



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Michaely Bejčkové a soudců Ondřeje Mrákoty a Vojtěcha Šimíčka ve věci žalobkyně: **Podpora – podnikání s. r. o.**, Na Luhách 10b, Kopřivnice, zastoupené advokátem JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, Palackého 10, Prostějov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí ze dne 27. 8. 2019, čj. 32222/19/5300-21442-712243, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 18. 7. 2024, čj. 22 Af 47/2019-125,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

[1] Spor se týká daňových podvodů v řetězcích obchodujících s tonery do laserových tiskáren. NSS v této věci rozhoduje už potřetí a zabývá se zbylými otázkami, které dosud věcně neřešil: zda žalobkyně mohla a měla vědět o své účasti na řetězcích zatížených podvodem, respektive zda přijala dostatečná opatření, aby účasti na takových řetězcích zamezila.

1. Popis věci

[2] Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj stanovil žalobkyni daň z přidané hodnoty za období únor, srpen a listopad 2014 a leden 2015. Žalobkyně v kontrolovaných obdobích kupovala tonery do laserových tiskáren od dodavatelů PPRICE, s. r. o. (*Pprice*), REDMAC FOX, s. r. o. (*Redmac*), a PYROLINE TECHNOLOGY, s. r. o. (*Pyroline*). Toto obchodní jednání však bylo zatíženo podvodem na DPH, o kterém žalobkyně mohla a měla vědět.

Správce daně jí tedy odepřel nárok na odpočet daně ze zakoupených tonerů. Proti platebním výměrům podala žalobkyně odvolání, která však Odvolací finanční ředitelství (OFŘ) zamítlo.

[3] Žalobkyně pak podala žalobu ke Krajskému soudu v Ostravě. Ten napadené rozhodnutí zrušil (rozsudkem ze dne 26. 11. 2020, čj. 22 Af 47/2019-83), neboť v něm OFŘ nedostatečně popsalo chybějící daň. OFŘ se podle krajského soudu nezabývalo ani tím, zda dodavatelé daně nezaplatili (zda byla narušena neutralita DPH) právě kvůli snaze získat neoprávněnou výhodu, a zda tedy jejich jednání souviselo s daňovým podvodem, a ne s jinou skutečností.

[4] OFŘ podalo proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost. NSS ji shledal důvodnou, rozsudek krajského soudu zrušil a vrátil mu věc k dalšímu řízení (rozsudkem ze dne 6. 2. 2023, čj. 10 Afs 22/2021-57). OFŘ podle NSS dostatečně popsalo jak chybějící daň, tak podezřelé okolnosti. Tím prokázalo, že daň nebyla zaplacená v důsledku prostého podnikatelského selhání, ale s cílem získat neoprávněnou daňovou výhodu.

[5] Krajský soud věc znovu přezkoumal a žalobu naopak zamítl (rozsudkem ze dne 10. 3. 2023, čj. 22 Af 47/2019-104). Protože byl vázán právním názorem NSS, že chybějící daň v této věci nebyla uhrazena právě kvůli podvodnému jednání, zbývalo mu posoudit další podmínky pro odepření nároku na odpočet daně. Podle krajského soudu žalobkyně o daňovém podvodu mohla a měla vědět. Zároveň nepřijala dostatečná opatření, aby se do podvodného jednání nezapojila. Daňové orgány jí tedy nárok na odpočet odepřely oprávněně.

[6] Ani druhý rozsudek krajského soudu však neobstál – NSS jej zrušil pro nepřezkoumatelnost (rozsudkem ze dne 22. 5. 2024, čj. 10 Afs 83/2023-105). Krajský soud tentokrát jen heslovitě v odřázkách vymezil objektivní okolnosti, na jejichž základě mohla žalobkyně pojmout podezření, že se zapojila do podvodného řetězce. Poté bez dalšího posouzení uvedl, že tyto okolnosti svědčí o tom, že žalobkyně mohla a měla o podvodu vědět, a přisvědčil hodnocení OFŘ. Krajský soud tak nevysvětlil, proč dospěl k uvedenému závěru, ani nereagoval na žalobní námitky. Závěr o přijatých opatřeních naopak NSS považoval za přezkoumatelný. Kasačními námitkami v tomto směru se však věcně nezabýval, neboť bezprostředně souvisely s tím, jak krajský soud posoudí vědomost žalobkyně o daňovém podvodu.

[7] Krajský soud věc napotřetí přezkoumal a žalobu znovu zamítl. Dospěl ke stejným závěrům jako v předchozím zamítavém rozsudku, jen je tentokrát podrobněji zdůvodnil.

2. Kasační řízení

2.1 Kasační stížnost

[8] Proti rozsudku krajského soudu se žalobkyně (*stěžovatelka*) brání kasační stížností.

[9] Namítá, že „objektivní okolnosti“, na jejichž základě – podle daňových orgánů a krajského soudu – mohla a měla vědět o své účasti na podvodném řetězci, nemají žádnou souvislost s daňovým podvodem. Nemohou tedy jakkoli vypovídat o povědomí stěžovatelky v době uskutečnění obchodů o možném podvodu. Pro tzv. vědomostní test jsou použitelné právě jen okolnosti, které s podvodem nějak souvisejí. Jiné, byť by byly

pokračování

jakkoli nestandardní, jsou nepoužitelné. Okolnosti zjištěné daňovými orgány proto ani jednotlivě, ani ve vzájemných souvislostech (tedy jako souhrn nepřímých důkazů) spolehlivě a jednoznačně neprokazují, že stěžovatelka mohla a měla o podvodu vědět: nevypovídají totiž nic o rizikových znacích dodavatelů či obchodů samotných.

[10] Tyto úvahy stěžovatelka opakuje či dále rozvíjí v námitkách k jednotlivým okolnostem.

- **[Virtuální sídla]** Stěžovatelka v žalobě namítala, že daňové orgány nezjistily skutečnou povahu sídel dodavatelů v době sjednání obchodů. Proto jejich zjištění nemohou být určující. Tato námitka se nijak nemíjela s důvody rozhodnutí OFŘ, jak uvedl krajský soud. Pokud k této námitce poukázal na to, že se zjištění daňových orgánů týkají jen některých dodavatelů, měl to hodnotit ve stěžovatelčin prospěch.

Krajský soud pak vůbec nepřihlédl k tomu, že dodavatelé žádné kancelářské prostory ke své činnosti nepotřebovali, neboť obchodovali se spotřební elektronikou. Zboží mohli skladovat v pronajatém skladu a své obchody řídit odkudkoli. Při obchodování na tomto trhu je běžné i to, že dodavatel žádný sklad nemá a zboží se přepravuje přímo k odběrateli. Zápis tzv. virtuálního sídla rozhodně nemusí znamenat podvodný úmysl, ale mnohdy se jedná o snahu ušetřit náklady za zbytečné prostory. Mezi využíváním virtuálního sídla a rizikem daňového podvodu tedy chybí jakákoli souvislost. I podle judikatury jde v obchodním styku o běžný jev (resp. jde o legální institut). Nemůže tak jít o nestandardní okolnost nasvědčující podvodu, a to ani samostatně, ani spolu s jinými zjištěními. V rozsudku NSS, na který odkázal krajský soud (sp. zn. 10 Afs 182/2018), byl okruh nestandardností podstatně širší.

- **[Krátká obchodní historie]** Délka obchodní historie není a nemůže být jakkoli určující pro riziko daňového podvodu. Pyroline vznikla více než dva roky před uskutečněním obchodů, a přesto se podle daňových orgánů podvodu dopustila. Je otázkou, jak dlouhá obchodní historie by pro snížení či vyloučení rizika stačila. Na základě argumentace daňových orgánů a krajského soudu by kdokoli nový vůbec nemohl působit na trhu, neboť by jej všichni plátcí DPH uplatňující nárok na odpočet museli považovat za rizikového, a nemohli s ním tak obchodovat. Zjištění daňových orgánů nepřinášejí pochybnosti o „solidnosti“ obchodů a jejich vážnosti či smyslu ani neukazují na úmysl vylákat daňovou výhodu. Za situace, kdy dodávky probíhaly standardně (za obvyklou cenu, zboží bylo řádně dodáno, zkontrolováno a zapláceno), což krajský soud přehlédl, nelze otázku obchodní historie dodavatelů klást stěžovatelce k tíži.

- **[Chybějící webové stránky]** Krajský soud nereagoval na žalobní námitku, podle které nelze vyloučit, že dodavatelé v době obchodů své webové stránky měli. Jeho závěry jsou tak v tomto bodě opět nepřezkoumatelné. Není zřejmé, na základě čeho daňové orgány tvrdí, že dodavatelé tehdy žádné webové stránky neměli (a ani jinak se na internetu neprezentovali). Informace o dodavatelích a jejich činnosti tehdy na internetu být mohly; registrace domény bývá časově omezená. Důkazní břemeno leží na daňových orgánech, které však svá tvrzení nijak neprokázaly. Aby mohly dospět k závěru, zda v dané době existovaly, či neexistovaly určité webové stránky, měly se podle judikatury obrátit na sdružení CZ.NIC.

Tak či tak, mezi chybějícími webovými stránkami dodavatelů a rizikem podvodu opět schází jakákoli souvislost. Tu nevysvětlily ani daňové orgány, ani krajský soud. Není neobvyklé, že společnosti nemají webové stránky, a nemohlo to tedy u stěžovatelky v době sjednání obchodů vzbuzovat podezření na daňový podvod. To, že některé společnosti svou činnost prezentují na internetu, nedělá z jiných „podezřelé“. Ani podle judikatury nejsou chybějící webové stránky dodavatelů důkazem o riziku podvodu v řetězci. Na trhu s tonery působí řada společností, které webové stránky nemají (a neměla je ani stěžovatelka).

- **[Nezveřejňování účetních závěrek]** Ani to, že dodavatel nezveřejňuje účetní závěrky, nemůže vzbuzovat podezření, že v obchodním řetězci dojde k podvodu. Z veřejně dostupných statistik totiž plyne, že účetní závěrky řádně nezveřejňuje většina společností. Byť je to nežádoucí, není to nestandardní. I podle judikatury jde o běžnou okolnost obchodní praxe. Tím méně se tak může jednat o okolnost, která je podezřelá z pohledu vědomostního testu. Krajský soud zcela přehlíží

podstatu případu, a to je prokázat „zlou víru“ na straně stěžovatelky, tedy zda měla jako průměrně obezřetný a rozumný podnikatel vyhodnotit fakt nezveřejňování účetních závěrek tak, že v řetězci může dojít k podvodu. Jednání, kterého se v dané době dopouštěla většina podnikatelů zapsaných do obchodního rejstříku, o takovém riziku sotva mohlo vypovídat.

- **[Rizikovost zboží]** Tvrzení daňových orgánů, že tonery jsou zboží, o kterém „se ví, že je často paděláno“, je nepodložené. To ostatně uvedl i krajský soud, který však sám označil obchodování s tímto zbožím, respektive zboží jako takové, za rizikové, a to vzhledem k samotné podstatě tonerů jako tiskového spotřebního materiálu. Taková argumentace nemá základ ani v rozhodnutí OFŘ, ani v žalobě. Rozsudek je proto nepřezkoumatelný, neboť stěžovatelka v žalobě proti těmto úvahám nemohla nic namítat.

V tomto případě nebylo zjištěno, že šlo o padělky tonerů. Argumentace daňových orgánů tak postrádá smysl. Především však chybí souvislost mezi obecným rizikem nákupu padělaného zboží a podvodem na DPH. OFŘ netvrdilo, že by šlo o rizikové zboží z pohledu DPH; své závěry naopak vztahovalo k riziku padělání zboží. Opět tak není patrné, proč by měl průměrně obezřetný a rozumný podnikatel vyhodnotit toto riziko tak, že v obchodním řetězci dojde k daňovému podvodu. Tato skutečnost s tím nijak nesouvisí, a nemůže tak prokazovat, že stěžovatelka o podvodu mohla vědět. Krom toho stěžovatelka využívala skladovacích služeb profesionála – společnosti Gebrüder Weiss, která pro ni zboží kontrolovala. Za zboží stěžovatelka platila až po řádném dodání. Postupovala tedy dostatečně obezřetně a vyloučila riziko (údajného) výskytu padělaného zboží.

Domněnka rizikovosti určitého zboží nadto nemůže obstát. Podvody je možné páchat s jakýmkoli zbožím, které podléhá DPH. Za rizikové tak lze označit naprosto libovolné zboží. Samotné přijetí plnění v podobě takového zboží neprokazuje povědomí o podvodu či „zlou víru“. Za objektivní okolnosti pro potřebu tzv. vědomostního testu lze označit jen takové okolnosti, které byly daňovému subjektu v době sjednání obchodu známy a mohly jej upozornit na riziko podvodu. Z povahy věci musí jít zejména o nestandardnosti na straně dodavatele. Smyslem totiž je prokázat, že tu byly takové okolnosti, z nichž by každý průměrně obezřetný a rozumný podnikatel dovodil riziko podvodu na straně dodavatele (či jiného článku řetězce). Druh zboží z povahy věci takovou okolností být nemůže.

- **[Neuzavření písemných smluv]** Stěžovatelka sice neměla dokument formálně nazvaný „kupní smlouva“, ale nelze tvrdit, že postupovala neobezřetně. Veškeré podstatné náležitosti obchodování sjednala přes e-mail. Obchodní vztah měla podložen i dalšími doklady, které dostatečně nahrazovaly písemné smlouvy, neboť prokazovaly uskutečnění dodávek. Měla také zajištěna svá práva, protože se plně podřídila občanskému zákoníku, který upravuje práva a povinnosti smluvních stran z hlediska řádnosti plnění i případné odpovědnosti za vady zboží. Za zboží vždy platila až po dodání a kontrole. Pro podnikatele je takové funkční nastavení obchodní podmínky z hlediska vyloučení rizik mnohem účinnější než formální uzavření kupní smlouvy (která by se stejně povětšinou kryla s úpravou občanského zákoníku), neboť tím odpadá nutnost vymáhat závazky soudní cestou.

Obchody se spotřební elektronikou a jejími komponenty standardně probíhají jen na základě e-mailové komunikace, zvlášť pokud nejde o dlouhodobou spolupráci. Vyjma Pyroline, se kterou uzavřela rámcovou smlouvu, takto stěžovatelka v kontrolovaných zdaňovacích obdobích uzavřela všechny své obchody, a to i se svými odběrateli – významnými distributory hardwaru a softwaru. Krajský soud na tuto námitku nijak nereagoval ani se vůbec nevypořádal se stěžovatelčinou argumentací, že forma smlouvy nemá s vědomostí o účasti na podvodu v zásadě nic společného. Z jeho úvah není patrné, jak mohla stěžovatelka na základě uzavírání smluv přes e-mail (což je na daném trhu obvyklé) nabýt podezření na daňový podvod a jak by uzavření formální kupní smlouvy vedlo k tomu, aby se účasti na něm vyvarovala. Za této situace postrádá smysl trvat na tom, zda takový dokument byl uzavřen. Krajský soud přehlíží, že podle judikatury není obchodování bez písemné smlouvy nijak nestandardní; smyslem jejího uzavření je v případě DPH jen prokázat existenci smluvního vztahu.

- **[Sjednávání obchodů s Pprice]** Na navázání obchodní spolupráce přes e-mail nelze spatřovat cokoli neobvyklého. Ani to, že stěžovatelka s Pprice vyjednávala o ceně, nelze považovat za nestandardní. Okolnosti dodání zboží pak ve stěžovatelce z logiky věci nemohly při sjednávání

pokračování

obchodů vzbudit podezření na podvod, neboť nastaly až poté, co byl obchod uzavřen. Stěžovatelka nerozumí tomu, jak měla podvod rozpoznat na základě toho, že dodávka proběhla v pořádku. Pokud Pprice znala adresu vykládky, k řádnému dodání to stačilo.

- **[Pojištění zboží]** Podle daňových orgánů stěžovatelka neřešila pojištění zboží. Stěžovatelka však vysvětlila, že Gebrüder Weiss, od které si objednala komplexní logistické služby, měla pojištěno jak skladování zboží, tak jeho přepravu. Nebyl proto důvod, aby i ona zboží pojišťovala. Krajský soud na to však nereagoval, přestože tato okolnost byla vyvrácena, což mělo být vyhodnoceno ve prospěch stěžovatelčiny dobré víry.

[11] Z judikatury krom toho plyne, že každý obchod musí být posuzován sám o sobě. Takto však krajský soud nepostupoval. Místo toho, aby posuzoval obchody s jednotlivými dodavateli zvlášť, nepřipustně z nich jednotlivé okolnosti „vyzobával“ a ty následně hodnotil „v souhrnu“, jako by se týkaly každého obchodu, bez ohledu na odlišnou situaci u jednotlivých dodavatelů. Pokud tak bylo zjištěno, že se některé okolnosti týkají jen některých dodavatelů (např. virtuální sídla, krátká obchodní historie či chybějící webové stránky jen Pprice a Redmac; nezveřejňování účetních závěrek zase jen Pyroline), není možné je „v souhrnu“ klást k tíži stěžovatelce u jiných obchodů. To je nepřipustné zobecňování. Otázka dobré víry se zpravidla hodnotí na základě souhrnu zjištění, ale souhrnné hodnocení musí proběhnout vždy ve vztahu k jednotlivým dodavatelům zvlášť, a to na základě okolností příznačných právě a jen pro konkrétního dodavatele.

[12] Daňové orgány navíc v tomto případě vůbec nezkoumaly, jak obdobné obchody na trhu s tonery běžně probíhají, ačkoli je v tomto ohledu tíží důkazní břemeno. Standard si nemohou vymýšlet, ale musí jej mít podložen provedeným dokazováním. Daňové orgány sice uvedly několik údajných nestandardností, ale standard na trhu nezjišťovaly (nesrovnaly ani stěžovatelčiny obchody navzájem, ani obchody jiných obchodníků s tonery). Bez toho však nelze tvrdit, že obchody doprovázely podezřelé okolnosti, které měly stěžovatelku upozornit na riziko podvodu. Ani krajský soud neodkázal na žádné konkrétní důkazy a na námitky v tomto směru nijak nereagoval. Závěry o nestandardních okolnostech (konkrétně o chybějících webových stránkách a o způsobu sjednávání obchodů) tak nemohou obstát. Navíc stěžovatelka se při těchto obchodech držela svého předmětu podnikání a obchodovala za obvyklé ceny a i jinak za běžných podmínek.

[13] Stěžovatelka má dále za to, že přijala dostatečná opatření, aby zamezila své účasti na podvodu, a byla náležitě obezřetná: provedla analýzu základních, veřejně dostupných údajů; k jednotlivým obchodům měla doprovodnou dokumentaci; platby prováděla převodem na účty dodavatelů zveřejněné v registru plátců DPH; zboží nakupovala za cenu obvyklou na trhu a prodávala je s přiměřenou marží. Taková opatření lze podle judikatury považovat za dostatečná pro zachování dobré víry, a tedy nároku na odpočet DPH. Pro jakékoli důkladnější prověřování dodavatelů nebyl důvod, protože nebyly zjištěny takové rizikové okolnosti, které by vzbuzovaly podezření. Stěžovatelka zdůrazňuje, že nemá stejné prostředky jako správce daně, a nemá tak možnost například zjišťovat, zda dodavatelé řádně plní své daňové povinnosti. Opatření, která stěžovatelka měla podle OFŘ učinit (např. se s dodavateli osobně setkat, uzavřít písemné smlouvy, zboží osobně zkontrolovat a pojistit je) nejsou vůbec způsobilá odhalit podvod, a tedy skutečně zamezit účasti na podvodu. Stěžovatelka tedy nepochybila, pokud tak nepostupovala.

[14] Konečně stěžovatelka pochybuje o tom, že byla dodržena zásada proporcionality, tedy že také stát učinil veškerá možná opatření pro to, aby spáchání údajných daňových podvodů zabránil, respektive aby stěžovatelka mohla podvod odhalit. Veškerá rizika údajného podvodu, kterého se podle daňových orgánů dopustila jiná osoba, musejí být rovnoměrně rozložena mezi správce daně a daňový subjekt. Tak tomu v tomto případě není – správce daně se zbavuje veškeré odpovědnosti a fakticky usiluje jen o to, aby na stěžovatelku přenesl daňové povinnosti jiných. Ze spisu přitom neplyne, že by se snažil daň vybrat a vymáhat na skutečných daňových dlužnících. Není zřejmé, proč finanční správa proti údajným *missing traderům* (Pprice, Redmac, Pyroline) nezasáhla dříve a neinformovala veřejnost prostřednictvím údajů o nespolehlivých plátcích.

2.2 Vyjádření OFŘ

[15] Podle OFŘ se stěžovatelka omezuje na izolované posouzení jednotlivých objektivních okolností. Jednotlivé okolnosti ale nelze vytrhávat z kontextu a posuzovat každou zvlášť. Stěžovatelka pak jen obecně uvádí, že popsané okolnosti ani ve svém souhrnu neprokazují, že mohla a měla vědět o své účasti na obchodech zatížených podvodem na DPH. Blíže k tomu však neargumentuje a přehlíží (resp. zamlčuje) stěžejní zjištění: obchodovala se zbožím, které bývá paděláno, a proto je více než vhodné po dodavatelích požadovat doložení původu zboží či osvědčení vydávaných výrobcí, že jde o originální zboží; stěžovatelka je zkušenou obchodnicí s tonery a zboží (v hodnotě řádově milionů korun) nakupovala od společností, které nejsou oficiálními distributory tonerů HP a Canon, byť s ohledem na možné padělání zboží tyto výrobci doporučují nákup svých výrobků jen od oficiálních distributorů, uváděných na jejich webových stránkách.

[16] Pro závěr, že stěžovatelka věděla či vědět mohla a měla, že se účastní obchodů zatížených podvodem, je rozhodující způsob, jakým celkově přistupovala ke svému podnikání a jakým vstoupila do obchodů se společnostmi Pprice, Redmac a Pyroline. Tito dodavatelé vykazovali rizikové znaky (virtuální sídla, krátká obchodní historie, chybějící webové stránky, nezveřejňování účetních závěrek); stěžovatelka s nimi neuzavřela písemné smlouvy (resp. s Pyroline uzavřela vágní rámcovou smlouvu); obchody byly sjednány jen přes e-mail, stěžovatelka nemohla mít jistotu, že jedná s oprávněnou osobou, a například sjednávání obchodů s Pprice nepůsobí standardně; stěžovatelka zboží nekontrolovala a ani jej nepojistila. To jsou dílčí objektivní okolnosti, které – v souhrnu s dalšími výše popsanými – vedou k závěru, že stěžovatelka vedla své podnikání natolik nestandardně, že si musela být vědoma své účasti na daňovém podvodu.

[17] Ke stěžovatelčiným námitkám týkajícím se jednotlivých okolností OFŘ uvádí:

- **[Rizikové znaky dodavatelů]** Rozsudek NSS, který stěžovatelka v souvislosti s virtuálními sídly (sp. zn. 9 Afs 216/2018), se týká odlišné otázky – podmínek pro registraci plátce DPH. I v tomto rozsudku však NSS uvedl, že na virtuálním sídle není nic problematického za předpokladu, že všechny další okolnosti podnikání probíhají standardně a v souladu se zákonem, což v případě Pprice a Redmac neplatilo. I z další judikatury plyne, že zjištění ohledně virtuálního sídla či chybějících webových stránek mohou podporovat závěr o vědomosti daňového subjektu o podvodu, je-li opřen o řadu dalších okolností. Pyroline sice skutečně změnila své sídlo na tzv. office house až v lednu 2015, ale i tato společnost měla krátkou obchodní historii a nezveřejňovala účetní závěrky, takže také vykazovala rizikové znaky. To, že společnost nezveřejňuje své účetní závěrky, znamená, že neplní své zákonné povinnosti. Jedná se tedy o podezřelou objektivní okolnost, kterou je třeba v souhrnu s ostatními brát v potaz.

pokračování

- **[Rizikovitost zboží]** Ve svém rozhodnutí OFŘ rozvedlo, proč lze trh s tiskovým spotřebním zbožím označit za rizikový, za takový jej označilo i z pohledu placení DPH a zdůraznilo, že v tomto případě nebyl známý původ zboží, neboť pocházelo od nekontaktních dodavatelů a nebyla k němu předložena žádná dokumentace (např. certifikáty oficiálních distributorů). Stěžovatelka tato zjištění nepochybně, jen obecně tvrdí, že domněnka rizikovosti tonerů nemůže obstát. OFŘ ale své tvrzení o padělcích založilo na odhadu jednoho z předních výrobců. Stěžovatelku současně považovalo za zkušenou obchodnici s tonery, což ona sama nikdy nepochybnila. Proto se OFŘ ohrazuje proti úvaze, v níž se krajskému soudu „*jeví ne zcela vhodné a podložené tvrzení [OFŘ] o tom, že o tonerech se ví, že bývají často padělané*“.
- **[Chybějící písemné smlouvy]** V případě obchodů ve značných hodnotách s novými obchodními partnery bylo namístě uzavřít aspoň rámcovou smlouvu, která by upravovala podstatné náležitosti obchodování (rámcová smlouva s Pyroline to nesplňovala). Neuzavření písemné smlouvy je podle judikatury okolností svědčící o nestandardnosti obchodů. Neobstojí ani argumentace stěžovatelky, že měla zajištěna svá práva, protože se plně podřídila úpravě v občanském zákoníku. Při sjednávání obchodů přes e-mail totiž není zřejmé ani to, zda stěžovatelka jedná s oprávněnou osobou. Nebyly ujednány sankce za nedodání zboží, za prodlení s dodáním apod., což je třeba posuzovat v kontextu toho, že šlo o zboží milionové hodnoty. NSS obdobnou argumentaci odmítl (v případě stručných smluv) a zdůraznil, že všechna chybějící smluvní ujednání nelze doplnit dispozitivními ustanoveními občanského zákoníku. Poukázal přitom na podstatná ujednání a sankce za neplnění závazků. Jeho závěry platí i v případě sjednání obchodů přes e-mail.
- **[Pojištění zboží]** Stěžovatelka teď jen tvrdí, že si u Gebrüder Weiss objednala komplexní logistické služby a tato společnost měla pojištěno skladování i přepravu zboží a prováděla jeho kontrolu. V daňovém řízení však ve vztahu k pojištění zboží nic neuvedla ani nedoložila. Naopak sama při jednání uvedla, že se s Gebrüder Weiss dohodla (jen) na vykládce, uskladnění a nakládce zboží. Z faktur je zřejmé, že fakturováno bylo jen skladování, manipulace či přeprava zboží. Z odpovědi Gebrüder Weiss na výzvu správce daně je zřejmé, že kontrola měla být provedena jen při poškození obalové folie. Při zahájení daňové kontroly sama stěžovatelka uvedla, že se zboží dodávalo do pronajatého skladu, pár dnů tam zůstalo a následně bylo předáno odběrateli na celých paletách, nic se nerozbalovalo. Toneru tak stěžovatelka neviděla a Gebrüder Weiss nekontrolovala obsah dodávky na paletách. Stěžovatelka se tak vůbec nepojistila pro případ, že by zboží bylo padělané, a ani si v tomto směru nic písemně neujednala se svými dodavateli.

[18] Dále OFŘ nesouhlasí s námitkou, že krajský soud nepřipustně zobecňoval. Stěžovatelka nevnímá odůvodnění napadeného rozsudku jako celek. Krajský soud sice napřed shrnul zjištěné objektivní okolnosti, ale dále rozlišoval, u kterých dodavatelů byly zjištěny ty které rizikové znaky.

[19] V otázce přijatých opatření OFŘ souhlasí s krajským soudem v tom, že stěžovatelka vzhledem ke zjištěným objektivním okolnostem nepřijala veškerá opatření, která po ní mohla být rozumně požadována. Opatření vymezená v žalobě (běžné prověřování obchodních partnerů ve veřejných rejstřících či platby na zveřejněné účty) nebyla dostatečná. Stěžovatelka mohla důkladněji prověřit obchodní partnery či se s nimi osobně setkat, uzavřít písemné smlouvy (s Pyroline mohla uzavřít takovou smlouvu, která by obsahovala aspoň podstatné náležitosti obchodování), provést kontrolu zboží či je pojistit. Závěry krajského soudu, které stěžovatelka nijak nepochybně, odpovídají judikatuře.

3. Právní hodnocení

[20] Byť jde už o třetí kasační stížnost ve stejné věci, nejde o stížnost nepřipustnou podle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. Ve svém prvním rozsudku (10 Afs 22/2021) totiž NSS řešil – a potvrdil – jen to, že daň nebyla uhrazena právě kvůli podvodnému jednání, a tedy že

obchody byly zatíženy daňovým podvodem. Dalšími otázkami se NSS nezabýval, protože druhý rozsudek krajského soudu zrušil pro nepřezkoumatelnost (10 Afs 83/2023). Kasační stížnost míří právě proti závěrům krajského soudu, které NSS dosud věcně nepřezkoumal, a je tedy přípustná (usnesení rozšířeného senátu ze dne 22. 3. 2011, čj. 1 As 79/2009-165, č. 2365/2011 Sb. NSS, body 24–26). Není však důvodná.

[21] Sporné v této věci zůstalo jen naplnění druhého a třetího kroku testu účasti daňového subjektu na řetězci zatíženém podvodem na DPH, tedy zda stěžovatelka přinejmenším mohla a měla vědět o své účasti na řetězcích zatížených podvodem, respektive zda přijala dostatečná opatření, aby své účasti na takových řetězcích zamezila (z těchto dvou kroků sestává tzv. vědomostní test). Krajský soud dospěl k závěru, že oba uvedené kroky byly naplněny. NSS s krajským soudem souhlasí.

3.1 Stěžovatelka přinejmenším mohla a měla vědět o daňovém podvodu

[22] Ve druhém kroku testu se zkoumá, zda daňový subjekt o své účasti na podvodu věděl či přinejmenším mohl a měl vědět. To prokazuje správce daně prostřednictvím tzv. objektivních okolností. Není přitom povinen vyvracet tvrzení daňového subjektu, podle kterých na zjištěných okolnostech není nic nestandardního či podezřelého. K odepření nároku na odpočet totiž stačí, prokáže-li správce daně, že průměrný daňový subjekt postupující s náležitou obezřetností měl na základě takových okolností pojmout pochyby o smyslu prováděných obchodů a o jejich možném zatížení daňovým podvodem (rozsudek NSS ze dne 3. 2. 2021, čj. 4 Afs 177/2020-43, body 34 a 35).

[23] Jak správně připomněl už krajský soud, podle ustálené judikatury NSS a Soudního dvora platí, že zjištěné objektivní okolnosti nelze posuzovat izolovaně, ale v souhrnu, protože teprve ucelený souhrn těchto okolností může dostatečně vypovídat o povědomí daňového subjektu o podvodu na DPH (rozsudek NSS ze dne 15. 2. 2017, čj. 1 Afs 53/2016-58). Například samotná neexistence webových stránek, virtuální sídlo, neuzavření písemných smluv či rizikovost zboží nemusí mít žádnou vypovídací hodnotu o podvodném charakteru obchodních řetězců a vědomosti daňového subjektu, avšak ve svém souhrnu o tom mohou tyto okolnosti svědčit (rozsudek NSS ze dne 19. 3. 2024, čj. 4 Afs 125/2023-57, bod 40).

[24] Těmito východisky se krajský soud také řídil. Stěžovatelka se naopak snaží jednotlivé objektivní okolnosti účelově vytrhávat z kontextu a izolovaně zpochybnit. Kasační stížnost krom toho obsahuje četné citace judikatury, ze kterých stěžovatelka leckdy vyvozuje poněkud zkreslující závěry (např. opakovaně uvádí, že tu kterou okolnost „judikatura odmítla“ považovat za objektivní okolnost nasvědčující podvodu, a k tomu cituje rozsudky, ze kterých vyplývá, že *sama o sobě* taková okolnost o ničem nesvědčí, *v souhrnu* s dalšími však může).

[25] Podezřelé je v tomto případě už **navázání obchodní spolupráce**. Jak popsal správce daně ve zprávě o daňové kontrole (str. 21–23, 26–28 a 30–31), stěžovatelka původně tvrdila, že dodavatelé ji oslovili s nabídkami na základě její poptávky na internetu. Během daňové kontroly opakovaně uváděla jen webové stránky epoptavka.cz. Správce daně její tvrzení ověřil u provozovatele tohoto webu a zjistil, že tam stěžovatelka v letech 2014 a 2015 žádnou poptávku nezadala. Zároveň ani žádný z dodavatelů, od nichž stěžovatelka

pokračování

v kontrolovaných zdaňovacích obdobích tonery nakoupila (krom Pprice, Redmac a Pyroline šlo o další tři společnosti), na tomto webu nebyl registrován. Nato stěžovatelka tvrdila, že web epoptavka.cz zmínila jen jako příklad. Jiné webové stránky však neuvedla a už ani netvrdila, že tonery sama někde poptávala. Poté, co správce daně zpochybnil její původní tvrzení, nedokázala věrohodně vysvětlit, jak na ni dodavatelé získali kontakt a proč jí rovnou zasílali konkrétní nabídku tonerů. Její vysvětlení, tj. že byla „v obchodních kruzích“ známa a její kontakty si obchodníci předávali mezi sebou, považuje i NSS za účelové.

[26] Právě v tomto kontextu se nestandardně jeví způsob sjednávání obchodů s Pprice, na který poukázal krajský soud a před ním i OFŘ. Jak vyplývá ze zprávy o daňové kontrole (str. 23–26), stěžovatelka od této společnosti dostala v polovině ledna 2014 e-mail: „*Vážení obchodní přátelé, dovoluji si Vás oslovit s nabídkou spolupráce v oblasti nákupu a prodeje spotřebního zboží. Pokud budete mít o spolupráci s námi zájem, prosím potvrďte ji.*“ Na tento e-mail stěžovatelka neodpověděla. Až na začátku února jednatel Pprice zaslal další e-mail s opravenou nabídkou (prý původně poslal nabídku se špatným zbožím) a vzápětí zaslal ještě další nabídku. Na oba tyto e-maily stěžovatelka zvlášť, ale stejně a ve stejný čas, odpověděla: „*Dobrý den, jsme schopni vzít za ceny níže. Pokud se na ně jste schopni dostat, poprosím Vás o vystavení fa a dl. Zboží by se doručovalo na adresu: 100MEGA Distribution...*“ O den později Pprice zaslala jen fakturu s dodacím listem, o další dva dny později e-mail, že ten den bude uskutečněna druhá dodávka. Je zarážející, s jakou lehkostí byly obchody uzavřeny a po jak strohé komunikaci bezproblémově proběhly. Pprice po první cenové nabídce ihned přistoupila na stěžovatelčin návrh na snížení cen, což ani výslovně nepotvrdila a rovnou zboží dodala na uvedenou adresu (při první dodávce o tom stěžovatelku předem – ani v samotný den dodávky – neinformovala). Jak přitom zdůraznil už správce daně: stěžovatelka s Pprice tehdy nijak neřešily, kdo vlastně přepravu zajistí (*byť je nesporné, že přepravu nakonec zajistila Pprice*). Běžně by se dodavatel, když už mlčky souhlasí se snížením jím původně nabízených cen a s tím, že na své náklady zajistí přepravu, aspoň ujistil, kdy vlastně může či má zboží dodat.

[27] Průběh obchodování s Pprice zmínilo ve svém rozhodnutí i OFŘ, a to jako příklad. Ze zprávy o daňové kontrole ovšem plyne, že i obchody s Redmac doprovázela jistá nestandardnost. Také s touto společností proběhla veškerá (byť opět strohá) komunikace přes e-mail, a to s paní K. S., prý tehdejší asistentkou prodeje, u níž si stěžovatelka nijak neověřovala, zda za tuto společnost vůbec může jednat. I když stěžovatelka tvrdila, že paní S. měla pověření od jednatele Redmac, sama stěžovatelka o tom tehdy nemohla nic vědět (str. 27 zprávy o daňové kontrole). V případě obchodů s Pyroline pak správce daně poukázal na rozpory vztahující se ke komunikaci ohledně uzavření rámcové smlouvy (str. 31).

[28] Ve všech případech přitom šlo o dodavatele, se kterými stěžovatelka nikdy předtím neobchodovala. Nešlo naopak o stěžovatelčiny dlouhodobé obchodní partnery, což by snad mohlo odůvodňovat nejen jistou „úspornost“ komunikace při samotných objednávkách a dodávkách zboží, ale i neobyčejnou důvěru, s jakou do obchodů v řádech milionů korun vstoupila (na nabídky přistoupila prakticky okamžitě a řešila už jen cenu zboží a kdy lze očekávat jeho dodání; dodavatele si důkladněji neprověřovala) a s jakou v jejich průběhu jednala (obsah dodávek vůbec nekontrolovala – a nedělala to ani společnost Gebrüder Weiss; viz dále). Pprice a Redmac nadto byly v době obchodů nově vzniklé společnosti: Pprice

byla do obchodního rejstříku zapsána na konci listopadu 2013 (obchody proběhly na začátku února 2014) a Redmac v červnu 2014 (obchody proběhly v červenci a srpnu 2014). Měly tak velmi krátkou – či spíše neměly žádnou – obchodní historii. Už to ve spojení s obchodováním rizikového zboží ve velkém množství nasvědčovalo možnému zatížení obchodů daňovým podvodem, jak uvedl krajský soud.

[29] Jen kvůli tomu, že je dodavatel na trhu nebo pro konkrétního odběratele nový, samozřejmě nemá být *automaticky* považován za rizikového. Vůbec to neznamena, že s ním raději žádný plátc DPH nemá obchodovat. Jistě to však je důvod k vyšší obezřetnosti a může to být (jako v tomto případě) další okolnost, která v souhrnu s jinými nasvědčuje podvodnému jednání. V případě, který NSS řešil v rozsudku ze dne 26. 1. 2023, čj. 7 Afs 399/2020-66, a na který v této souvislosti odkazuje stěžovatelka, byla situace podstatně odlišná. Šlo v něm sice také o obchody s novými dodavateli, ovšem ve vztahu k odběrateli zajišťovala jednotlivé dodávky osoba, která byla na daném trhu zavedená a se kterou odběratel dlouhodobě a bezproblémově spolupracoval. Nové dodavatele tedy odběratel mohl vnímat jako společnosti personálně či jinak propojené s jeho dlouhodobým obchodním partnerem. Proto NSS dospěl k závěru, že za situace, kdy samotné dodávky *nadále* probíhaly standardně, nemusel odběratel nutně pojmout podezření ohledně podvodného charakteru vzniklého řetězce. I v tehdejších případech ovšem NSS současně zdůraznil, že navázání obchodní spolupráce se zcela neznámým dodavatelem, bez obchodní historie, zkušeností na relevantním trhu a osobního kontaktu, zpravidla vypovídá o tom, že odběratel o své účasti na podvodu věděl či vědět mohl a měl (body 26–32 citovaného rozsudku).

[30] I sama stěžovatelka ostatně v odpovědi na jednu z výzev správce daně během daňové kontroly uvedla: *„Jedna z nejdůležitějších podmínek pro uskutečnění obchodu byla úhrada zboží dodavateli až po jeho dodání a po následné kontrole zboží (...). Tuto podmínku výše uvedení dodavatelé akceptovali, a pokud by nedošlo k jejímu přijetí, obchodní transakce by nebyla vůbec provedena s ohledem na vysokou rizikovost – jedná se o nového dodavatele zboží bez předchozích zkušeností s ním“* (vyjádření z října 2015, str. 3). Stěžovatelka si tedy zjevně byla vědoma rizikovitosti obchodů s novými dodavateli. Je pak zvláštní, že právě o podmínce platby až po dodání a kontrole zboží, která pro stěžovatelku byla tak stěžejní, nepadlo v e-mailové korespondenci s Pprice ani slovo.

[31] Pokud jde o **rizikovost samotného zboží (tonerů)**, je pravda, že podvody na DPH lze páchat v podstatě s jakýmkoli zbožím. To však neznamena, že druh obchodovaného zboží je při posuzování vědomosti o daňovém podvodu bez významu. Po daňových subjektech lze požadovat zvýšenou obezřetnost nejen z hlediska okolností na straně dodavatelů, ale i předmětu dodávky (např. rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2018, čj. 5 Afs 60/2017-60, č. 3705/2018 Sb. NSS, bod 69). Typicky se vyšší obezřetnost požaduje při obchodování se zbožím, o kterém je známo, že je častým předmětem podvodů na DPH (např. rozsudky NSS ze dne 26. 8. 2020, čj. 4 Afs 10/2020-58, bod 42, nebo ze dne 7. 10. 2022, čj. 5 Afs 55/2020-91, bod 50). Stejně tak je ovšem vyšší obezřetnost namístě i v případech, kdy daňový subjekt obchoduje se zbožím, které bývá paděláno. Není přitom důležité, zda v konkrétním případě o padělky skutečně jde. Podstatné je, jak si daňový subjekt při obchodování s takovým zbožím vlastně počíná – zda si ověřuje originalitu a původ, zejména pokud je nakupuje mimo oficiální distribuční síť (např. rozsudky NSS ze dne 27. 4. 2021, čj. 1 Afs 444/2020-64, bod 18), nebo ze dne 7. 9. 2022, čj. 8 Afs 123/2020-84, bod 30).

pokračování

[32] Právě takto své úvahy postavilo i OFŘ. Neuvedlo jen obecně, že tonery jsou zboží, „o kterém se ví, že je často paděláno“, ale zároveň zdůvodnilo, proč lze trh s tonery označit za rizikový (své tvrzení, že se na tomto trhu relativně často vyskytují padělky, přitom opřelo o veřejně dostupné zdroje), a proč tedy lze od obchodníků na tomto trhu očekávat zvýšenou obezřetnost, ať už se jedná o prověřování dodavatelů, nebo o následnou kontrolu zboží. Na tomto základě pak OFŘ důvodně kladlo stěžovatelce k tíži, že se – při obchodování s dodavateli, které nemohla vnímat jako spolehlivé – vlastně nijak nezajímala o původ a originalitu zboží (nevyžádala si od dodavatelů žádné doklady prokazující původ tonerů ani osvědčení o tom, že obchodují s originálním zbožím, přestože jako zkušená obchodnice s tímto zbožím měla vědět, že výrobci HP a Canon taková osvědčení vydávají) a ani následně zboží sama vůbec nekontrolovala (body 44 a 54 rozhodnutí OFŘ). Dále není pravda, že by OFŘ neoznačilo tonery za rizikové z *pohledu DPH*, jak tvrdí stěžovatelka. Naopak výslovně uvedlo, že jde o rizikové zboží i z pohledu placení DPH (vzhledem k vysoké hodnotě a malým rozměrům tonerů, díky čemuž není složité zajišťovat jejich skladování a přepravu). Své úvahy, vykreslující stěžovatelčinu neobezřetnost při obchodování s tímto zbožím, ovšem OFŘ přílehavě založilo na rizikovosti obchodů plynoucí z toho, že tonery bývají padělány.

[33] Krajský soud považoval citované obecné tvrzení OFŘ o tonerech za ne zcela vhodné a podložené. Místo toho uvedl, že rizikovost vychází už ze samotné podstaty tonerů jakožto tiskového spotřebního zboží, které se zpravidla obchoduje ve velkých objemech, a kontrola každého jednotlivého toneru je tak prakticky vyloučena. Tato úvaha však podle NSS není správná. Z tohoto pohledu by totiž bylo třeba považovat za rizikové v podstatě jakékoli menší zboží obchodované ve větších objemech. Krajský soud ovšem tuto úvahu správně dovedl k tomu, že o to více (*je-li složité veškeré zboží zkontrolovat*) je třeba dbát na zajištění obchodů *například* uzavřením písemných smluv se smluvním zajištěním pro případ, že dodavatelé poruší své povinnosti. Tím krajský soud – stejně jako před ním OFŘ – nepoukazoval jen na samotnou skutečnost, že stěžovatelka s dodavateli neuzavřela písemné smlouvy, ale že si obchody zkrátka nedostatečně smluvně zajistila.

[34] U plnění v řádech milionů korun lze předpokládat, že k nim i minimálně obezřetný podnikatel sjedná řádnou smlouvu, a tím zmírní rizika z obchodů plynoucí (rozsudek NSS ze dne 30. 6. 2023, čj. 5 Afs 104/2022-45, bod 38). Právě proto se neuzavření písemné – aspoň rámcové – smlouvy u takových plnění běžně považuje za jednu z objektivních okolností nasvědčujících tomu, že daňový subjekt přinejmenším mohl a měl vědět o své účasti na podvodu. Ani uzavřením písemné smlouvy se sice daňový subjekt nevyhne zapojení do podvodného řetězce, ale objektivní okolnosti nemusejí mít takovou povahu, aby byly s to účasti na podvodu zamezit. Podstatné je, že vypovídají o tom, zda si daňový subjekt ve vztahu ke svým dodavatelům počínal obezřetně, nebo naopak lehkovážně přehlížel varovné signály a obchodní rizika, mezi nimi i možné zapojení do podvodu na DPH (rozsudek NSS ze dne 22. 8. 2024, čj. 6 Afs 165/2023-51, bod 67).

[35] V obecné rovině lze souhlasit se stěžovatelkou, že pro podnikatele je z hlediska vyloučení možných rizik účinnější samotné nastavení **funkčních obchodních podmínek**, sjednaných třeba jen přes e-mail, než uzavření formální kupní smlouvy. Nejde ale o to, aby daňový subjekt s dodavateli uzavřel „nějakou“ formální smlouvu: má si sjednat natolik určitou smluvní dokumentaci, aby z ní bylo možné usuzovat na jeho obchodnickou bdělost a na snahu zajistit

si ve smluvním vztahu rozumnou míru jistoty nejen o svých, ale i partnerových právech a povinnostech (srov. rozsudek NSS ze dne 29. 4. 2024, čj. 8 Afs 65/2023-64, bod 72). To lze v tomto případě jen těžko dovodit z rámcové smlouvy, kterou stěžovatelka uzavřela s Pyroline. Ta totiž byla převážně obecná, jak uvedlo OFŘ, a její uzavření pro stěžovatelku zjevně bylo čistě formální záležitostí. O tom svědčí jednak to, že sama na uzavření smlouvy netrvala (smlouva byla uzavřena až před druhým obchodem, a to z podnětu dodavatele), jednak to, že pokud už byla rámcová smlouva nějak konkrétní, upravovala rizika jen z pohledu prodávajícího (výhrada vlastnického práva až do úplného zaplacení kupní ceny, „smluvní pokuta“ za neuhrazení faktury, zákaz postoupit pohledávky jen pro kupujícího).

[36] Pokud pak jde o ony „funkční“ obchodní podmínky, stěžovatelka v tomto ohledu poukazuje jen na to, že za zboží platila až po jeho dodání v objednaném množství a kvalitě. Odhlédne-li soud od toho, že při e-mailové korespondenci s Pprice si nic takového neujednala (bod [30] výše), její argumenty značně oslabuje skutečnost, že obsah dodávek vůbec nekontrolovala. Pprice zboží doručovala přímo dalšímu odběrateli, Redmac a Pyroline pak do skladu společnosti Gebrüder Weiss, která zboží zvážila na paletách a při tom kontrolovala jen to, zda nejsou palety nějak viditelně poškozeny (jak plyne ze spisu, zejména z výsledků vedoucího pobočky Gebrüder Weiss v Ostravě a příslušné zaměstnankyně, se kterou stěžovatelka komunikovala ohledně většiny dodávek; dále například z e-mailu ze začátku dubna 2014, ve kterém Gebrüder Weiss před tím, než stěžovatelka začala využívat její sklad, shrnula rozsah a podmínky svých služeb a mj. uvedla: *„kontrola palety, pouze při poškození folie“*). V takovém případě lze jen těžko tvrdit, že způsob obchodování účinně vylučoval možná rizika (např. právě to, že zboží bylo padělané, což mohli zjistit stěžovatelčini odběratelé – pokud zboží kontrolovali důkladněji – třeba až poté, co už stěžovatelka svým dodavatelům zaplatila kupní cenu).

[37] Stěžovatelka se tak ve všech případech spoléhala jen na strohé e-maily, což v případě dodávek za miliony korun, jejichž obsah nekontrolovala, s rizikovým zbožím, u něhož neověřovala jeho původ a originalitu, a s dodavateli, s nimiž neměla žádné zkušenosti (ve dvou případech šlo nadto o zcela nové společnosti bez jakýchkoli zkušeností na daném trhu) a kteří nebyli oficiálními distributory tonerů Canon a HP, nelze hodnotit jinak než jako neobežretné. To ve výsledku musí jít k její tíži, bylo-li zjištěno, že obchody byly zatíženy podvodem na DPH. Už souhrn těchto okolností – v kontextu toho, jak stěžovatelka změnila svá tvrzení ohledně navázání obchodní spolupráce, a dalších nestandardností doprovázejících sjednávání obchodů – v tomto případě vede k závěru, že stěžovatelka přinejmenším mohla a měla vědět o svém zapojení do podvodných řetězců.

[38] OFŘ ovšem ve svém rozhodnutí vymezilo jako nestandardní okolnost i to, že dodavatelé neměli skutečná sídla ani webové stránky. Přestože závěr o tom, že stěžovatelka mohla a měla vědět o svém zapojení do daňových podvodů, obстоjí i bez těchto okolností, OFŘ a krajský soud na nich své závěry založily, a proto se NSS vypořádá i se stěžovatelčinými námitkami, zčásti opodstatněnými, které se toho týkají.

[39] Využívání **virtuálního sídla** je sice v obchodním styku běžným jevem a samo o sobě nesvědčí o podvodném charakteru společnosti, ale má to v daňovém subjektu vzbudit pochybnosti a vést jej ke zvýšené opatrnosti a k učinění preventivních opatření, která by mohla předejít jeho účasti na podvodu na DPH. Podvodné společnosti využívají virtuální sídla

pokračování

zejména proto, aby orgánům finanční správy ztížily je kontaktovat (nadto často nemívají ani provozovnu či webové stránky, což jinak v souhrnu tvoří určité obvyklé zázemí pro výkon podnikatelské činnosti). Pochtivý daňový subjekt by měl v případě neexistence skutečného sídla a provozovny zpozornět zejména proto, že takový dodavatel může být v budoucnu obtížně dostupný i pro něj, což může způsobovat problémy například při uplatňování práv z vadného plnění (6 Afs 165/2023, bod 48 a tam citovaná judikatura).

[40] Stěžovatelčina argumentace, podle níž chybí jakákoli souvislost mezi využíváním virtuálního sídla a daňovým podvodem, a vůbec tak nemůže jít o relevantní okolnost ve vědomostním testu, tedy není správná. [Toho, že podle judikatury o takovou okolnost může jít, si ostatně musí být stěžovatelka vědoma, protože ve vztahu k rozsudku NSS, na který v této souvislosti příkladmo odkázal krajský soud, namítá (jen) to, že ve věci řešené oním rozsudkem byl okruh nestandardností podstatně širší.] Stěžovatelka však v žalobě neargumentovala jen takto obecně, ale také – konkrétně – namítala, že daňové orgány nezjistily skutečnou povah sídel dodavatelů *v rozhodné době* (tj. v době obchodů), a nadto nepřihlédly ke všemu, co bylo založeno ve spise. Například ze zprávy o daňové kontrole za zdaňovací období leden 2015 u Pyroline plyne, že teprve poté, co proběhly obchody se stěžovatelkou, změnila tato společnost své sídlo na tzv. *office house*, kde ale měla pronajatou kancelář, ve které byla vedena i jednání ve věci oné daňové kontroly.

[41] Krajský soud si námitku poměrně zjednodušil a odbyl ji tím, že směřuje mimo rozhodovací důvody napadeného rozhodnutí. OFŘ totiž podle krajského soudu vymezilo chybějící skutečné sídlo jako podezřelou okolnost jen ve vztahu k Pprice a Redmac. Tak tomu ovšem nebylo. OFŘ v bodě 50 svého rozhodnutí napsalo: „*Jak už je uvedeno výše v bodech 39, 40 a 43, daňový subjekt začal obchodovat se společnostmi, které neměly skutečné sídlo, byly nově založené a neměly internetové stránky... (vyjma společnosti Pyroline).*“ Tato věta se dá vykládat dvojím způsobem: buď se Pyroline netýkají všechny uvedené okolnosti, nebo jen ta poslední (chybějící webové stránky). To, že se tu míní jen ta poslední, ovšem jednoznačně vyplývá z jiných částí rozhodnutí OFŘ, mj. z odkazovaného bodu 39, ve kterém se výslovně píše, že i v případě Pyroline správce daně při místním šetření zjistil, že nesídlí na adrese uvedené v obchodním rejstříku. Pomine-li NSS to, že ani Pyroline podle OFŘ neměla skutečné sídlo, stejně se námitka nemíjela s důvody rozhodnutí OFŘ. Mířila totiž na to, že místní šetření na adresách zapsaných sídel provedly daňové orgány až během daňové kontroly, takže se jejich zjištění o sídlech nevztahují k době, kdy se obchody uskutečnily. Změnu sídla Pyroline stěžovatelka zmínila jako příklad, podstata námitek ovšem byla stejná i ve vztahu k Pprice a Redmac.

[42] Má-li být to, že dodavatel neměl skutečné sídlo, (jednou z) okolností, která měla vést daňový subjekt ke zvýšené opatrnosti, pak tu taková okolnost musela být právě v době obchodů (daňovému subjektu totiž zásadně nelze klást k tíži okolnosti, které v době uskutečnění určitého obchodu ještě nenastaly – např. rozsudek NSS ze dne 31. 7. 2018, čj. 5 Afs 252/2017-31, bod 34, nebo ze dne 12. 8. 2022, čj. 8 Afs 358/2019-86, bod 38). Na daňové orgány ovšem při dokazování nelze klást přemrštěné požadavky. Za předpokladu, že se zapsané sídlo dodavatele nezměnilo, nebo pokud nic nenasvědčuje tomu (daňový subjekt ani netvrdí), že zapsané sídlo dříve – v době obchodů – bylo skutečné, zcela pro účely vědomostního testu postačí zjištění z místních šetření provedených až během daňové kontroly.

[43] V případě Pprice a Redmac jsou tedy zjištění učiněná při místních šetřeních (v lednu 2016) dostatečným podkladem pro závěr, že *(ani v době obchodů)* tyto společnosti neměly skutečné sídlo. V případě Pyroline je však situace jiná. Ze zprávy o daňové kontrole vyplývá, že při místních šetřeních na adrese sídla nebyl zastížen jednatel ani zaměstnanci této společnosti a nic nenaznačovalo jejich přítomnosti na „této adrese“. Tato zjištění jsou však převzata z rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu o nespolehlivém plátcí (z konce března 2016) a vztahují se k adrese, na které měla Pyroline své zapsané sídlo až od konce ledna 2015. Sporné obchody se přitom uskutečnily dříve v tomto měsíci, tedy ještě před změnou sídla. To, že by tehdejší sídlo Pyroline nebylo skutečné, z ničeho ve spisu dovodit nelze. Jak upozorňuje sama stěžovatelka – ze zprávy o daňové kontrole u samotné Pyroline za leden 2015 (která je součástí spisu v této věci) naopak plyne, že na nové adrese byla tato společnost ještě kontaktní a měla tam pronajatou kancelář, ve které byla vedena jednání ve věci tehdy probíhající kontroly. Až někdy později kontaktní být přestala, jak vyplývá z rozhodnutí o nespolehlivém plátcí.

[44] Pokud jde o **chybějící webové stránky** dodavatelů, i to může být další nestandardní okolností svědčící o zapojení daňového subjektu do podvodného řetězce (např. rozsudek NSS ze dne 29. 4. 2024, čj. 8 Afs 65/2023-64, body 31 a 32 a tam citovaná judikatura). Také tato okolnost tu musela být už v době obchodů, aby ji šlo klást daňovému subjektu k tíži. Za předpokladu, že žádné webové stránky dodavatelů nejsou k nalezení a současně nic nenaznačuje tomu (daňový subjekt ani netvrdí), že dříve dodavatelé webové stránky měli, ovšem opět postačí jen zjištění z doby daňové kontroly. Po daňových orgánech naopak nelze požadovat, aby vždy vyzývaly CZ.NIC (správce domény nejvyšší úrovně „.cz“) ke sdělení, zda ten který dodavatel někdy měl registrované nějaké doménové jméno, jak s odkazem na rozsudek ze dne 21. 7. 2023, čj. 5 Afs 140/2021-36, tvrdí stěžovatelka. V tehdejší případě šlo o to, zda a kdy byly na konkrétní doméně (is-sport.cz) zpřístupněny webové stránky, což bylo od počátku sporné – daňový subjekt uplatňoval výdaje vynaložené na služby, spočívající mj. v inzerci na webových stránkách; správce daně tvrdil, že webové stránky neexistovaly, z čehož dovozoval nevěrohodnost výpovědi jednoho ze svědků. Za takových okolností NSS řekl, že správce daně měl vyzvat CZ.NIC (nebo mu to měl navrhnout daňový subjekt), protože jedině tak bylo možné postavit najisto aspoň to, pro koho a zda vůbec byla doména v rozhodné době zaregistrována (body 26–30 citovaného rozsudku).

[45] V tomto případě se zjištění o tom, že Pprice a Redmac nemají webové stránky, objevilo už ve výzvě k prokázání skutečností ze září 2016 (str. 12 a 18) a správce daně je zopakoval jak v dalších výzvách či v úředních záznamech o výsledcích kontrolního zjištění, tak nakonec ve zprávě o daňové kontrole. Lze předpokládat, že správce daně se tehdy webové stránky skutečně snažil najít a nenašel je (čemuž napovídá, že okolnost chybějících webových stránek zmiňoval jen u tří ze šesti dodavatelů, se kterými stěžovatelka obchodovala v kontrolovaných zdaňovacích obdobích – krom Pprice a Redmac šlo ještě o společnost PRO REAL Technik, s. r. o.; viz např. úřední záznam z prosince 2017, str. 26 a 34). Byť měl v takovém případě vyhotovit aspoň úřední záznam, případně do spisu založit snímky obrazovky s výsledky vyhledávání, podstatné je, že stěžovatelka během celého daňového řízení nijak tato zjištění správce daně nezpochybňovala. Vždy naopak jen namítala, že „*skutečnost*“, že dodavatelé Pprice a Redmac neměli webové stránky, nijak nesvědčí o podvodu (takto opakovaně např. na str. 22, 25 a 29 odvolání a předtím už v několika vyjádřeních).

pokračování

OFŘ tak nemělo sebemenší důvod se blíže zabývat otázkou, zda tito dodavatelé přece jen náhodou dříve neměli webové stránky.

[46] Až v žalobě začala stěžovatelka namítat, že „nelze vyloučit“, že webové stránky uvedení dodavatelé v rozhodné době měli. Krajskému soudu je třeba vytknout, že na tuto námitku nijak nereagoval. Nadto jeho souhrnné posouzení (bod 50 napadeného rozsudku) vyznívá tak, že webové stránky neměli všichni dodavatelé (*přestože při vypořádávání konkrétních námitek krajský soud správně vycházel z toho, že Pyroline nějaké webové stránky měla – bod 39 rozsudku*). NSS ovšem nevidí důvod rušit napadený rozsudek pro nepřezkoumatelnost, neboť – jak už uvedl výše – závěr o tom, že stěžovatelka věděla či vědět mohla a měla o svém zapojení do podvodného řetězce, ob stojí i tak. Krajský soud by, vázán právním názorem NSS, stejně nemohl dospět k jinému výsledku, jen by ze svých závěrů případně vynechal okolnost chybějících webových stránek ve vztahu k jednomu z dodavatelů.

[47] Jen na okraj lze dodat, že v případě Redmac ze spisu poměrně jednoznačně plyne, že tato společnost právě ani v době obchodů neměla webové stránky. Správce daně totiž během daňové kontroly vyslyšel jednatele této společnosti (Pavola Džurmana) a ptal se ho mj. na to, jak Redmac prezentovala svou činnost. Jednatel odpověděl, že se „*dělala reklama na stránkách*“, „*prostě na internetu, myslím, že jsme byli v nějakém katalogu firem*“. Kdyby Redmac měla webové stránky, jistě by se o tom její jednatel nezapomněl zmínit.

[48] Co se týče **nezveřejňování účetních závěrek**, NSS souhlasí s tím, že jde o běžný nešvar, který jistě nemusí být spojen s daňovými podvody. Jak OFŘ, tak krajský soud ostatně tuto okolnost zjevně považovaly jen za doplňkovou a nekladly na ni žádný důraz (ani jeden z nich ji ve svém souhrnném posouzení výslovně nezmínil – viz bod 56 rozhodnutí OFŘ, bod 50 rozsudku krajského soudu). I bez této okolnosti, která se týká jen Pyroline, jak upozorňuje stěžovatelka (Pprice a Redmac totiž byly v době obchodů zcela nové společnosti), závěr OFŘ a krajského soudu spolehlivě ob stojí.

[49] Konečně OFŘ za objektivní okolnost považovalo to, že stěžovatelka neřešila **pojištění zboží**. Krajský soud tuto okolnost zmínil také, avšak jen v odrážkovém seznamu všech okolností, které ve svém rozhodnutí vymezilo OFŘ (bod 37 napadeného rozsudku). Nijak se tedy nevyjádřil ke stěžovatelčiným žalobním tvrzením, že si u společnosti Gebrüder Weiss objednala komplexní logistické služby, od „*naskladnění*“ přes kontrolu až po zajištění přepravy k odběrateli (Gebrüder Weiss prý měla pojištěno jak skladování, tak přepravu). Sám však to, že stěžovatelka neřešila pojištění, nekladl stěžovatelce k tíži. Závěr OFŘ tedy i podle krajského soudu obstál bez toho. Stěžovatelka namítá, že tato okolnost byla vyvrácena a že to měl krajský soud vyhodnotit ve prospěch její dobré víry. S tím NSS nemůže souhlasit. Na jednu stranu lze stěžovatelce těžko vytýkat, že si zboží nepojistila, pokud s ním sama nenakládala a odpovědnost vlastně celou dobu ležela na jiných (Pprice zajišťovala přepravu rovnou do skladu odběratele; Redmac a Pyroline zajišťovaly přepravu do skladu Gebrüder Weiss, kde si zboží buď vyzvedl odběratel, nebo ho tato společnost na objednávku stěžovatelky odběrateli doručila). Na druhou stranu to, že si zboží sama od sebe a – zejména sama pro sebe – pojistila Gebrüder Weiss jakožto skladovatel (*ze spisu, přitom nevyplývá, že by se o to stěžovatelka tehdy jakkoli zajímala*), nijak nesvědčí o stěžovatelčině dobré víře.

3.2 Stěžovatelka nepřijala dostatečná opatření, aby zamezila své účasti na podvodu

[50] Přijme-li daňový subjekt plnění zasažené podvodem na DPH a zjistí-li správce daně, že daňový subjekt na základě objektivních okolností o své účasti na podvodu mohl a měl vědět, může daňový subjekt nárok na odpočet DPH ve vztahu k tomuto plnění úspěšně uplatnit, jen pokud prokáže svou dobrou víru, tj. že přijal rozumná opatření k zamezení své účasti na podvodu (rozsudek NSS ze dne 25. 7. 2019, čj. 10 Afs 182/2018-42, body 42 a 43).

[51] Stěžovatelka – stejně jako v žalobě – uvádí, že přijala několik opatření, která dostatečně dokládají její dobrou víru. K důkladnějšímu prověřování dodavatelů neměla důvod. Krajský soud však správně uzavřel, že stěžovatelka žádná skutečná opatření k zamezení své účasti na podvodu na DPH nepřijala.

[52] „Analýzu“ základních údajů, tedy pouhé ověření veřejných rejstříků a registru plátců DPH, nelze považovat za dostatečné opatření. Prověření obchodních partnerů ve veřejných rejstřících je při navazování nového obchodního vztahu základní a prakticky nezbytný krok, ačkoli o faktické povaze daných subjektů příliš nevypovídá. Takto lze ověřit jen základní evidenční údaje, nikoli však skutečný (případně dokonce podvodný) charakter jejich činnosti (rozsudek NSS ze dne 27. 4. 2023, čj. 7 Afs 160/2021-89, bod 65). Údaj o nespolehlivosti plátce DPH může být z povahy věci vložen do registru až následně, tj. po odhalení a prokázání nesrovnalostí v jeho daňových povinnostech. I s ohledem na presumpci neviny bývá tento údaj uveřejněn se značným zpožděním. Informace o „čistém“ registru tedy slouží jen jako orientační údaj, který je třeba vždy posuzovat ve vzájemné souvislosti s ostatními specifiky obchodních partnerů (rozsudek NSS ze dne 24. 5. 2018, čj. 10 Afs 338/2017-70, bod 35). Jinými slovy: samotná skutečnost, že dodavatelé v době obchodů nebyli vedeni jako nespolehliví plátcí, neznamená, že to byli důvěryhodní partneři (rozsudek NSS ze dne 11. 2. 2020, čj. 10 Afs 253/2018-39, bod 13).

[53] Už vůbec na to stěžovatelka nemohla spoléhat v případě Pprice a Redmac, u kterých bylo prakticky vyloučeno, aby po několika týdnech od zápisu do obchodního rejstříku byli vedeni jako nespolehliví plátcí. To, že šlo o zcela nové společnosti, naopak mělo stěžovatelku vést buď k důkladnějšímu prověřování než k pouhému nahlédnutí do obchodního či insolvenčního rejstříku, nebo k osobnímu kontaktu s jednatelem (jak je ostatně v obchodních vztazích obvyklé), aby například zjistila, zda sami mají nějaké zkušenosti na trhu s tonery (či obecněji – co stojí za tím, že tyto nově založené společnosti začaly obchodovat právě s tonery), odkud tyto společnosti odebírají takové množství tonerů (případně zda jsou jejich dodavatelé oficiální distributoři) a zda mají své skladovací prostory, či zboží jen okamžitě přeprořádají.

[54] Stěžovatelčin ryze formální přístup k prověřování obchodních partnerů dobře vykresluje i následující přepis e-mailové korespondence s Pyroline, od níž sice (jako od jediné) v návaznosti na první nabídku požadovala nějaké informace, ale nakonec jí stačilo jen to, co si snadno mohla zjistit sama, a naprosto obecný popis toho, čím se Pyroline zabývá. O bližší informace, na základě kterých by si mohla udělat lepší představu o důvěryhodnosti nového dodavatele, jí patrně nešlo.

pokračování

Pyroline: *Dobrý den, dovoluji si Vás oslovit s nabídkou obchodní spolupráce a přímo Vám zasílám nabídku tonerů Canon. Pokud s nabídkou budete souhlasit, odpovězte. Děkuji.*

Stěžovatelka: *Dobrý den, s tonery-inkousty HP a Canon obchodujeme, tudíž Vaše nabídka by pro nás mohla být zajímavá, bohužel bychom potřebovali lepší ceny a také informace o Vaší firmě. Pokud byste byli schopni poskytnout ceny níže a nebude žádný další problém, mohli bychom začít obchodovat. Upozorňuji, že zboží platíme vždy až po dodání, důkladné kontrole. [Následuje tabulka s jednotlivými typy tonerů a požadovanými cenami za kus.]*

Pyroline: *Dobrý den, s cenami by neměl být problém, zboží Vám prodáme za Vaše, výše ceny zmíněné. V příloze zasílám výpis z obchodního rejstříku a registraci DPH. Jinak se naše firma zabývá mimo jiné i prodejem spotřební elektroniky, převážně mobilních telefonů značky Apple.*

Stěžovatelka: *Dobrý den, OK, to je skvělá zpráva. Kdy můžete toto zboží dodat? Adresa vykládky bude [adresa pobočky Gebrüder Weiss v Ostravě].*

[55] Další stěžovatelkou uváděná „opatření“ ani nelze považovat za skutečná opatření. Jak správně uvedl krajský soud: faktury, dodací listy či potvrzení skladovatele o příjmu zboží jsou základní doklady, které by měl držet každý obchodník. Uchovávání této dokumentace je běžnou praxí, či spíše plněním povinností daňového subjektu, který následně žádá o odpočet DPH (aby na základě těchto dokladů prokázal splnění formálních a popřípadě hmotněprávních podmínek pro přiznání nároku). Skutečným opatřením pak není ani to, že si stěžovatelka uchovala e-mailovou korespondenci vztahující se k jednotlivým obchodům (jak s dodavatelem, tak se skladovatelem ohledně příjmu a výdeje zboží). Pokud veškerá komunikace s dodavatelem probíhala přes e-mail, je jen logické, že stěžovatelka e-maily nesmazala, zejména když z jejího pohledu – společně s výše uvedenými doklady – měly nahrazovat písemné smlouvy. (Stejně absurdní by byla i argumentace, že opatřením zamezujícím účasti na podvodu je *uchování* samotné písemné smlouvy.) Je pak pravda, že ani obchodování na základě nejen písemné, ale i přiměřeně konkrétní smlouvy nedokáže účasti na podvodu samo o sobě zamezit. Je však ve vlastním zájmu daňového subjektu se o uzavření takové smlouvy pokusit, protože právě taková snaha může později osvědčit jeho dobrou víru (rozsudek NSS ze dne 15. 2. 2017, čj. 1 Afs 53/2016-55, bod 51).

[56] To, že stěžovatelka platila za zboží převodem na účet dodavatele zveřejněný v registru plátců DPH, lze v obchodním styku mezi plátcem DPH považovat za samozřejmost, jak uvedl krajský soud. Ani platba „až po převzetí a kontrole zboží“ nedokládá potřebnou obezřetnost, tím spíše, že skutečnou kontrolu stěžovatelka neprováděla (bod [36] výše).

[57] A konečně to, že stěžovatelka nakupovala tonery za ceny, které jsou na trhu obvyklé, a prodávala je s přiměřenou marží, takže dosáhla zisku, nelze vůbec považovat za *opatření*. Nadto nelze pominout, na co ve zprávě o daňové kontrole (str. 26, 29 a 32) poukázal správce daně: že stěžovatelka (*nejenže sama tonery nikde nepoptávala, ale ani*) neusilovala o pokračování obchodní spolupráce, i když pro ni byla zisková. Pokud jí ten který dodavatel sám nezaslal další nabídku, obchodování ustalo. To stěžovatelka vysvětlovala tak, že daný dodavatel už neměl potřebné zboží v nabídce či reagoval pozdě, když už uzavřela obchod s jiným dodavatelem. Jak ovšem uvedl správce daně: z doložené e-mailové korespondence s dodavatelem nevyplývá, že by se na některého z nich vůbec kdy obrátila s požadavkem na další dodávky.

[58] Jak NSS shrnul v bodě [37] tohoto rozsudku, stěžovatelka si při navázání a dále v průběhu obchodní spolupráce s dodavatelem nepočínala obezřetně. Ani opatření, jichž se

dovolává, nelze vzhledem ke zjištěným okolnostem považovat za dostatečná (resp. většinu nelze považovat za opatření v pravém slova smyslu). Stěžovatelka neučinila nic, co by vypovídalo o její skutečné snaze před uzavřením obchodů zjistit, zda – pro ni neznámí – dodavatelé, kteří ji sami od sebe oslovili s nabídkou tonerů (*aniž se jakkoli představili nebo aspoň vysvětlili, jak na stěžovatelku vůbec získali kontakt*), nemohou mít podvodné úmysly, ani nepřijala jiná opatření, kterými by rizikovost obchodů z pohledu možné účasti podvodu na DPH nějak vyvážila, a která by tak svědčila o její dobré víře, že není součástí podvodného řetězce.

3.3 Ostatní námitky nejsou důvodné

[59] Ke stěžovatelčiným námitkám, že jsou na ni přenášeny daňové povinnosti jiných, NSS opakuje, že je obecně nepřípustné, aby správce daně upřednostnil výběr daně u stěžovatelky jen proto, že je u ní daň snáze vymahatelná než u jejích dodavatelů, kteří daň nezaplatili (jak už NSS uvedl ve svém prvním rozsudku v této věci – 10 Afs 22/2021, bod 24). Odepření nároku na odpočet však nemá nahrazovat výběr chybějící daně. V souladu s účelem směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty je nepřiznat nárok nikomu, kdo jej uplatnil podvodným způsobem. Smyslem je ochránit řádné fungování systému DPH a zabránit jeho zneužívání. Splnění podmínek pro přiznání nároku na odpočet se proto posuzuje u každého článku řetězce samostatně (rozsudek NSS ze dne 21. 12. 2023, čj. 4 Afs 410/2021-64, bod 56). NSS – stejně jako před ním krajský soud – přitom dospěl k závěru, že v tomto případě byl stěžovatelce nárok odepřen důvodně.

[60] I v rozsudku ve věci 5 Afs 60/2017, na který v této souvislosti stěžovatelka odkazuje, NSS uvedl, že nebyla-li na určitém článku řetězce daň odvedena, nelze odepřít nárok na odpočet tomu, kdo v dobré víře získá zdanitelné plnění, aniž by o nezákonných praktikách jiného plátce či plátců věděl či mohl vědět. Z toho naopak vyplývá, že byl-li zjištěn daňový podvod a prakticky není možné daň získat u dlužníka v pozici tzv. *missing tradera* (např. právě pro jeho nekontaktnost), lze odepřít nárok na odpočet tomu subjektu, který věděl či vědět mohl a měl o tom, že se účastní plnění zatíženého podvodem (rozsudek NSS ze dne 20. 8. 2020, čj. 1 Afs 326/2019-39, bod 45).

[61] Stěžovatelka také pochybuje, zda jí stát vytvořil podmínky pro to, aby podvod mohla odhalit. Není prý zřejmé, proč finanční správa proti údajným *missing traderům* (Pprice, Redmac, Pyroline) nezasáhla dříve a neinformovala veřejnost prostřednictvím údajů o nespolehlivých plátcích. Pokud však soud dospěje k závěru, že daňový subjekt o své účasti na podvodu mohl a měl vědět, není nutné, aby se zabýval namítaným selháním kontrolních mechanismů ze strany státu. Krom toho není ani zřejmé, kdy „dříve“ měla finanční správa – podle stěžovatelky – zasáhnout proti zcela novým společnostem Pprice a Redmac (viz výše bod [53]).

4. Závěr a náklady řízení

[62] Stěžovatelka se svými námitkami neuspěla. NSS proto její kasační stížnost zamítl. Neúspěšná stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Úspěšnému OFŘ nevznikly náklady řízení vymykající se z běžné úřední činnosti.

pokračování

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

V Brně dne 8. prosince 2025

Michaela Bejčková
předsedkyně senátu