, že se v konkrétním případě daňový subjekt od této standardní praxe odchýlil a zda měl takový postup racionální odůvodnění.“*

[103] Citované závěry kasační soud nikterak nezpochybňuje, je však přesvědčen, že daňové orgány z nich vyplývajícím požadavkům v projednávané věci dostaly. Žalovaný porovnal zjištěné skutečnosti se způsobem, jakým stěžovatelka postupuje v rámci jiných obchodních transakcí, a současně do značné míry provedl srovnání s obdobnými subjekty na trhu (ceny zboží, množství exportovaného zboží atd. – viz výše). V napadeném rozhodnutí pak ozřejmil, z jakého důvodu považuje jednotlivé označené skutečnosti za nestandardní (podezřelé). Stěžovatelka setrvale uvádí, že posuzované transakce nelze porovnávat s obchody realizovanými v rámci jiných kanálů – např. pokud se jedná o množství zboží. Její argumentace je v tomto směru nicméně značně nekorektní, neboť pokud tvrdí, že např. konečný zákazník si od ní logicky nekoupí stovky kusů zboží, ponechává záměrně stranou, že i v tuzemsku běžně obchoduje se silnými podnikatelskými subjekty (viz např. kanál *B2B* či *Velký zákazník*, v rámci něhož stěžovatelka sama za své obchodní partnery v jiné části kasační stížnosti označila například internetové obchody jako *Alza* či *CZC*). Je tedy zřejmé, že i v rámci jiných obchodních kanálů stěžovatelka prodává či nakupuje obsáhlé soubory zboží. Daňové orgány tedy na svou povinnost posoudit běžnost realizovaných transakcí nerezignovaly. Pokud však měla stěžovatelka za to, že provedené srovnání z nějakých důvodů neobstojí, mohla k prokázání svých tvrzení nabídnout relevantní důkazy. Stěžovatelka sice tvrdí, že tak činila, v kasační stížnosti (replce) však výslovně poukázala pouze na neprovedení opakované svědecké výpovědi pana Dušana Januse (jednatel společnosti *DOXA*), a to především za účelem prokázání, že neuzavření písemné smlouvy je v rámci exportního kanálu standardní. Není přitom patrné, proč by zrovna výslech uvedeného svědka měl být pro posouzení uvedené otázky jakkoliv zásadní. To tím spíše, že jednatelé zbylých dvou dodavatelů uvedli, že to byla stěžovatelka, která odmítla smlouvu uzavřít (s jinými subjekty tyto společnosti smlouvy uzavíraly). Žádný další důkaz, který by daňové orgány v souvislosti s prokazováním běžné praxe pominuly, stěžovatelka neuvádí. Tvrdí-li, že měl žalovaný prověřované transakce porovnat se způsobem, jakým stěžovatelka obchodovala v rámci exportního kanálu s jinými subjekty, nelze přehlédnout, že ani ona sama žádný takový konkrétní případ neoznačila. Uvedenou námitku proto považuje Nejvyšší správní soud za nedůvodnou.

III.5 Přijatá opatření

III.5.a) Argumentace stěžovatelky

[104] V další části kasační stížnosti se stěžovatelka zevrubně vyjádřila k otázce přijatých opatření a její dobré víry. Uvedla, že její kontrolní mechanismy sestávaly z následujících částí:

- prověřování potenciálního obchodního partnera na základě směrnice ze dne 25. 8. 2014, resp. jejích aktualizovaných verzí;
- prověřování vybraných informací za pomoci účetního softwaru;
- ověřování platnosti VAT čísla v systému VIES;
- ověřování zboží při nabídce na jeho koupi (ověření druhu a pravosti zboží, jeho balení, ceny, požadavek na zaslání fotografií zboží, sériových a modelových čísel za účelem jeho namátkového ověření, ověřování duplicit);
- prověřování zboží při jeho přejímce (kontrola zboží a vystavení inspekční zprávy externím skladem);
- úhrada zboží dodavateli po řádné přejímce zboží;
- doprava zboží k odběrateli stěžovatelkou najatou externí přepravní společností.

[105] Stěžovatelka již v žalobě namítala, že se žalovaný omezil toliko na hodnocení její interní směrnice. Krajský soud se ke zbylým kontrolním mechanismům v přezkoumávaném rozsudku sice vyjádřil, stěžovatelka však namítá, že mu nepřísluší, aby tak učinil jako první, tj. aby nahrazoval činnost žalovaného. Bylo na daňových orgánech, aby kontrolní systém zavedený stěžovatelkou hodnotily jako celek. Soud proto pochybil, pakliže za daných okolností napadené rozhodnutí nezrušil a nevrátil věc žalovanému k dalšímu řízení.

[106] K samotnému věcnému posouzení stěžovatelka uvádí, že i krajský soud hodnotil především obsah směrnice, zbylými body kontrolního systému se zabýval jen povrchně. Celkový kontrolní systém však byl provázaný, což soud pominul. Z judikatury SDEU ani Nejvyššího správního soudu nevyplyvá požadavek, aby byla přijatá opatření takového charakteru, že účasti na daňovém podvodu vždy zabrání. Stěžovatelka v daňovém řízení prokázala, že přijatý kontrolní systém vznikl ve spolupráci s odborníky, a to právě za účelem zamezení účasti na daňovém podvodu. Z judikatury současně vyplývá, že požadavky na přijatá opatření se liší s ohledem na charakter uzavíraných obchodů – čím více nestandardních prvků obchody vykazují, tím vyšší jsou požadavky na přijatá opatření. Stěžovatelka však již dle svého mínění prokázala, že probíhající obchodní transakce se nikterak nevymykaly její běžné obchodní činnosti v rámci exportního kanálu.

[107] Krajský soud si protiřečí, neboť na jednu stranu konstatoval, že směrnice představovala smysluplné opatření proti zapojení stěžovatelky do daňového podvodu, současně však hodnotil její jednotlivá ustanovení a zabýval se jejich účinností. Jedná se o postup *ultra vires*, neboť žalovaný nikdy dostatečnost směrnice nezpochybnil. Již tato skutečnost by dle mínění stěžovatelky postačovala ke zrušení napadeného rozsudku, z opatrnosti se však vyjadřuje také k jednotlivým závěrům soudu.

[108] Ohradila se vůči tvrzení, že v první verzi směrnice měla všechna kritéria stejnou váhu (z jejího textu je patrné, že již některé zjištěné skutečnosti měly samy o sobě za následek

nezavedení potenciálního obchodního partnera do systému – nespolehlivý plátce, požadoval platby do zahraničí atd.). Současně soud chybně uvedl, že stěžovatelka nereflektovala požadavek daňové poradkyně na kontrolu ceny zboží, ačkoliv z textu směrnice je zjevné, že tak učinila. Stěžovatelka odmítá rovněž kritiku soudu stran posuzování webových stránek obchodních partnerů. Vytýká-li jí soud, že se spokojila toliko s existencí webových stránek, aniž by hodnotila jejich obsah, uvádí k tomu stěžovatelka, že v rámci exportního kanálu nedochází k nabízení zboží konečnému spotřebiteli. Postačí tedy, pokud webová prezentace plní základní účel, tj. obsahuje informace o subjektu. Obdobně je tomu v souvislosti s hodnocením sídla obchodního partnera. Soud totiž považoval za nedostačující, pokud za alarmující stěžovatelka považovala až skutečnost, že v sídle je registrováno více než 50 subjektů. Vzhledem k tomu, že tyto subjekty mohou sídlit v administrativních budovách, bylo nastavené pravidlo zcela racionální. Mylný je rovněž závěr soudu, že v případě faktické kontroly sídla by stěžovatelka zjistila, že dotčené společnosti nedisponují dostatečným technickým zázemím. Stěžovatelka připomíná, že s ohledem na charakter jejich činnosti nemusely mít uvedené subjekty vlastní skladovací prostory a dokonce ani nemusely zaměstnávat další osoby. I na straně stěžovatelky zajišťoval realizaci prověřovaných obchodních transakcí toliko jeden zaměstnanec. Fakticitu plnění přitom orgány daňové správy nikdy nezpochybnil.

[109] Krajský soud dle přesvědčení stěžovatelky pochybil i při hodnocení praktické aplikace směrnice. Řádnost aplikace směrnice totiž vyplývá jak ze shromážděných podkladů, tak zejména z obsahu svědeckých výpovědí (pana Š., P., P., Z. a daňové poradkyně paní D.). Obsah těchto svědeckých výpovědí soud pomíjí, což činí rozsudek nepřezkoumatelným.

[110] Ke způsobu, jakým docházelo k aplikaci směrnice, uvádí stěžovatelka následující. Exportní manažer (pan Š. či pan P.) musel před vlastním započítáním s obchodováním získat o potenciálním obchodním partnerovi všechny informace podle směrnice, které následně vyhodnotil. V průběhu tohoto procesu probíhala mezi exportním manažerem a jeho nadřízeným intenzivní komunikace. V okamžiku, kdy exportní manažer seznal, že sesbíral a vyhodnotil všechny směrnici požadované údaje, vyplnil je do sumarizačního e-mailu a odeslal obchodnímu řediteli panu P. (v kopii generálnímu řediteli panu Z.) ke schválení. Pakliže byl potenciální obchodní partner vedoucím pracovníkem schválen, byl zaveden do interního systému stěžovatele.

[111] Pokud se jedná o společnost La koruna, žádost o schválení obchodního partnera obsahovala název a adresu, kontakty na jednatele, informace z veřejných rejstříků (OR, DPH), odkaz na webové stránky, informaci o zveřejňovaném bankovním účtu (nejednalo se o zahraniční účet), kontrolu sídla, fotografie platného občanského průkazu jednatele, údaj o spolehlivosti plátce, úvodní seznamovací e-mail s představením firmy. Pan Š. zjistil, že sídlo obchodní korporace bylo v okamžiku schválení v Ostravě na běžné adrese zahrnující nebytové prostory. Společnost podnikala již od května 2012, nejednalo se tedy o nový, účelově založený subjekt na trhu. V únoru 2017 došlo ke změně jednatele, avšak vlastník společnosti zůstal stejný. Z důvodu změny v předmětu podnikání firmy se pro ověření obchodního partnera uskutečnila osobní schůzka se zástupcem společnosti v Praze v budoucím sídle La koruna (přestože se jednalo o hromadnou adresu, poskytovala dostatek prostoru a technického vybavení pro ekonomickou činnost nájemců). Pokud se jedná o společnost DOXA, kontrolou historie bylo zjištěno, že byla do systému vložena

pokračování

již v roce 2013. Po celou dobu se zabývala velkoobchodem s elektronickým a telekomunikačním zařízením a jeho díly. Společnost si plnila své zákonné povinnosti, zakládala účetní závěrky, na svých webových stránkách aktivně provozovala e-shop. Sídlo společnosti bylo v průmyslovém areálu, v němž sídlilo 11 subjektů. Společnost N.I.N.A působila na trhu již od roku 2008, provozovala běžné webové stránky a i zbylé údaje byly standardní. Pan Š. si nechal předložit nájemní smlouvu na kancelářské prostory v Praze a provozovnu v Ostravě, kde se nacházel i sklad. Sídlo společnosti N.I.N.A se po obnovení obchodování nacházelo na adrese, na níž sídlilo 16 společností.

[112] Pokud se dále soud pozastavil nad způsobem prověřování referencí, stěžovatelka k tomu uvádí, že směrnice vůbec příslušné kritérium neobsahovala. Pakliže tedy zaměstnanci reference ověřovali, činili tak nad rámec směrnice. Se společností N.I.N.A stěžovatelka spolupracovala již v roce 2014, což je nepochybně okolnost, kterou bylo možné vyhodnotit jako kladnou referenci. Ve vztahu ke společnosti La koruna stěžovatelka doložila, že zjišťovala, zda má uvedený dodavatel zkušenosti na poli obchodování s elektronikou. Tvrzení pana Tedy byla zpochybněna až následně v daňovém řízení.

[113] Stěžovatelka rovněž odmítá, že by nedocházelo k vyhodnocení alarmů podle platné směrnice. Z textu e-mailových žádostí vyplývá, u kterého údaje exportní manažer shledal alarm a u kterého ne (bylo uvedeno „OK“, nebo nebylo uvedeno nic). Vedoucímu pracovníkovi, který byl s obsahem směrnice obeznámen, byl z takto koncipovaného e-mailu počet alarmů zřejmý. Veškeré podrobnosti byly ostatně diskutovány předem, sumarizační e-mail pak již představoval pouze poslední krok. Podstatné je, že u posuzovaných dodavatelů počet alarmů nepřesáhl čtyři. Proto nebyli tito dodavatelé vyhodnoceni jako riziková. Požadavek krajského soudu, aby stěžovatelka vyhotovovala o způsobu posouzení kritérií podle směrnice formální dokument, považuje za excesivní. Z obsahu směrnice taková povinnost nevyplývala. Je pravdou, že vyjma společnosti La koruna nebyla stěžovatelka schopná doložit odpověď vedoucího pracovníka na sumarizační e-mail. Je tomu tak proto, že od zavedení dodavatelů do systému již uplynula dlouhá doba a pro uchování těchto e-mailů neexistoval žádný zásadní důvod. O schválení dodavatele svědčí skutečnost, že došlo k jeho zapsání do interního systému. Všechny uvedené skutečnosti potvrzují i svědecké výpovědi, které však krajský soud zcela přehlíží.

[114] Dále se stěžovatelka vyjádřila k problematice prověřování obchodních partnerů ekonomem společnosti. Pokud se jedná o společnost DOXA, uvedl krajský soud, že za rok 2015 vykázala záporný hospodářský výsledek. V červenci 2016 (kdy probíhalo ověření podle směrnice) byly v obchodním rejstříku založeny účetní závěrky za roky 2013 a 2014. Za rok 2015 byla společnost povinna účetní závěrku zveřejnit do 31. 12. 2016, není tedy pravdou, že by se stěžovatelka toho času spokojila s neaktuálními údaji. U jmenované společnosti proto nebyly splněny podmínky pro konzultaci s ekonomem společnosti. Ve vztahu ke zbylým dvěma dodavatelům stěžovatelka prokázala, že ke konzultaci s ekonomkou došlo (viz výslechy paní D. a pana P.). Skutečnost, že na jejím základě nedošlo k vyhodnocení dodavatelů La Koruna a N.I.N.A jako rizikových, neznamená, že by stěžovatelka nepostupovala v souladu se směrnicí.

[115] Stěžovatelka všechny své dodavatele prověřila v souladu se zavedeným systémem. Na základě tohoto prověření však nezjistila žádné informace, které by u ní vyvolaly pochybnosti o regulérnosti obchodování s těmito subjekty. Krajský soud vyhodnotil situaci stěžovatelky optikou později zjištěných skutečností, dopouští se tedy předsudku zpětného hodnocení. Skutečnost, že nyní dotčení dodavatelé nebyli posouzeni jako riziková, nelze hodnotit jako vadu v aplikaci směrnice. Stěžovatelce není zřejmé, jak lépe si mohla (i v kontextu judikatury správních soudů a Soudního dvora EU) své obchodní partnery prověřit.

[116] Stěžovatelka dále nesouhlasí s tím, že by adekvátně nereagovala na zjištěnou duplicitu zboží. Prokázala, že pan P. vyzval společnost La koruna k objasnění situace a upozornil ji na možnost ukončení obchodování. Společnost La koruna však poskytla věrohodné vysvětlení (viz e-mailová komunikace mezi panem P. a panem Tedou).

[117] Dále se stěžovatelka vyjádřila ke způsobu, jakým krajský soud hodnotil zbylé části kontrolního systému. Soud v první řadě přehlédl, že na rozdíl od ověřování dle směrnice, které probíhalo před započítáním s obchodováním, kontrola prostřednictvím účetního softwaru a ověřování VAT čísel v systému VIES probíhalo při realizaci každého zdanitelného plnění. Není tedy pravdou, že by se jednalo o totožné prověřování.

[118] Stěžovatelka zdůrazňuje, že součástí systému byla i důkladná kontrola zboží – docházelo k namátkové kontrole modelových čísel (ověření originality zboží), neporušenosti obalu a výrobních čísel v interní databázi stěžovatelky obsahující sériová čísla veškerého již zobchodovaného zboží (prostřednictvím obchodního manažera na základě dat dodaných od skladu ECL). Z důvodu zajištění požadovala stěžovatelka od svých zákazníků platbu předem. Aby na takovou podmínku přistoupili, bylo zboží dodáváno do externího skladu ECL, který z pozice třetí nezávislé strany provedl kontrolu zboží, o čemž vyhotovil zprávu zasílanou jak stěžovatelce, tak zákazníkovi. V návaznosti na to teprve zákazník uhradil kupní cenu a následně dal dodavatel (který byl do zaplacení stále vlastníkem zboží) skladu ECL pokyn k uvolnění zboží. Dopravu poté zajišťovala stěžovatelka, takže si mohla být jista, že zboží dorazilo na místo určení, což představuje okolnost, kterou krajský soud zcela pominul. Elektronika byla po celou dobu přepravy pojištěna. Sklad ECL stěžovatelka využívala i z kapacitních důvodů. Množství zboží v kanále export totiž výrazně kolísalo a nebylo ekonomicky výhodné udržovat si pro tyto účely vlastní prostory (obdobně stěžovatelka postupovala i v minulosti v případě jiných obchodních kanálů).

III.5.b) Vyjádření žalovaného

[119] Žalovaný zdůrazňuje, že aby daňový subjekt dostal požadavkům vyplývajícím ze soudní judikatury, nepostačí pouze formální vytvoření interního kontrolního systému, ale je třeba trvat také na jeho důsledné praktické aplikaci. V daném případě mohla být přijatá opatření způsobila předejít zapojení stěžovatelky do podvodného řetězce. To však pouze za předpokladu, že by věnovala pozornost výstupům z aplikace kontrolních mechanismů a na zjištěné skutečnosti adekvátně reagovala. K tomu v posuzovaném případě nedošlo.

pokračování

[120] Žalovaný nesouhlasí s tím, že by krajský soud při hodnocení kontrolních mechanismů stěžovatelky překročil meze přezkumné činnosti. Předně není pravdou, že by žalovaný v napadeném rozhodnutí hodnotil toliko interní směrnici stěžovatelky a zbylé prvky kontrolního systému opomněl (viz především body 709–722 napadeného rozhodnutí). Nezákonnost rozsudku nelze spatřovat ani v tom, že soud prezentoval dílčí úvahu stran obsahu směrnice. Uvedené zamyšlení totiž nevyústilo v žádný kategorický závěr soudu o nedostatečnosti směrnice. Krajský soud naopak výslovně uvedl jako důvod naplnění třetího kroku tzv. Axel Kittel testu způsob, jakým byla směrnice v praxi aplikována (nedodržována).

[121] Výtky stěžovatelky ve vztahu k posouzení textu směrnice ze strany krajského soudu považuje z většiny za neopodstatněné, uznává však, že soud přehlédl zapracování požadavku na ověřování ceny zboží do textu směrnice. Tento dílčí nedostatek však nemá na celkovou přesvědčivost závěrů soudu žádný vliv.

[122] Svůj postoj k aplikaci směrnice ve vztahu k dodavatelům N.I.N.A, DOXA a La koruna žalovaný podrobně popsal v bodech 118 až 157 vyjádření k žalobě, na něž v plném rozsahu odkazuje. Žalovaný se neztotožňuje s tvrzením stěžovatelky, že krajský soud pominul obsah svědeckých výpovědí. Z jejich obsahu totiž nelze mít důslednou aplikaci směrnice ve vztahu k uvedeným dodavatelům za prokázanou. Svědci vypovídali k procesu schvalování partnerů toliko obecně, přičemž uváděli, že probíhal v písemné formě a existují o nich záznamy (obdobné závěry vyplývají ze samotné směrnice). Navzdory tomu stěžovatelka nedoložila žádné výsledné potvrzení o schválení vyjmenovaných dodavatelů a ani jakýkoliv důkaz o hodnocení ekonomických ukazatelů. Zavedení dodavatele do systému nevypovídá nic o tom, zda se tak stalo po řádném vyhodnocení všech interní směrnici požadovaných údajů. Žalovaný připomíná, že důkazní břemeno ve vztahu k prokázání přijetí náležitých opatření tíží stěžovatelku, bylo proto na ní, aby si uchovávala potřebné důkazy svědčící o aplikaci směrnice.

[123] Za správné považuje žalovaný i závěry ve vztahu k dalším kontrolním opatřením stěžovatelky. Reakce na zjištěnou duplicitu byla skutečně neadekvátní. Jde-li o prověřování pomocí účetního softwaru a ověřování platnosti VAT čísel, krajský soud si byl plně vědom toho, že přichází na řadu až po započetí s obchodováním. S ohledem na selhání stěžovatelčina kontrolního systému již v úvodní fázi však nemohlo následné ověřování formálních informací postačovat pro zachování dobré víry ve standardnost realizovaných transakcí. Za přezkoumatelné a zákonné považuje žalovaný i hodnocení soudu ve vztahu ke zbylým složkám kontrolního systému.

[124] Na argumentaci žalovaného stěžovatelka dále reagovala v replice, v níž však již neuvedla žádné zásadní relevantní skutečnosti (tzn. především zopakovala svá dřívější tvrzení).

III.5.c) Vypořádání kasačních námitek Nejvyšším správním soudem

[125] Nejvyšší správní soud prvně v obecnosti připomíná, že pokud správce daně zjistí konkrétní objektivní okolnosti a dostatečně prokáže, že daňový subjekt věděl, resp. vzhledem k situaci měl vědět, že sporná obchodní operace je, či bude stižena podvodem,

tento jeho závěr bez dalšího nevede k odmítnutí vratky nadměrného odpočtu. Daňový subjekt pak totiž ještě musí dostat šanci prokázat, že přijal veškerá rozumná opatření, aby zapojení do podvodného řetězce předešel (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 7. 2019, č. j. 10 Afs 182/2018 - 42, či ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014 - 60).

[126] V nyní projednávané věci dospěly daňové orgány (a posléze i krajský soud) k závěru, že stěžovatelka opatření, která by byla způsobila předejít jejímu zapojení do daňového podvodu, nepřijala. Konkrétně jí kladou k tíži především nedostatečné prověřování jejích obchodních partnerů. Stěžovatelka naopak trvá na tom, že v minulosti zavedla rozsáhlý a propracovaný systém kontroly, který v případě prověřovaných transakcí důsledně dodržela.

[127] Stěžejním prvkem tohoto systému byla interní směrnice ze dne 25. 8. 2014, která stanovila povinnost kontrolovat následující údaje: výpis z obchodního rejstříku, registrace k DPH, kontrola zveřejněných bankovních účtů, zveřejňování účetních závěrek v obchodním rejstříku, informace o společnosti (představení se), webové stránky. Před vložením zákazníka do systému byl obchodní manažer povinen poslat svému vedoucímu žádost o schválení obsahující vyhodnocení uvedených bodů.

[128] Od 1. 2. 2016 došlo k aktualizaci směrnice a byl zaveden systém tzv. alarmů, což znamenalo, že určité zjištěné skutečnosti představovaly varovný signál. V případě zjištění více než čtyř alarmů nebylo možné potenciálního obchodního partnera schválit. Z aktualizované verze směrnice vyplývala povinnost hodnotit následující kritéria („A“ znamená alarm – pozn. soudu):

- a) výpis z OR – kontrola souladu informací o firmě;
- b) registrace k DPH – zda se nejedná o čerstvou registraci a její aktuální platnost – A;
- c) jedná se o nespolehlivého plátce – A;
- d) nejsou zveřejněny české bankovní účty – A;
- e) nejsou zveřejněny účetní závěrky v OR – A;
- f) informace o společnosti – její představení se;
- g) nemá webové stránky s údaji o společnosti – A;
- h) vytištění anebo odkaz na zveřejněné účetní závěrky;
- i) kontrola sídla, zda není na hromadné adrese, pokud je, kontrola, zda se jedná o skutečnou kancelář, pokud je sídlo v reálné dostupnosti; hromadná adresa – A;
- j) bankovní účet vedený u zahraniční banky – A;
- k) datum vzniku firmy – kontrola historie firmy, historie kratší než 1 rok – A;
- l) osobní kontakt se zástupcem společnosti, pokud je to možné.

[129] V případě, že měl subjekt záporný vlastní kapitál nebo dlouhodobě záporný hospodářský výsledek, bylo nezbytné vyžádat si dále zhodnocení rizikovosti obchodního partnera ze strany ekonoma společnosti. Směrnice stanovila, že na základě žádosti obsahující vyhodnocení uvedených bodů rozhoduje o schválení subjektu a jeho zavedení do systému vedoucí zaměstnanec. Do systému nebylo možné nikdy zavést subjekt, který nemá platnou registraci k DPH, je nespolehlivým plátcem, nemá zveřejněny české bankovní účty a poskytnuté údaje neodpovídají údajům zveřejněným. V průběhu obchodování dále

pokračování

směrnice stanovila povinnost prověřovat před uzavřením každého jednotlivého obchodu, zda je nákupní a prodejní cena obvyklá pro daný produkt a typ obchodu, jakož i přiměřenost marže.

[130] Od 1. 1. 2018 došlo k další aktualizaci směrnice, která rozšířila soubor posuzovaných kritérií (alarm, pokud jsou ve vedení společnosti osoby ze zemí s nižší cenou práce, či se v obchodním rejstříku často mění zapisované údaje).

[131] Stěžovatelka krajskému soudu vytýká, že v napadeném rozsudku hodnotil obsah směrnice a v některých ohledech ji označil za nedostatečnou. Poukazuje přitom na to, že daňové orgány nepovažovaly za problematický či nevyhovující obsah směrnice, ale toliko její praktickou aplikaci. S tímto hodnocením se Nejvyšší správní soud ztotožňuje, přičemž odkazuje kupříkladu na bod 701 napadeného rozhodnutí, v němž žalovaný uvedl: *„Odvolací orgán stejně jako správce daně přijatá opatření ze strany odvolatele vyhodnotil jako opatření způsobila předejít riziku zapojení do podvodného řetězce, avšak pouze v případě, že by byla plně dodržována a správně vyhodnocena.“* Z napadeného rozsudku je patrné, že jakkoliv krajský soud na několika místech podobně jako žalovaný označil za stěžejní nedostatek právě laxní přístup k prověřování údajů podle směrnice, v jeho textu lavíruje mezi hodnocením obsahu interní směrnice a její aplikace. Vzhledem k tomu, že však daňové orgány považovaly přijatou směrnici za smysluplné opatření pro zamezení účasti stěžovatelky na daňovém podvodu (aniž by její obsah jakkoliv rozporovaly), překročil v tomto směru krajský soud meze své přezkumné činnosti. Nejedná se však o tak zásadní vadu, aby měla vliv na zákonnost přezkoumávaného rozsudku, neboť v konečném důsledku krajský soud za nosný důvod ve vztahu k posuzování třetího kroku tzv. Axel Kittel testu označil právě nedůslednou aplikaci směrnice a nedostatečné hodnocení výstupů z prověřování obchodních partnerů.

[132] Nejvyšší správní soud v této souvislosti pro úplnost dodává, že si bylo nepochybně možné (za účelem zvýšení účinnosti směrnice) představit doplnění či zpřesnění některých kritérií. Je však třeba mít na zřeteli, že stěžovatelka svůj kontrolní systém budovala toliko na základě doporučení odborníků s tím, že jediné zásadní vodítko představovala neustále se vyvíjející judikatura správních soudů a SDEU (viz zejména výpověď daňové poradkyně stěžovatelky). Orgány finanční správy neposkytují v tomto směru daňovým orgánům žádnou „šablonu“, jakým způsobem by měly za účelem zamezení své účasti na daňovém podvodu postupovat. Nelze tedy přehlédnout, že krajský soud si počínal poněkud aktivisticky, pokud hodnotil jednotlivá kritéria obsažená ve směrnici, přičemž tak činil optikou nyní známých okolností – tzn. jak by směrnice měla v ideálním případě vypadat, aby vedla k odhalení všech podezřelých okolností ohledně obchodních partnerů stěžovatelky v nyní projednávané věci. Takto však k věci přistupovat nelze, přičemž je třeba vyzdvihnout, že přijatá opatření nemusí být takového charakteru, aby účasti daňového subjektu na podvodu předešla za každých okolností. Pokud by tomu tak bylo, nebylo by nezbytné přijatá opatření vůbec zkoumat, neboť k odepření nároku na odpočet DPH by postačovaly již první dva kroky algoritmu (z prokázání účasti na podvodu by bez dalšího vyplývalo, že přijatá opatření dostatečná nebyla). Takto však judikatura Nejvyššího správního soudu ani SDEU nestojí.

[133] S ohledem na zde uvedené tedy kasační soud bez bližšího hodnocení pomíjí pasáže rozsudku krajského soudu, které se týkají posuzování dostatečnosti nastavených kritérií. Vzhledem k tomu, že žalovaný označil interní směrnici za smysluplný nástroj k prověření obchodních partnerů, bylo na soudu, aby se zabýval zejména tím, zda stěžovatelka ve vztahu k dodavatelům N.I.N.A, DOXA a La koruna postupovala v souladu s touto směrnicí.

[134] V této souvislosti krajský soud stěžovatelce vytkl, že řádně nedoložila, jak docházelo ke schvalování uvedených obchodních partnerů. Předložila pouze e-mailové žádosti o schválení těchto společností, jejichž obsahem jsou údaje požadované směrnicí. Chybí však odpověď vedoucího pracovníka na tyto žádosti. Výjimkou je společnost La koruna, u níž dle mínění krajského soudu odpověď přišla podezřele brzy (asi po šesti minutách) na to, aby mohlo dojít k reálnému prověření údajů o společnosti. Současně soud zdůraznil, že není zřejmé, kdo odpovídal za vyhodnocení alarmů.

[135] Nejvyšší správní soud k tomu uvádí, že předložené e-maily s žádostí o schválení považuje za dostatečný důkaz k prokázání, že docházelo ke sběru interní směrnici požadovaných informací. O následném schválení těchto obchodních partnerů svědčí, že došlo k jejich zavedení do systému. Krajskému soudu je však třeba přisvědčit v tom směru, že tato skutečnost nemůže dokládat, že ke schválení došlo po řádném prověření a vyhodnocení shromážděných informací. Takový závěr nelze učinit ani na základě obsahu svědeckých výpovědí, které byly dosti povšechné, jak Nejvyšší správní soud ověřil ve spisu (zejména exportní manažer pan Š. si již žádné podrobnosti ve vztahu ke schvalování uvedených obchodních partnerů nevybavoval).. Jakkoliv svědci uváděli, že docházelo ke standardnímu prověřování dotčených obchodních partnerů, nebyli již schopni vypovědět bližší podrobnosti, kupříkladu ve vztahu ke zjištěným rizikovým faktorům. Pokud stěžovatelka zavedla kontrolní systém, který jí má pomoci vyvinut se z účasti na daňovém podvodu v případě, že by se nedopatřením (bez vlastního zavinění) stala jeho součástí, jeví se jako logické, aby výstupy ze schvalovacího procesu svých obchodních partnerů náležitě uchovávala. Pakliže tak neučinila, ocitá se v důkazní nouzi. Její tvrzení o řádném provedení schvalovacího procesu zůstává tedy toliko v rovině tvrzení, podpořeno pouze nepříliš konkrétními svědeckými výpověďmi. Určitou výjimku představuje schválení společnosti La koruna, u níž stěžovatelka předložila odpověď pana P. na e-mail pana Š. Uvedený vedoucí odepsal toliko „ok“, a to po pouhých šesti minutách od obdržení žádosti. Na první pohled se jeví jako opodstatněný závěr krajského soudu, že během tak krátké doby nemohlo dojít k prověření informací uvedených v textu e-mailu. Soud se však žádným způsobem nevypořádal s obsahem svědeckých výpovědí, z nichž vyplývá, že schválení obchodního partnera mnohdy předcházela komunikace mezi obchodním partnerem a jeho nadřízeným, během níž mělo docházet k diskuzi ohledně vyhodnocení kritérií, a to zejména tehdy, pokud vznikly jakékoliv nejasnosti. Lze si tedy představit, že samotné zaslání sumarizačního e-mailu a odpověď na tento e-mail již představovaly pouze formální krok završující delší schvalovací proces. Ve vztahu ke zbylým dvěma společnostem však stěžovatelka nedoložila žádný, byť sebestručnější akt schválení uvedených partnerů.

[136] Navzdory shora uvedenému Nejvyšší správní soud v posuzované věci nepovažuje za stěžejní, zda stěžovatelka dokázala doložit písemné výstupy z průběhu schválení obchodního partnera. Jak sama uvádí, skutečnost, že ke schválení došlo, je patrná již

pokračování

ze samotného zavedení společností do systému. Kasační soud proto považuje za potřebné, podívat se blíže na to, jaké informace dle tvrzení daňových orgánů (a krajského soudu) stěžovatelka nedostatečně prověřila, potažmo z nich nevyvodila odpovídající následky. To je o to důležitější, že daňové orgány stavěly nedostatečné prověření partnerů již do druhého kroku algoritmu, v němž dochází k hodnocení objektivních okolností. V této fázi totiž, na rozdíl od kroku následujícího, tíží důkazní břemeno správce daně (žalovaného).

[137] Silný argument ve vztahu k selhání kontrolního systému představuje tvrzení soudu, že ani jednu ze společností N.I.N.A, DOXA a La koruna neproověřil ekonom společnosti, a to přesto, že k tomu měly být splněny podmínky vyplývající ze směrnice – záporný hospodářský výsledek či záporný vlastní kapitál. Nejvyšší správní soud předně odmítá tvrzení stěžovatelky, že o vyhodnocení těchto obchodních partnerů ekonomem společnosti svědčí obsah svědeckých výpovědí. Je třeba opětovně zdůraznit, že svědci sice vypověděli, že při schvalování partnerů dotčené osoby postupovaly podle směrnice a dodržovaly její jednotlivé kroky (včetně případného prověření ekonomem), jedná se však o natolik povšechná tvrzení, že nemohou být způsobila k prokázání zcela konkrétního kroku ve vztahu k jednotlivým dodavatelům. Už vůbec pak nemohou nic vypovídat o tom, že by ekonom společnosti zvážil tyto negativní ukazatele a nepovažoval je za rizikové.

[138] Kasační soud nicméně souhlasí se stěžovatelkou, že ve vztahu ke společnosti DOXA ani předpoklady pro její posouzení ekonomem společnosti neexistovaly. Krajský soud stejně jako žalovaný kladli stěžovateli k tíži, že vycházela toliko z účetních závěrek za rok 2013 a 2014, přičemž ke schvalování uvedeného partnera docházelo až v polovině roku 2016. V takové situaci si dle mínění soudu měla stěžovatelka u dodavatele vyžádat aktuálnější účetní závěrku. Tento požadavek považuje Nejvyšší správní soud za přehnaný. Nejenže nenalézá oporu v textu interní směrnice, ale současně pomíjí i skutečnost, že dle § 21a zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, představuje nejzazší termín pro zveřejnění účetní závěrky uplynutí 12 měsíců od rozvahového dne. V nyní projednávané věci tedy nelze hodnotit jako zásadně neobvyklé, pokud tato závěrka nebyla v obchodním rejstříku vložena cca půl roku od rozvahového dne. Jakkoliv by se stěžovatelka v rámci zvýšené míry obezřetnosti mohla na výsledky ekonomické činnosti za předcházející rok dotazovat přímo u dodavatele, taková povinnost jí z ničeho neplynula. Dřívější závěrky pak negativní ukazatele nevykazovaly. Z tohoto důvodu tedy tvrzení soudu o nutnosti konzultace společnosti DOXA s ekonomem společnosti neobstojí.

[139] Ve vztahu ke jmenované společnosti je rovněž zásadní, že daňové orgány neidentifikovaly žádné další významnější indicie svědčící o její rizikovosti. Z daňového spisu vyplývá, že se jednalo o subjekt působící na trhu již od roku 2013, který se zabýval krom jiného i velkoobchodem se spotřební elektronikou. Prezentovat se měl na svých webových stránkách s e-shopem (toto tvrzení již nelze ověřit, ale žalovaný jej v napadeném rozhodnutí nezpochybnil). Žalovaný tak stěžovateli vytkl pouze nedostatečné ověření původu zboží od tohoto dodavatele, či neuzavření písemné smlouvy, což však nejsou skutečnosti, které by mohl odhalit při samotném prověřování partnera. Za jedinou potenciálně podezřelou okolnost tak lze považovat nedostatečné prověření sídla společnosti, které se sice nacházelo na hromadné adrese, avšak sídlilo zde toho času toliko 11 subjektů, což však nelze považovat za natolik alarmující, zvláště pak jednalo-li se o budovu v průmyslovém areálu, jak tvrdí stěžovatelka. Své závěry o nedostatečném prověření

společnosti DOXA tedy žalovaný vystavěl především na tvrzení o neprověření společnosti ekonomem stěžovatelky. Tento závěr však nemůže, jak vyplývá ze shora uvedeného, obstát.

[140] Jedná-li se o zbylé dvě společnosti, zde Nejvyšší správní soud souhlasí s krajským soudem, že pokud vykazovaly záporný hospodářský výsledek či dokonce záporný vlastní kapitál, bylo na místě prověření ekonomem stěžovatelky. Již tato okolnost totiž měla představovat poměrně silný varovný signál ve vztahu ke zvažovanému navázání obchodní spolupráce. Ačkoliv nepochybně existují okolnosti, které mohou podezření vzniklé na základě těchto negativních ukazatelů oslabit, v posuzované věci bylo nezbytné, aby stěžovatelka prokázala, že k prověření ekonomem došlo a jaké stanovisko ekonom ve věci zaujal. Takto se však nestalo, což svědčí o zásadním deficitu v aplikaci směrnice. Kasační soud přitom zdůrazňuje, že ačkoliv stěžovatelka zavedla systém alarmů, jevílo by se jako absurdní, pokud by směrnici interpretovala tak, že k neschválení obchodního partnera by mohlo dojít pouze v případě, že by počet alarmů přesáhl čtyři. K hodnocení případných rizikových ukazatelů je totiž nezbytné přistupovat individuálně a posuzovat intenzitu zjištěné okolnosti. Pokud by i byť jediná takto zjištěná okolnost dosahovala takové intenzity, že by zcela znevěrohodnila potenciálního partnera (například právě natolik tristní hospodářské výsledky společnosti, její předluženost atd.), jevílo by se absurdním, aby stěžovatelka trvala na tom, že počet identifikovaných alarmů nepřesáhl číslo čtyři, pročez nelze obchodního partnera hodnotit jako rizikového. Ostatně z textu směrnice pouze vyplývá, že v případě přesáhnutí čtyř alarmů nebylo možné dotčenou společnost schválit. To však ještě neznamená, že by obdobně nebylo možné postupovat v případě nižšího množství alarmů, pokud by byly zjištěné okolnosti svým charakterem natolik závažné, že by se obchodování s dotčenou společností jevílo jako vysoce rizikové. I z tohoto důvodu tedy bylo nezbytné, aby stěžovatelka zachovala o průběhu schvalovacího procesu takovou stopu, z níž by bylo patrné, jakým způsobem zjištěné skutečnosti vyhodnotila.

[141] Pokud se jedná o zbylé vytýkané nedostatky ve vztahu ke společnostem N.I.NA a La koruna, krajský soud poukazoval na nedostatečné prověřování referencí či nabídkové ceny zboží, jakož i neprověření sídla společnosti. Nejvyšší správní soud souhlasí s tím, že stěžovatelka neprokázala, že by před započítáním s obchodováním navštívila kteroukoliv z uvedených společností (viz rozpory mezi svědeckými výpověďmi exportního manažera pana Š. a pana Tedy – jednatele společnosti La koruna, ohledně toho, kdy a zda se schůzka uskutečnila). Jednalo se přitom o adresy, na nichž sídlilo více subjektů a které se současně nacházely v reálné dostupnosti (viz obsah směrnice, která nad rámec kontroly hromadného sídla stanovila i pravidlo osobního kontaktu se zástupcem společnosti). Nejvyšší správní soud nepřehlédl, že stěžovatelka za hromadnou adresu považovala sídlo až tehdy, pokud se na ní nacházelo více než 50 subjektů. Souhlasí však s krajským soudem, že takový výklad je poněkud problematický, neboť nezohledňuje např. o jaký typ budovy se jednalo, tedy zda bylo možné sídlo na hromadné adrese vyhodnotit jako podezřelou okolnost.

[142] Naopak, co se týče ověřování ceny, Nejvyšší správní soud nepovažuje nic závadného na tom, pokud exportní manažer v úvodní fázi pouze uvedl, že k jejímu ověření dojde při první nabídce (viz bod 152 napadeného rozsudku). I z obsahu směrnice totiž vyplývá, že se nejedná o vstupní kritérium v rámci prvotního prověřování partnera, ale že k němu má docházet pravidelně před uzavřením každého jednotlivého obchodu. Otázkou, zda tak stěžovatelka činila, se již krajský soud hlouběji nezabýval a vyjádřil pouze

pokračování

přesvědčení, že s ohledem na provedené srovnání cen (viz bod [93] tohoto rozsudku) je patrné, že k důslednému ověření nemohlo dojít.

[143] Směrnice pak jako kritérium při posuzování obchodních partnerů nezakotvila ani ověřování referencí. Navzdory tomu nepovažuje Nejvyšší správní soud na závadu, pokud se krajský soud hodnocení tohoto kritéria věnoval, když jej i samotný exportní manažer zahrnul do souboru prověřovaných informací obsažených v žádosti o schválení. Kasační soud pak souhlasí s tím, že není zjevné, na základě čeho hodnotil exportní manažer v případě společností N.I.N.A a La koruna reference kladně. Ani jedna z těchto společností totiž dosud neměla v oblasti obchodování s elektronikou zkušenosti. Nejvyšší správní soud připouští, že případnou dřívější spolupráci (byť v jiné oblasti) by bylo možné do jisté míry hodnotit jako kladnou referenci. V rámci vyhodnocení tohoto ukazatele by však bylo vhodné, aby exportní manažer své úvahy rozvinul. Pokud tak neučinil (a pouze kuse uvedl v příslušné kolonce „ok“), představují následná tvrzení stěžovatelky o důvodech takového postupu pouze čiré spekulace. Není přitom ani zřejmé, že by důvody uvedení kladných referencí byly seznatelné pro schvalujícího nadřízeného. Uvedená okolnost nenásvědčuje tomu, že by ke schvalování obchodního partnera docházelo na základě důkladného a pečlivého prověření.

[144] Nejvyšší správní soud tedy ve vztahu k prověřování obchodních partnerů na základě směrnice uvádí, že pokud se jedná o společnost DOXA, žalovaný ani krajský soud v zásadě neoznačili žádnou (či maximálně jedinou) rizikovou informaci, jíž stěžovatelka nevěnovala náležitou pozornost. U zbylých dvou společností (N.I.N.A a La koruna) Nejvyšší správní soud souhlasí s tím, že stěžovatelka neprokázala, že by postupovala důsledně v souladu se směrnicí. Nejsilněji je to patrné ve vztahu k neprovedení hodnocení dotčených subjektů ekonomem stěžovatelky.

[145] Dále se kasační soud již podstatně stručněji vyjádří ke zbylým bodům kontrolního systému, jak jej shrnula samotná stěžovatelka (viz bod [104] tohoto rozhodnutí). V této souvislosti předně odmítá, že by se jejich hodnocením poprvé zabýval až krajský soud (viz zejména body 716 – 718 napadeného rozhodnutí). K samotnému právnímu názoru vyjádřenému v přezkoumávaném rozsudku Nejvyšší správní soud uvádí, že krajský soud účinnost zbylých opatření do značné míry bagatelizoval. Za stěžejní považoval zjištěné nedostatky při prvotním kroku spočívajícím v prověřování partnerů na základě směrnice, které již nebylo možné následně zhojit. Ve světle shora uvedených závěrů Nejvyššího správního soudu je však patrné, že počáteční selhání při prověřování obchodních partnerů zdaleka nebylo tak fatální, jak tvrdí žalovaný či krajský soud, a to obzvláště ve vztahu ke společnosti DOXA.

[146] Nejvyšší správní soud souhlasí s tím, že samotné prověřování formálních informací za pomoci účetního softwaru před každým jednotlivým zdanitelným plněním nemůže být samo o sobě dostačujícím opatřením. To však nic nemění na skutečnosti, že svědčí minimálně o určitém aktivním přístupu stěžovatelky. Proto jej nelze bez dalšího odmítnout, jakožto nástroj nedostatečně účinný, ale je třeba jej vykládat v kontextu zbylých učiněných opatření. Pokud se jedná o kontrolu zboží, souvisí tento bod úzce s využíváním skladu ECL. Ke způsobu, jakým krajský soud na využívání tohoto externího skladu nahlížel, kasační

soud své výhrady vyjádřil již v bodech [96] – [100] tohoto rozsudku, na něž pro stručnost odkazuje.

[147] Jedná-li se pak o namátkovou kontrolu duplicit, zde krajský soud hodnotil konkrétní situaci spočívající v tom, že stěžovatelka v jednom případě odhalila, že jí společnost La koruna opětovně nabízela již jednou obchodované zboží. Z předložené e-mailové komunikace se podává, že obchodní ředitel pan P. konfrontoval se svým zjištěním pana Tedy (společnost La koruna), přičemž situaci označil za podezřelou. Společnost La koruna následně poskytla vysvětlení, že se jedná o chybu v označování zboží na straně skladu a že uvedený dodavatel z tohoto důvodu jedná o zajištění nových skladovacích prostor, kde by již k podobným pochybením nemělo docházet. S tímto vysvětlením se stěžovatelka spokojila a pokračovala v obchodování jako doposud. Kasační soud nepovažuje podané vysvětlení za natolik nevěrohodné jako krajský soud. Souhlasí s ním však v tom směru, že s ohledem na učiněné zjištění bylo žádoucí přijmout navazující opatření (např. přechodně přikročit k systémové, nikoliv pouze náhodné kontrole duplicit). Takto se však nastalo, protože nelze považovat uvedený kontrolní krok za dostatečně účinný.

[148] Krajský soud se naopak nikterak blíže nevyjádřil ke způsobu dopravy zboží odběrateli. Jak vyplývá ze shromážděných podkladů, stěžovatelka standardně trvala na tom, že dopravu zajistí sama, v důsledku čehož si mohla být jistá, že zboží překročilo hranice do jiného členského státu (jedna z podmínek pro nárokování vratky DPH). Uvedené opatření tak dle mínění soudu představuje prostředek, který lze považovat v kontextu předcházení účasti na daňovém podvodu za účinný (byť nikoliv sám o sobě).

III.6 Neprovedení navrhovaných výsledků svědků

III.6.a) Argumentace obsažená v kasační stížnosti

[149] K otázce navrhovaných výsledků svědků stěžovatelka uvedla, že v případě pana Tedy nebylo smyslem přimět tohoto svědka, aby změnil svoji výpověď, jak domýšlel krajský soud. Mezi výpověďmi exportního manažera pana Š. a pana Tedy (společnost La koruna) však existovaly rozpory, které žalovaný považoval za podstatné. Tyto rozpory mohly být objasněny v rámci opakovaného výsledku pana Tedy. Současně mohl tento svědek konkretizovat, kde nabyl zkušenosti v oblasti obchodování s elektronikou, a poskytnout cenné informace stran aplikace směrnice (vypovědět, jaké údaje od něj stěžovatelka požadovala). Stěžovatelka se domnívá, že pro opakovaný výsledek byly splněny podmínky, jak je Nejvyšší správní soud vymezil v rozsudku ze dne 31. 1. 2024, č. j. 2 Afs 95/2023 - 42. Pokud se jedná o svědka pana Januse (společnost DOXA), bylo možné se jej dotázat ohledně neuzavření písemné smlouvy, což v průběhu původního výsledku správce daně neučinil, neboť uvedené okolnosti nepřikládal takovou váhu, jako poté v odvolacím řízení žalovaný.

[150] K otázce navrhovaných důkazů výsledky dalších svědků (V. K., T. Š. a A. W.) stěžovatelka namítá, že žalovaný tyto výsledky provedl v jiném řízení a následně je i hodnotil. Daňové orgány byly povinny buďto důkaznímu návrhu stěžovatelky vyhovět, anebo z výpovědí svědků z jiného řízení nevycházet, neboť ji svým postupem zkrátily na právu být přítomen výsledku svědků a klást jim otázky.

[151] V neposlední řadě měly daňové orgány opětovně provést dokazování svědeckými výpověďmi exportních manažerů, neboť je dostatečně nevyslechly k otázce aplikace směrnice. Tvzení krajského soudu, že dotazy mohla svědkům klást i stěžovatelka, pomíjí časové hledisko. V době provedení výslechu totiž stěžovatelka dosud nevěděla, že daňové orgány budou zpochybňovat aplikaci směrnice, pročez ani neměla důvod se na související otázky dotazovat.

III.6.b) Vyjádření žalovaného

[152] Žalovaný uvádí, že k totožným námitkám se již opakovaně vyjádřil v průběhu daňového řízení i během řízení o žalobě. Trvá na tom, že neexistuje žádný důvod, pro nějž by měl být proveden opakovaný výslech pana Tedy. Za takový důvod nelze považovat stěžovatelkou namítaný rozpor mezi jeho výpovědí a výpovědí pana Š., ani později zjištěné skutečnosti od České správy sociálního zabezpečení. Opakování výslechu může sloužit jako nástroj pro odstranění rozporů pouze tehdy, jedná-li se o rozpory mezi více výpověďmi téže osoby. Naopak v nastalé situaci nelze jinak, než se s rozdíly vypořádat hodnocením těchto výpovědí, jejich vzájemným porovnáním a posouzením ve vztahu ke zbylým shromážděným podkladům na základě zásady volného hodnocení důkazů. V případě opakovaného výslechu by svědek Teda odpovídal na totožné otázky jako v rámci výslechu předchozího, což je nežádoucí, neboť by buďto vypovídal stejně, anebo rozdílně, čímž by věrohodnost své výpovědi snížil (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 4. 2020, č. j. 6 Afs 254/2019 - 37). Způsob, jakým uvedený svědek hovořil o stěžovatelkou vyzdvihoovaných okolnostech, byl dostatečně konkrétní a prostý vnitřních rozporů. Poukazuje-li stěžovatelka na skutečnost, že svědek Teda mohl podat vyjádření k aplikaci směrnice, uvádí k tomu žalovaný, že se jedná o nové tvrzení, které neuváděla ani v daňovém řízení, ani v řízení o žalobě. Proto na tento argument nemohl krajský soud nijak reagovat. Ve vztahu k postupu samotného žalovaného pak stěžovatelka nemůže očekávat, že bude domýšlet další důvody pro provedení opakovaného výslechu (nad rámec jí uvedených), proto ani on tuto možnost nezahrnul do svých úvah o možnosti provedení opakovaného výslechu.

[153] Obdobně nebyly dle mínění žalovaného splněny ani podmínky pro provedení opakovaného výslechu svědka Dušana Januse. Nedomnívá se, že by výslech uvedeného svědka mohl jakkoliv přispět k lepšímu objasnění věci. Pro posouzení absence písemné smlouvy jakožto nestandardní okolnosti je podstatné objektivní hodnocení, nikoliv subjektivní pohled daňového subjektu. Z judikatury správních soudů přitom vyplývá, že neuzavření písemné smlouvy je běžně vnímáno jako jeden z varovných signálů svědčících o zapojení do daňového podvodu. I v případě výslechu svědka Januse pak platí, že nyní zmiňovaný důvod stěžovatelka neoznačila v průběhu daňového řízení.

[154] Žalovaný taktéž odmítá tvrzení stěžovatelky o nezákonnosti jeho postupu spočívajícího v neprovedení výslechu svědků V. K., T. Š. a A. W., kteří v rozhodném období působili ve společnostech Federico a Dorios. Žalovaný připouští, že do spisového materiálu zařadil i protokoly o výslechu těchto svědků z jiných daňových řízení a vycházel z nich v odůvodnění napadeného rozhodnutí. Nejednalo se však o jediný pramen ve vztahu k posouzení otázky fungování uvedených společností a jejich role v podvodných řetězcích.

Většina zásadních informací vycházela z jiných zdrojů a význam výpovědí zmiňovaných svědků byl spíše marginální. Případné provedení výsledků těchto svědků v daňovém řízení vedeném se stěžovatelkou by nemohlo přinést takové informace, které by jakkoliv zvrátily dosavadní závěry správce daně a žalovaného. Žalovaný dále k věci uvádí, že návrh na provedení výsledku uvedených svědků stěžovatelka vznesla těsně před vydáním napadeného rozhodnutí, přestože protokoly byly do spisu založeny již dne 18. 12. 2019 (tzn. více než 3 roky před vydáním napadeného rozhodnutí). Stěžovatelka si toho byla vědoma již od okamžiku doručení výzvy k uplatnění práva (20. 12. 2019) a mohla tedy návrh na výslech svědků pana K., Š. a W. podat kdykoliv v průběhu řízení. Takto však neučinila, navzdory tomu, že jinak v řízení vystupovala velmi aktivně. Návrh učinila až dne 1. 2. 2022, tzn. v situaci, kdy se bezprostředně blížilo uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně za zdaňovací období květen a červen 2017 (22. 2. 2022). Jednání stěžovatelky bylo zjevně motivováno snahou účelově prodlužovat řízení a zabránit včasnému stanovení daňové povinnosti. Za popsané situace nelze považovat postup žalovaného za procesní vadu, o to méně pak za vadu, která by měla vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.

[155] Jedná-li se o výsledky svědků J. Š. a J. P., uvádí žalovaný ve shodě s krajským soudem, že stěžovatelka byla výsledku přítomna a měla možnost klást jim doplňující dotazy a směřovat obsah výpovědi k jiným skutečnostem. Hlavním předmětem výsledku byl postup stěžovatelky (jejích zaměstnanců) při výběru a schvalování nových obchodních partnerů. Pozdější postup správce daně nebyl nijak překvapivý, tzn. nedošlo k vytyčení nového směru dokazování, a proto nebylo nezbytné provádět výslech opakovaně.

III.6.c) Replika stěžovatelky

[156] Stěžovatelka trvá na tom, že daňové orgány měly k otázce aplikace směrnice vyslechnout pana Tedy. Nezáleží na tom, že tento důvod neoznačila v daňovém řízení, bylo totiž povinností žalovaného, aby prokázal, že směrnice nebyla aplikována řádně. Pokud se jedná o svědka Januse, ten pak mohl vypovídat ohledně toho, zda představuje absence písemných smluv standardní okolnost či nikoliv.

[157] K otázce výsledku svědků pana K., Š. a W. stěžovatelka uvádí, že žalovaný až nyní nově poukazuje na údajnou účelovost důkazního návrhu, přestože v napadeném rozhodnutí nic takového netvrdil. Za účelové tedy považuje spíše vyjádření žalovaného, který se snaží zastříti své dřívější pochybení.

[158] Ve zbytku stěžovatelka zopakovala v zásadě totožné argumenty jako v kasační stížnosti.

III.6.d) Vypořádání kasačních námitek

[159] Nejvyšší správní soud se nejprve vyjádří k námitce stran neprovedení opakovaných výsledků svědků z dotčeného daňového řízení – tj. pana Tedy, Januse a exportních manažerů stěžovatelky (pan Š. a pan P.).

[160] Kasační soud setrvale judikuje, že neexistuje bezpodmínečná povinnost daňových orgánů zopakovat výslech svědka. Podmínky, za jejichž splnění je opakovaný výslech

pokračování

možný, shrnul tento soud kupříkladu v rozsudku ze dne 24. 9. 2020, č. j. 8 Afs 304/2018 - 42, v němž uvedl, že takový postup je namístě za předpokladu, že 1) buďto byl dřívější výslech proveden v rozporu se zákonem, nebo 2) pokud byl proveden v jiném daňovém řízení a jsou splněny podmínky podle § 93 odst. 3 daňového řádu, či 3) pokud by se měl svědek vyjádřit k novým, dosud neprojednaným okolnostem věci.

[161] V nyní projednávané věci nebyla splněna žádná z uvedených podmínek. Z obsahu protokolů o výsledku uvedených svědků je patrné, že se jednalo výsledky dlouhé a podrobné. Stěžovatelka přitom měla možnost klást svědkům další doplňující dotazy. Pokud své možnosti nevyužila, nelze se následně domáhat provedení opakovaného výsledku. V průběhu daňového řízení nevyšly najevo žádné zásadní nové okolnosti, které by vyžadovaly doplnění již existujících výpovědí.

[162] Jedná-li se o exportní manažery stěžovatelky, Nejvyšší správní soud má ve shodě s žalovaným za to, že předmět řízení byl po celou dobu totožný, přičemž uvedení svědci byli dotazováni i ke způsobu prověřování obchodních partnerů. Ve vztahu ke způsobu prověřování dotčených dodavatelů však již exportní manažeři neposkytli žádné zásadní informace, neboť zejména pan Š. si na okolnosti prověřování těchto partnerů nevzpomínal. Není tedy pravdou, že by zpochybnění způsobu, jakým stěžovatelka aplikovala interní směrnici, představovalo překvapivou okolnost, která by odůvodňovala provedení opětovného výsledku těchto svědků.

[163] Pokud se dále jedná o rozpory mezi výpověďmi některých svědků, i zde souhlasí kasační soud s žalovaným i krajským soudem, že jej lze odstranit toliko výkladem. Popření předchozí výpovědi by totiž k vyjasnění věci nepřispělo, neboť by tím naopak došlo k oslabení věrohodnosti tohoto svědka. Současně, pokud si pan Teda nevzpomněl na detaily schůzky s panem Š. v době provedeného výsledku, lze jen stěží očekávat, že by tak byl schopen učinit při pozdější výpovědi, tj. ještě s větším časovým odstupem od relevantní události.

[164] Nejvyšší správní soud pak dodává, že žalovaný neprovedení navrhovaných výsledků řádně odůvodnil a jeho tvrzení jsou logická a konzistentní. Pokud nyní stěžovatelka uvádí jiné důvody, pro něž by měli být svědci vyslechnuti, je zjevné, že je žalovaný nemohl v daňovém řízení zohlednit, a ani kasačnímu soudu nepřisluší, aby se k těmto tvrzením (která stěžovatelka nepředestřela ani v řízení o žalobě) vyjadřoval.

[165] Odlišně je třeba hodnotit námitku týkající se neprovedení výsledku svědků v případě, kdy daňové orgány převzaly protokoly o výpovědích svědků z jiných řízení. Krajský soud v této souvislosti pouze stroze konstatoval, že „*narušení daňové neutrality společnostmi Federico a Dorios prokazují dostatečně listinné důkazy. Nebylo tak třeba vyslýchat k tomu ještě i jejich jednatele, resp. účetního, vyslechnuté v jiném daňovém řízení, aby potvrdili či popřeli svou roli „bílých koní“.* Jak trefně podotýká žalovaný ve svém vyjádření k žalobě, tyto výsledky by mohly být toliko pomyslnou třesničkou na dortu, nikoliv jazyčkem na vahách. Krajský soud na podaném vysvětlení neshledává nic svévolného ani iracionálního a žalobce opět žádnou konkrétní polemiku s odůvodněním napadeného rozhodnutí nenabízí.“

[166] Podle § 93 odst. 1, 2 a 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád platí:

„(1) Jako důkazních prostředků lze užít všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem, a to i těch, které byly získány před zahájením řízení. Jde zejména o tvrzení daňového subjektu, listiny, znalecké posudky, svědecké výpovědi a ohledání věci.

(2) Za podmínek podle odstavce 1 lze jako důkazní prostředky použít i veškeré podklady předané správci daně jinými orgány veřejné moci, které byly získány pro jimi vedená řízení, jakož i podklady převzaté z jiných daňových řízení nebo získané při správě daní jiných daňových subjektů.

(3) Je-li podkladem předaným podle odstavce 2 protokol o svědecké výpovědi, správce daně na návrh daňového subjektu provede svědeckou výpověď v rámci daňového řízení o této daňové povinnosti.“

[167] Výkladem shora citovaných ustanovení daňového řádu se Nejvyšší správní soud zabýval již v několika svých rozhodnutích. V rozsudku ze dne 31. 8. 2015, č. j. 4 Afs 109/2015 - 41, předně dovodil, že daňový řád upřednostňuje bezprostřední výpověď svědka před čtením protokolu o jeho výpovědi. „*Smyslem je, že správce daně i daňový subjekt se mohou, oproti statickému čtení protokolu, při výsledku svědka doptat na skutečnosti, které jsou pro daný případ potřebné*“. V rozsudku ze dne 29. 3. 2018, č. j. 7 Afs 378/2017 - 50, pak shrnul závěry vyplývající z dosavadní judikatury a zdůraznil, že úprava obsažená v § 93 odst. 3 daňového řádu „*provedení výsledku svědka, jehož výpověď je zachycena v protokolu, který správce daně zamýšlel použít jako důkaz v jiném daňovém řízení, neváže na splnění žádných podmínek – s výjimkou situací, kdy výslech svědka není reálně možný (například v případě jeho úmrtí ...)*“. V případě, kdy se daňový subjekt domáhá svého práva být přítomen výsledku svědka a klást mu otázky, je tedy třeba výslech svědka provést v zásadě vždy, pokud jej daňové orgány zamýšlely provést jako důkaz, ledaže by požadavek daňového subjektu byl evidentně veden snahou mařit či účelově prodlužovat daňové řízení (viz též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 3. 2018, č. j. 6 Afs 379/2017 - 54).

[168] Z výše shrnuté judikatury je patrné, že diskrece správce daně je v případě požadavku na provedení výsledku z důvodů uvedených v § 93 odst. 3 daňového řádu velmi omezená. V obecné rovině tedy odepření práva daňového subjektu na výslech svědků (pokud je takový výslech možný, daňové orgány z něj hodlají vycházet a nejedná se o zneužití práva) představuje procesní vadu. Jen spíše výjimečně pak takové porušení procesního pravidla nemusí mít vliv na zákonnost rozhodnutí (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 10. 2022, č. j. 1 Afs 136/2022 - 39).

[169] Tyto skutečnosti krajský soud zcela pominul a vůbec nereflektoval specifické podmínky pro neprovedení výsledku v případě požadavku účastníka řízení za situace, kdy daňové orgány přenesou protokoly o výpovědích svědků z jiných řízení. Jako důvod neprovedení svědeckých výpovědí aproboval argumentaci žalovaného, že svědecké výpovědi byly pro posouzení věci nadbytečné. Přehlédl však, že nadbytečnost nemůže sama o sobě v daném případě představovat důvod pro odepření provedení svědecké výpovědi. Měl-li správce daně za to, že zbylé listinné důkazy postačují k prokázání relevantních skutečností, neměl protokoly o výsledku uvedených svědků do spisu vůbec zařazovat a tím méně pak na ně odkazovat ve zprávě o daňové kontrole a žalovaný následně v napadeném rozhodnutí.

pokračování

[170] Je sice pravdou, že v žalobě stěžovatelka pouze poněkud obecně uvedla, že důvody, pro něž žalovaný odmítl výsledky provést, nejsou relevantní. Žalovaný však následně na uvedenou námitku podrobně reagoval ve svém vyjádření, v němž mimo důvody uvedené v napadeném rozhodnutí (které podstatně rozvedl) nově poukázal i na účelovost návrhu stěžovatelky (jeho podání nedlouho před uplynutím prekluzivní lhůty). Následně stěžovatelka ve své replice původní námitku rozhojnila a vytýkala žalovanému krom jiného to, že dle jejího mínění se snaží své pochybení zastřít a absenci relevantní argumentace „dohnat“ ve vyjádření k žalobě. Krajský soud obsah těchto podání v napadeném rozsudku nikterak nerefletoval, tj. neuvedl například, že by se jednalo ze strany stěžovatelky o novou (pozdně uplatněnou) námitku. Nejvyšší správní soud je pak přesvědčen, že se o takový případ nejednalo, neboť tvrzení obsažená v replice představují pouze rozšíření argumentace ve vztahu k námitce, jejíž jádro vychází již ze samotné žaloby. I ve vztahu k této samotné námitce, byť poněkud povšechné, pak muselo být ve spojení s obsahem napadeného rozhodnutí zřejmé, že důvody, pro něž žalovaný odmítl provedení výsledků označených svědků, nemohou být relevantní (jak uvedla v žalobě stěžovatelka). Proto nemůže způsob, jakým krajský soud příslušnou námitku stěžovatelky vypořádal, obstát.

IV. Shrnutí

[171] Nejvyšší správní soud tedy shledal část námitek stěžovatelky důvodnými. Jedná se jednak o poslední vypořádanou námitku neprovedení výsledku označených svědků (v situaci, kdy správce daně přenesl protokoly o výpovědi těchto svědků z jiných řízení). V této souvislosti bude na krajském soudu, aby v souladu s relevantní právní úpravou a na ni navazující judikaturou posoudil, zda existovaly důvody pro nevyhovění důkaznímu návrhu stěžovatelky. Je přitom třeba mít na zřeteli, že důvody pro odepření provedení svědecké výpovědi jsou v tomto specifickém případě omezené. Krajský soud je nucen vyhodnotit, zda představovalo odmítnutí provedení výpovědi vadu řízení, a pokud ano, zda tato vada mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Ve vztahu k tvrzené účelovosti důkazního návrhu je nezbytné přihlídnout i ke skutečnosti, že tuto argumentaci žalovaný nově předložil až v průběhu soudního řízení (k tomu viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 8. 2021, č. j. 10 Afs 352/2019 - 26).

[172] Pokud se jedná o posuzování zapojení stěžovatelky do daňového podvodu, kasační soud dovodil, že některé objektivní okolnosti označené žalovaným nemohou za současného stavu obstát (nenalézají oporu v daňovém spise). Nedostatky Nejvyšší správní soud shledal i ve vztahu k posuzování, zda stěžovatelka náležitě prověřovala své obchodní partnery (viz zejména zjištění ke společnosti DOXA) a zda přijala další opatření, která byla ve spojení s uvedenou směrnicí způsobila předejít zapojení stěžovatelky do daňového podvodu. Na krajském soudu tedy bude, aby nově vyhodnotil všechny shromážděné podklady (případně v omezené míře doplnil dokazování) a s přihlédnutím k v tomto rozsudku vyjádřenému názoru a ke všem i stěžovatelkou tvrzeným a doloženým skutečnostem (např. koupě zboží od uvedených dodavatelů mimo exportní kanál i pro svou vlastní potřebu) posoudil, zda i nadále obstojí závěry žalovaného o zaviněném zapojení stěžovatelky do podvodného jednání, potažmo v jaké míře.

V. Závěr a náklady řízení

[173] Z uvedených důvodů proto Nejvyšší správní soud podle § 110 odst. 1 věty první s. ř. s. napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení (výrok I).

[174] Podle § 110 odst. 4 s. ř. s. je krajský soud v dalším řízení vázán právním názorem kasačního soudu vysloveným v tomto rozsudku. Krajský soud v novém rozhodnutí rovněž rozhodne o nákladech řízení o této kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 věta první s. ř. s.).

[175] Vzhledem k tomu, že stěžovatelka poplatek za kasační stížnost zaplatila dvakrát (tj. celkově 10 000 Kč), soud výrokem II rozhodl o vrácení přeplatku ve výši 5 000 Kč.

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

V Brně dne 26. března 2025

Lenka Kaniová
předsedkyně senátu