ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Vojtěcha Šimíčka (soudce zpravodaj), soudkyně Michaely Bejčkové a soudce Ondřeje Mrákoty ve věci žalobkyně: **Allegro Retail a.s.**, U garáží 1611/1, Praha 7, zastoupené advokátem Mgr. Luďkem Šrubařem, U garáží 1611/1, Praha 7, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 3. 2022, čj. 11773/22/5300-21444-711275, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 25. 6. 2025, čj. 25 Af 14/2022-329,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Popis věci a dosavadní průběh řízení

[1] Podstatou sporu je v posuzovaném případě otázka dostatečného prokázání vědomého zapojení žalobkyně (*stěžovatelky*) do podvodu na DPH. Tato skutečnost je totiž stěžejní pro posouzení zákonnosti odepření odpočtu daně a stanovení povinnosti zaplatit daň a penále.

[2] Finanční úřad pro Jihočeský kraj provedl u stěžovatelky daňovou kontrolu na DPH za zdaňovací období od května 2015 do června 2017. V tomto období přijala stěžovatelka plnění od společnosti Balao s.r.o. (ve zdaňovacím období květen 2015) a společnosti VAPO INVESTMENT s.r.o. (ve zdaňovacím období červenec 2015, září 2015 až únor 2017 a květen a červen 2017). Na základě kontroly dospěl Specializovaný finanční úřad (*správce daně*) k závěru, že prodej zboží byl zasažen podvodem na DPH za vědomé účasti stěžovatelky, a rozhodl proto celkem 22 rozhodnutími o doměření daně a o povinnosti uhradit penále.

[3] Proti těmto rozhodnutím správce daně se stěžovatelka odvolala. Odvolací finanční ředitelství (*žalovaný*) v odvolacím řízení doplnilo dokazování a následně změnilo závěr o vědomém zapojení stěžovatelky do daňového podvodu na nedbalostní formu účasti. V záhlaví označeným rozhodnutím žalovaný odvolání zamítl a potvrdil platební výměry s výjimkou jediného, o němž rozhodl samostatným rozhodnutím.

[4] Stěžovatelka podala proti zamítavému rozhodnutí žalovaného správní žalobu, které Krajský soud v Ostravě (*krajský soud*) částečně vyhověl, když zrušil výrok I napadeného rozhodnutí a věc v tomto rozsahu vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Ve zbytku krajský soud žalobu zamítl rozsudkem ze dne 16. 7. 2024, čj. 25 Af 14/2022-272. Zrušující výrok rozsudku byl postaven na nedostatečném prokázání vědomého zapojení stěžovatelky do podvodu na DPH při obchodování se společností Balao a zamítavý výrok naopak vycházel z jeho dostatečného prokázání při obchodování se společností VAPO.

[5] Proti uvedenému rozsudku podali kasační stížnost oba účastníci řízení: stěžovatelka proti zamítavému a žalovaný proti zrušujícímu výroku. NSS o kasačních stížnostech rozhodl rozsudkem ze dne 6. 3. 2025, čj. 10 Afs 214/2024-85 (*rozsudek Allegro I*), kterým kasační stížnosti stěžovatelky nevyhověl a potvrdil tak závěry žalovaného ohledně podvodného jednání při obchodování se společností VAPO. Kasační námitky žalovaného shledal NSS důvodnými a v rozsahu posouzení podvodného jednání při obchodování se společností Balao rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k opětovnému posouzení.

[6] Krajský soud nyní napadeným rozsudkem věc opětovně posoudil v rozsahu obchodování stěžovatelky se společností Balao a dospěl k závěru o dostatečném prokázání okolností svědčících o jejím vědomém zapojení do podvodného řetězce. Původní žalobu proto v uvedeném rozsahu zamítl.

2. Kasační stížnost

[7] Stěžovatelka napadá rozsudek krajského soudu z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s., tedy pro nezákonnost spočívající v nesprávném právním posouzení, pro rozpor skutkových okolností s obsahem správního spisu a pro nepřezkoumatelnost.

[8] Stěžovatelka tvrdí, že z napadeného rozsudku není zřejmé, zda krajský soud v částech potvrzených zdejším soudem v rozsudku Allegro I vypořádal veškeré žalobní námitky rovněž ve vztahu ke společnosti Balao. Z procesní opatrnosti proto stěžovatelka zopakovala své procesní námitky – porušení zásady dvojinstančnosti, vady dokazování a nepřezkoumatelnost hodnocení důkazů, nestandardní vedení spisu a vyměření penále bez zákonné výzvy. Další části kasační stížnosti se již zaměřují na otázky, v jejichž rozsahu NSS vrátil věc krajskému soudu k opětovnému posouzení.

[9] Stěžovatelka uvádí, že v napadeném rozsudku chybí hlubší úvahy nad okolnostmi, z nichž lze usuzovat o jejím vědomém zapojení do podvodu na DPH. Krajský soud je prý totiž vůbec nehodnotil a pouze přijal závěr v neprospěch stěžovatelky. Stěžovatelka odkazuje na rozsudek NSS ze dne 7. 10. 2022, čj. 5 Afs 55/2020-91 (*rozsudek Internet Mall*), který je pro posuzovanou věc klíčový údajně už jen proto, že v něm jako dodavatel figuruje společnost Balao a v obdobných případech má být rozhodováno obdobně. Stěžovatelka upozorňuje, že NSS v rozsudku Allegro I upozornil na skutkové okolnosti věci Internet Mall, které však v posuzovaném případě nenastaly (personální propojenost a nesrovnalosti v IMEI kódech). Jelikož jsou okolnosti rozdílné, nelze vyloučit aplikovatelnost rozsudku

Internet Mall. Následně stěžovatelka rozebírá jednotlivé pasáže rozsudku, které soudy v posuzované věci nezákonně pominuly (výskyt nesrovnalostí pouze u zlomku transakcí, závěry ohledně absence písemné rámcové smlouvy a význam obvyklé obchodní praxe při obchodování s elektronikou). Závěrem cituje rozsudek NSS, dle kterého se při vyvrácení části argumentace žalovaného stává vratkou celá konstrukce vědomého zapojení do podvodu na DPH (rozsudek ze dne 13. 10. 2022, čj. 2 Afs 246/2020-101). Právě taková situace nastala i v této věci.

[10] Stěžovatelka prochází jednotlivé objektivní okolnosti a poukazuje na jejich údajný rozpor se závěry rozsudku Internet Mall. Nejprve upozorňuje, že dle rozsudku Internet Mall není pevný disk rizikovou komoditou a takový závěr o povaze obchodovaného zboží nevyplývá ani ze správního spisu. Krajský soud a žalovaný nesprávně kladli stěžovatelce k tíži, že si svědci nepamatovali přesné okolnosti prověření společnosti Balao. Z výpovědí přitom jasně vyplývala existence funkčního systému prověření obchodních partnerů a s ohledem na časový odstup a množství obchodních partnerů nelze po zaměstnancích požadovat, aby si detaily transakce pamatovali. Objektivní okolnosti je povinen prokázat žalovaný a skutečnost, že si detaily svědci nepamatují, ještě nemůže sama o sobě svědčit o vědomém zapojení do podvodu. K absenci písemné smlouvy stěžovatelka upozorňuje, že v rozsudku Internet Mall zdejší soud konstatoval, že absence písemné smlouvy není apriori podezřelá, a pochybení shledal v tom, že nebyla prokazována běžná obchodní praxe ohledně uzavírání smluv v odvětví obchodování s elektronikou. Je také přesvědčena, že by písemnost nemohla podvodu na DPH zabránit. Stěžovatelka též popírá, že by v obchodním vztahu s Balao náhle změnila obchodované zboží. I v době obchodování s mobilními telefony totiž odebírala od společnosti různé druhy elektrotechniky. Stěžovatelka je podnikatelkou a její chování na trhu proto lze bezpochyby vysvětlit i jinak než časovou souvislostí se zavedením režimu přenesené odpovědnosti na mobilní telefony. K tvrzenému nesouladu mezi fakturací a dodáním stěžovatelka opět odkazuje na rozsudek Internet Mall, v němž NSS označil platbu předem za součást prověření dodavatele. Upozorňuje též, že nesrovnalosti se v této věci týkaly pouze malé části celkových dodávek. Krajský soud prý pochybil, když vůbec nevysvětlil, proč delegaci úkolů v obchodním řetězci přikládá automaticky podezřelý význam svědčící o podvodném jednání.

[11] Závěrem se stěžovatelka zaměřuje na otázku dostatečného prověření společnosti Balao. Tvrdí, že ze správního spisu jednoznačně vyplývá existence systému prověření, do nějž byla vložena i společnost Balao. Nesouhlasí s argumentací prověřením z veřejných rejstříků, jelikož by z nich stejně nemohla zjistit indicii o daňovém riziku. Popírá rovněž bezmeznou důvěru na základě předchozí obchodní spolupráce a vyzdvihuje, že díky ní získávala informace o obchodním partnerovi. Stěžovatelka se dále ohrazuje proti tvrzení, že zahájila s Balao obchodní spolupráci, přestože nesplňovala její interní zásady. Naplnění pravidel totiž bylo posuzováno ve svém souhrnu a nesplnění pouhého jednoho kritéria společnost automaticky nediskvalifikovalo. Stěžovatelka opakuje, že ověření Balao proběhlo standardně a rovněž z výpovědí vyplývá, že společnosti byly do systému vloženy až při doložení veškerých potřebných podkladů. Její obezřetnost vyplývá rovněž ze školení a pravidelných konzultací otázek daňových podvodů s externími odborníky. Kritika žalovaného je neurčitá, jelikož z ní není zřejmé, jak jinak měla postupovat, aby si počínala dostatečně obezřetně. Napadený rozsudek k této otázce neuvedl žádnou konkrétní úvahu a prakticky pouze konstatoval nedostatečnost prověřování.

3. Vyjádření žalovaného

[12] **Žalovaný** upozorňuje na omezení opakovaných kasačních stížností ustanovením § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. Je přesvědčen, že minimálně úvodní procesní námitky stěžovatelky jsou ve smyslu tohoto ustanovení nepřípustné, a odkazuje na judikaturu zdejšího soudu.

[13] Pro případ, že by NSS s tímto závěrem nesouhlasil, navrhuje kasační stížnost zamítnout a uvádí, že se NSS v rozsudku Allegro I správně vypořádal s otázkou aplikovatelnosti závěrů rozsudku Internet Mall na posuzovaný případ. Zdůrazňuje, že oba případy jsou založeny na odlišných objektivních okolnostech a vědomostní test je obecně založen na individuálním hodnocení okolností posuzovaného případu. Konstatování trhlin v konstrukci vědomého zapojení do podvodu ve věci Internet Mall nevylučuje odlišný výsledek posouzení v jiných daňových řízeních na základě obdobných okolností. Totožnost dodavatele tedy sama o sobě nic neznamená a rovněž ostatní podobnosti vyzdvihované stěžovatelkou jsou silně zavádějící. Žalovaný uvádí, že ačkoliv se NSS vyslovil v rozsudku Internet Mall proti apriorní podezřelosti absence písemné smlouvy, nevylučuje to její podezřelost v posuzovaném případě. Ta totiž vyplývala rovněž z částky, obchodování s dosud neznámým obchodním partnerem a odlišného postupu oproti běžné praxi stěžovatelky. Údajná podobnost obou případů v úhradě předem prý neexistuje a samotná platba předem je prevencí proti obchodnímu (nikoliv daňovému) riziku. Proto je rozsudek Internet Mall na posuzovanou věc přenositelný pouze omezeně, což ostatně konstatoval NSS v rozsudku Allegro I.

[14] V otázce rizikovosti obchodované komodity se napadený rozsudek srozumitelně ztotožnil se závěry žalovaného. Žalovaný též upozorňuje, že z rozsudku Internet Mall nelze dovodit, že by jedinou rizikovou komoditou byly mobilní telefony. K námitkám proti hodnocení svědeckých výpovědí žalovaný uvádí, že popsaná důkazní nouze pouze svědčí o neexistenci řádného prověření společnosti Balao z hlediska daňových rizik. Rámcové smlouvy žalovaný i nadále považuje za nestandardní kvůli vysoké částce, neprověřenosti obchodního partnera a novému obchodnímu modelu. Upozorňuje, že ve srovnatelných transakcích stěžovatelka běžně uzavírala písemné smlouvy. Napadený rozsudek správně akceptoval závěry žalovaného ohledně změny sortimentu. Stěžovatelce se totiž nepodařilo poskytnout alternativní a uvěřitelné vysvětlení změny obchodovaného zboží. Jediný pokus o podání skutečných důvodů změny v daňovém řízení se nakonec ukázal jako nepravdivý, jelikož tvrzení o růstu ceny mobilních telefonů bylo vyvráceno. Jiná pohnutka pro změnu sortimentu tedy nebyla uvedena. Nesrovnalost mezi fakturací a dodáním je další z podezřelých okolností, kterou stěžovatelka doposud nevysvětlila. Žalovaný si též klade otázku, jak je možné, že stěžovatelka neví o prodeji zboží, které do té doby ještě neobdržela. Poukazuje na rozpor, jelikož stěžovatelka na jednu stranu tvrdí, že se jedná o běžnou obchodní praxi, a na druhou stranu tvrdí, že se nesrovnalost vztahuje pouze k marginálnímu počtu obchodů. K námitkám proti delegaci žalovaný upozorňuje, že takové závěry napadený rozsudek neobsahuje.

[15] Žalovaný apeluje na rozlišování mezi existencí systému prověření a skutečným a důkladným prověřením společnosti Balao. Zmíněná společnost byla do systému zařazena, přestože nesplňuje vnitřní zásady stěžovatelky a doposud nebyly objasněny detaily jejího ověření. Stěžovatelka prý popisuje fungování ověření nekonzistentně a přizpůsobuje argumentaci procesnímu vývoji. Dostalo-li by se Balao do ověřovacího systému na základě výjimky, o takovém individuálním rozhodnutí by musel mít někdo povědomí. V opačném

případě stěžovatelka zvolenou argumentací jen snižuje vlastní laťku obezřetnosti. Kdyby nerezignovala na vlastní standardy obezřetného podnikání, o podvodu by se dozvěděla. Žalovaný upozorňuje, že školení zaměstnanců začalo až v době spolupráce s Balao. Zaměření na zisk nemůže stěžovatelku vyvinit z neobezřetného jednání. Prověřování odběratelů navíc tvrdí stěžovatelka v kasační stížnosti úplně poprvé.

4. Posouzení Nejvyšším správním soudem

4.1. K nepřípustnosti části kasační stížnosti

[16] NSS se nejprve zabýval otázkou nepřípustnosti, kterou ve vyjádření ke kasační stížnosti vznesl žalovaný.

[17] Podle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. je nepřípustná kasační stížnost, která směřuje proti *rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno NSS; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem NSS.*

[18] Uvedené ustanovení tedy nepřipouští věcnou polemiku v otázkách, k nimž NSS v původním řízení poskytl závazný právní názor. Přípustná je naopak kasační argumentace, která krajskému soudu vytýká nerespektování závazného právního názoru, který vyslovil zdejší soud ve zrušujícím rozsudku. Rozšířený senát NSS rovněž dovodil, že stěžovatelé mohou v opakovaných kasačních stížnostech uplatňovat námitky v mezích závěrů NSS nebo takové, které směřují k právním otázkám, které doposud nebyly zdejším soudem řešeny pro vady rozhodnutí krajského soudu (usnesení ze dne 22. 3. 2011, čj. 1 As 79/2009-165, č. 2365/2011 Sb. NSS, a ze dne 23. 2. 2022, čj. 1 Azs 16/2021-50, č. 4321/2022 Sb. NSS).

[19] Pro vymezení limitů opětovného posouzení věci je v posuzovaném případě zásadní bod 67 rozsudku Allegro I, v němž zdejší soud uvedl, že je třeba, aby „*krajský soud opětovně vyhodnotil objektivní okolnosti popsané stěžovatelem v napadeném rozhodnutí a zabýval se tím, zda si stěžovatelka tuto společnost skutečně a dostatečně ověřila. V kontextu závěrů obsažených v rozsudku Internet Mall přitom musí krajský soud zvážit, zda je dostatečně prokázáno, že jsou některé podezřelé okolnosti (absence písemných smluv a nesrovnalosti ve fakturaci) ve skutečnosti běžnou obchodní praxí. Teprve poté bude možné zodpovědět, zda se stěžovatelka zapojila do podvodu na DPH, či nikoliv.*“

[20] Ve světle zmíněné judikatury jsou tedy v posuzovaném případě přípustné pouze ty části kasační stížnosti, které zůstaly nezodpovězeny v rozsudku Allegro I, popřípadě ty, které brojí proti postupu krajského soudu v rámci mezí vytyčených citovaným odstavcem.

[21] Je proto zřejmé, že veškeré námitky stěžovatelky uvedené údajně „z procesní opatrnosti“, jsou nepřípustné. K uvedeným otázkám NSS již podal závazný právní názor v předchozím rozsudku, krajský soud na relevantní pasáže odůvodnění napadeného rozsudku odkázal a stěžovatelka nepolemizuje s tím, že by se v tomto směru soud závazným právním názorem NSS neřídil. Zdejší soud se proto bude dále zabývat pouze námitkami uplatněnými v mezích posouzení otázky hodnocení objektivních okolností svědčících o stěžovatelčině zapojení do podvodného řetězce při obchodování se společností Balao a dostatečného prověření téže společnosti.

4.2. K tvrzené nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku

[22] Nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku stěžovatelka namítala pouze v blanketní kasační stížnosti. Zaslané doplnění kasační stížnosti však namísto rozvinutí argumentace k tomuto kasačnímu důvodu obsahuje pouze pár obecných poznámek o absenci hlubších úvah v napadeném rozsudku.

[23] Zdejší soud opakovaně konstatoval, že za nepřezkoumatelný rozsudek považuje až takový rozsudek, z něhož není zřejmé, jaké skutečnosti považuje soud za rozhodné, popř. na jakých úvahách své rozhodnutí založil. Nepřezkoumatelností pro nesrozumitelnost pak trpí rozsudek, který postrádá základní náležitosti nebo z něhož není seznatelné, zda soud žalobu zamítl, nebo o ní odmítl rozhodnout.

[24] Jelikož je NSS povinen zabývat se nepřezkoumatelností z úřední povinnosti, přezkoumal napadený rozsudek optikou zmíněných východisek i přes absenci podrobnější kasační argumentace. Dospěl přitom k závěru, že ačkoliv je napadený rozsudek stručný, jsou v něm obsaženy závěry krajského soudu, z nichž je seznatelné, jak o posuzované věci soud uvážil. Krajský soud se alespoň v obecné rovině vyjádřil ke všem objektivním okolnostem, které v posuzované věci stěžovatelka zpochybňuje, a zaujal k nim jednoznačné stanovisko. V podrobnostech odkázal na konkrétní pasáže napadeného rozhodnutí, přičemž uvedený postup je souladný s judikaturou NSS (např. rozsudek ze dne 25. 10. 2016, čj. 7 As 175/2016-32). Námitka nepřezkoumatelnosti proto není důvodná.

4.3. K objektivním okolnostem svědčícím o vědomém zapojení stěžovatelky do podvodu na DPH

[25] Důvodem, pro který může správce daně neuznat odpočet daně, přestože bylo prokázáno přijetí zdanitelného plnění., je podvod na DPH. Podvodem na DPH se (obecně) rozumí situace, ve které jeden z účastníků transakčního řetězce neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji přesto odečte za účelem získání zvýhodnění. Klíčovým znakem je tedy tzv. chybějící daň, která se projeví nesplněním daňové povinnosti jednoho z účastníků řetězce. Při projednání podvodu jsou daňové orgány povinny vylíčit a prokázat skutkové okolnosti, z nichž lze dovozovat závěr o existenci podvodu na DPH. Zjištěné objektivní okolnosti musí být ve svém úhrnu dostatečné pro přijetí závěru, že chybějící daň je následkem cílené snahy získat neoprávněné zvýhodnění. Po prokázání existence daňového podvodu musí správce daně zkoumat subjektivní stránku konkrétního daňového subjektu. Cílem je prokázat, že subjekt při uplatnění nároku na odpočet věděl či musel vědět o zapojení do podvodu na DPH. Každá transakce v řetězci je přitom posuzována samostatně.

[26] Platí také, že nárok na odpočet daně je zachován subjektu, který nevěděl či nemohl vědět o své účasti na daňovém podvodu. Hodnocena je rovněž dostatečnost přijatých opatření, která lze od subjektu rozumně požadovat za účelem prevence zapojení do podvodu na DPH. Pro posouzení subjektivní stránky a obezřetnosti daňového subjektu jsou podstatné okolnosti týkající se například dodavatele, předmětu dodávky či její ceny, z nichž lze pochybovat o serióznosti transakce. Od množství těchto podezřelých okolností se samozřejmě odvíjí i přísnost požadavků na opatření k zabránění zapojení do podvodného jednání (podrobně viz rozsudek NSS ze dne 18. 5. 2023, čj. 8 Afs 201/2021-74, č. 4491/2023 Sb. NSS, body 39–45).

[27] Na základě uvedených obecných východisek NSS přistoupil k posouzení kasačních námitek týkajících se objektivních okolností, které měly svědčit o vědomém zapojení stěžovatelky do daňového podvodu, a dostatečnosti opatření, která stěžovatelka přijala, aby zapojení do podvodného jednání zabránila.

4.3.1. Aplikovatelnost rozsudku Internet Mall

[28] Stěžovatelka trvá na aplikovatelnosti rozsudku ve věci Internet Mall, jelikož v obou věcech figuroval přinejmenším jeden totožný dodavatel a v obdobných věcech má být rozhodováno obdobně. Upozorňuje též na skutkové odlišnosti posuzované věci.

[29] NSS však připomíná, že v bodech 51 až 54 rozsudku Allegro I se otázkou aplikovatelnosti rozsudku Internet Mall na posuzovaný případ již zabýval. Upozornil přitom, že v obou případech se lišily objektivní okolnosti, ze kterých žalovaný dovozoval závěr o vědomém zapojení do podvodu na DPH. Právě pro tyto odlišnosti nelze ze závěru rozsudku Internet Mall automaticky dovodit totožný závěr vědomostního testu a kasačního přezkumu. Výskyt totožného dodavatele v podvodném řetězci totiž neznamená vyloučení individuálního posouzení podezřelých okolností v jiném daňovém řízení. To ostatně potvrzují výše citovaná judikaturní východiska, dle kterých je třeba individuálně přistupovat k hodnocení každé transakce v posuzovaném řetězci a rovněž subjektivní stránky každého daňového subjektu. NSS navíc připustil, že rozsudek Internet Mall může mít význam z pohledu hodnocení absence písemných smluv a celkového posouzení objektivních okolností.

[30] Obecné námitce narušení právní jistoty tedy NSS nevyhověl, jelikož závěry rozsudku Allegro I odpovídají požadavku na individuální posuzování subjektů zapojených do daňového podvodu. Ke konkrétním pasážím argumentace, v níž stěžovatelka odkazuje na nesoulad posouzení jednotlivých objektivních okolností s rozsudkem Internet Mall, se NSS vyjádří následně.

4.3.2. Absence písemné rámcové smlouvy

[31] Stěžovatelka upozorňuje, že podle rozsudku Internet Mall nemůže být absence písemné smlouvy apriorně považována za nestandardní. Zdůrazňuje též, že daňové orgány neprokazovaly běžnou obchodní praxi v odvětví obchodování s elektronikou. Stěžovatelka zpochybňuje též způsobilost písemné smlouvy zabránit zapojení do daňového podvodu.

[32] Krajský soud ve zpochybňované pasáži napadeného rozsudku konstatoval, že absenci písemné smlouvy nelze apriorně považovat za přitěžující okolnost, avšak vzhledem k dalším okolnostem ji v posuzované věci lze klást k tíži stěžovatelky (bod 39).

[33] Ve stěžovatelkou citovaném bodě 49 rozsudku Internet Mall zdejší soud uvedl, že distanční smlouva nemůže být v dnešní době apriorně považována za nestandardní. Rovněž však upozornil, že formu smlouvy je třeba vždy hodnotit v kontextu přijatého plnění. V citovaném rozsudku NSS daňovým orgánům vytkl neprovedení dokazování běžné obchodní praxe – formy smluv při obchodování s elektronikou.

[34] Ve své další judikatuře však zdejší soud rovněž konstatoval, že 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. Právě proto se absence písemné 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. Sjednání písemné smlouvy sice nezaručuje, že se podnikatel vyhne zapojení do podvodného řetězce, ale objektivní okolnosti nemusejí mít takovou povahu, aby byly s to účasti na podvodu zamezit. Podstatné je, že vypovídají o obezřetném či naopak lehkovážném postupu daňového subjektu vůči svým dodavatelům (rozsudek ze dne 8. 12. 2025, čj. 10 Afs 186/2024-54, bod 34).

[35] Z citované judikatury je patrné, že rámcové smlouvy nepostačí jako samostatná okolnost k závěru o vědomém zapojení do podvodného řetězce. Ve spojení s jinými objektivními okolnostmi je však běžně způsobilá svědčit přinejmenším o nedbalém počínání daňového subjektu. Napadený rozsudek přitom zcela odpovídá popsanému pojetí, jelikož krajský soud výslovně vyloučil apriorní podezřelost absence písemné smlouvy, a přičtení této okolnosti k tíži stěžovatelky spojil s dalšími podezřelými okolnostmi, které se stěžovatelce nepodařilo v posuzovaném případě vysvětlit.

[36] K argumentu běžnou obchodní praxí lze odkázat na napadené rozhodnutí žalovaného, v němž bylo konstatováno neprokázání takovéto praxe. Tomuto závěru předcházelo hodnocení informací o uzavírání srovnatelných obchodů, které stěžovatelka v daňovém řízení poskytla. Z předložených dokumentů přitom vyplynulo, že absence písemné smlouvy je z pohledu běžného postupu stěžovatelky u srovnatelných obchodů nestandardní, a proto se nemohla dovolávat běžné obchodní praxe (viz body 516–523 rozhodnutí). NSS proto uzavírá, že v posuzované věci se - na rozdíl od rozsudku Internet Mall - žalovaný otázkou běžné obchodní praxe zabýval a dospěl k přesvědčivému závěru. Nekonzistentnost s vlastními interními postupy stěžovatelka ostatně nevysvětlila.

[37] Tato námitka je tedy nedůvodná, jelikož absenci rámcové smlouvy posoudil krajský soud v souladu s rozsudkem Internet Mall a dalšími závěry ustálené judikatury NSS. Počínání žalovaného při posouzení vzniku běžné obchodní praxe bylo rovněž souladné se zákonem a judikaturou.

4.3.3. Nesrovnalosti ve fakturaci a dodání zboží

[38] Stěžovatelka napadenému rozsudku vytýká rovněž rozpor s rozsudkem Internet Mall, v němž zdejší soud považoval platbu předem za způsob zajištění obchodního závazku. Namítá, že nesrovnalost mezi fakturací a dodáním se vyskytla pouze u marginální části dodávek. Navíc se prý jedná o běžnou obchodní praxi, která ani nemůže svědčit o daňovém podvodu.

[39] Ve stěžovatelkou odkazovaném bodě 65 rozsudku Internet Mall zdejší soud přiřknul úhradám dodání zboží dopředu zajišťovací funkci. V bodě 60 však rovněž konstatoval, že ačkoliv stěžovatel uspokojivě vysvětlil, proč fakturace předcházely objednávce, je třeba na tuto okolnost nahlížet pouze jako na jednu z částí mozaiky, kterou si o vědomém zapojení do podvodu žalovaný skládá.

[40] V posuzované věci spočívala sporná nesrovnalost v nesouladu mezi fakturací a dodáním zboží. Stěžovatelka si totiž u společnosti Balao objednala celkem 2 000 kusů pevných paměťových disků. Z obsahu daňových dokladů vyplynulo, že společnost Balao vystavila na zmíněné zboží fakturu dne 28. 5. 2015 a stěžovatelka vystavila fakturu na

následné dodání téhož zboží svému odběrateli dne 30. 5. 2015 a uvedla na ni datum plnění téhož dne. V daňovém řízení však vyšlo najevo, že stěžovatelce bylo zboží dodáno společností Balao až dne 9. 6. 2015. Popsaný postup dle žalovaného svědčil o neobezřetném počínání stěžovatelky vůči dodavateli Balao, jelikož fakturovala dodání zboží svému odběrateli, aniž by ho doposud obdržela od dodavatele (body 542-546 napadeného rozhodnutí).

[41] Z uvedeného je zřejmé, že nesrovnalosti vytýkané stěžovatelce se liší od nesrovnalostí, kterých se dovolává. V rozsudku Internet Mall spočívala nesrovnalost ve fakturaci v tom, že faktura na dodání zboží odběrateli byla vystavena ještě před objednávkou zboží (body 10 a 60), zatímco v posuzované věci datum fakturace zboží odběrateli předcházela dokonce jeho dodání od odběratele Balao. Zjevné též je, že podstatou objektivní okolnosti, kterou žalovaný vytkl stěžovatelce, není platba předem, jejíž zajišťovací funkci NSS zdůraznil v rozsudku Internet Mall. Argumentace stěžovatelky se tedy míjí s podstatou objektivní okolnosti, která svědčí o jejím vědomém zapojení do daňového podvodu. Časový nesoulad mezi prodejem a dodáním zboží navíc NSS již v minulosti aproboval jako jednu z podezřelých okolností, která může v úhrnu s jinými vést k závěru o vědomém zapojení do podvodu na DPH (rozsudek ze dne 18. 5. 2023, čj. 8 Afs 201/2021-74, body 58–60). Nesrovnalost v dodání a fakturaci se tedy stěžovatelce nepodařilo v kasační stížnosti vysvětlit ani zpochybnit.

[42] Přisvědčit nelze ani argumentaci, dle které nesoulad mezi fakturací a dodáním zasáhl pouze marginální část obchodů stěžovatelky. Z rozhodnutí žalovaného je totiž zřejmé, že uvedená nesrovnalost se týká celého sporného obchodu s 2 000 kusy pevných paměťových disků, který odpovídá samostatnému podvodnému řetězci (viz body 62–73 a 501). S ohledem na provázanost kasační stížnosti s rozsudkem Internet Mall se zdejší soud domnívá, že uvedený argument patrně vychází z pasáže tohoto rozsudku, v níž NSS žalovanému vytkl obdobný nedostatek. Konkrétně upozornil, že tvrzení o zapojení do podvodu ve vztahu ke všem obchodovaným mobilním telefonům je významně oslabeno tím, že se podezřelá okolnost potvrdila pouze u malé části obchodovaného zboží (viz body 40 a 65). Popsaná situace je však odlišná od posuzované věci, jelikož se vytýkaná nesrovnalost 2 000 obchodovaných pevných disků, které byly dodány jako celek v rámci samostatného podvodného řetězce. Argument zasažení pouze části sporného zboží tedy v posuzovaném případě není přesvědčivý. To ostatně vyplývá rovněž z výše citované judikatury zdejšího soudu, dle které je každá transakce posuzovaná samostatně. Uvedený přístup vylučuje, aby daňový subjekt argumentoval tím, že podvodná transakce tvoří pouhou zanedbatelnou část veškerých jeho obchodních aktivit. Námitka je oslabena též nekonzistentností stěžovatelky, dle které je uvedená nesrovnalost současně marginální a současně běžnou obchodní praxí, jak správně poukazuje žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti.

[43] NSS se proto ztotožňuje s názorem krajského soudu, který v bodě 39 napadeného rozsudku uvedl, že prodej zboží bez dispozice s ním není obezřetný, a může být jednou z objektivních okolností svědčících o nedbalostním zapojení do podvodného řetězce. I s ohledem na zřejmý nesoulad mezi skutkovými okolnostmi posuzované věci oproti rozsudku Internet Mall je tato námitka nedůvodná.

4.3.4. Rizikovost komodity a podezřelá změna sortimentu

[44] Stěžovatelka nesouhlasí také s tím, že by náhle změnila zboží, které odebírala od společnosti Balao. I před odběrem mobilních telefonů totiž od společnosti odebírala různé druhy IT produktů. Připomíná, že je podnikatelkou a změnu sortimentu lze vysvětlit i jinými způsoby než souvislostí se zavedením režimu přenesené odpovědnosti na obchodování s mobilními telefony. Je přesvědčena, že riziková povaha komodity nemá oporu ve spisech a dle rozsudku Internet Mall jsou rizikovou komoditou pouze mobilní telefony.

[45] Krajský soud v napadeném rozsudku popsal, že okolnosti změny sortimentu svědčí pro závěr o vědomém zapojení do podvodu na DPH. Zdůraznil, že stěžovatelka začala od společnosti Balao odebírat pevné disky až poté, co byl na mobilní telefony značky Apple zaveden režim přenesené odpovědnosti. Stěžovatelce navíc vytkl, že snaha obhájit tento krok růstem ceny mobilních telefonů je nepřesvědčivá, jelikož tvrzený růst nastal až po změně sortimentu. Žalovaný navíc trefně upozornil, že stěžovatelka i nadále mobilní telefony této značky odebírá, avšak ne od společnosti Balao (podrobněji viz body 524–541 napadeného rozhodnutí).

[46] NSS již v minulosti konstatoval, že druh obchodovaného zboží není při posuzování vědomosti o daňovém podvodu bez významu (rozsudek ze dne 25. 11. 2025, čj. 21 Afs 126/2025-48, bod 27). Může-li být totiž podezřelý již samotný druh obchodovaného zboží, lze logicky za podezřelou okolnost označit rovněž změnu obchodovaného zboží, která navíc časově odpovídá změně režimu přenesené odpovědnosti u dříve obchodovaného zboží. Ostatně právě takovou změnu obchodované komunity již v minulosti NSS jako podezřelou okolnost akceptoval (rozsudek ze dne 12. 3. 2020, čj. 9 Afs 302/2018-44, bod 45). Postup krajského soudu tedy odpovídá judikatuře NSS, stěžovatelkou poskytnuté odůvodnění změny obchodovaného zboží je pouze obecné a rovněž NSS zde spatřuje podezřelé důvody přechodu na obchodování s pevnými disky.

[47] Z rozsudku Internet Mall ostatně ani neplyne, že by jedinou rizikovou komoditou z pohledu podvodů na DPH byly mobilní telefony. Krajský soud se u této otázky správně ztotožnil s přesvědčivým vysvětlením žalovaného o rizikové povaze pevných disků oproti dříve obchodovaným mobilním telefonům (bod 39). Podvodem na DPH při obchodování s pevnými disky se navíc NSS v minulosti již zabýval (rozsudek ze dne 31. 5. 2023, čj. 2 Afs 284/2022-34).

[48] Výše uvedené závěry napadeného rozsudku jsou tedy logické a souladné s judikaturou zdejšího soudu. Ačkoliv stěžovatelka sama tvrdí, že je podnikatelkou a popsanou podezřelou změnu lze vysvětlit i jinak než zavedením režimu přenesené odpovědnosti, sama to dosud neučinila a podezřelou okolnost tak nevyvrátila. Závěr o rizikovosti obchodované komodity je navíc ve správním spise podrobně vysvětlen a nevylučuje jej rozsudek Internet Mall. Rovněž tato námitka proto není důvodná.

4.3.5. Delegace

[49] Stěžovatelka tvrdí, že krajský soud nesprávně uvedl, že delegace činnosti v obchodních vztazích je automaticky indikátorem podvodu na DPH. NSS k tomu pouze

poznamenává, že v napadeném rozsudku není obsažena úvaha, která by odpovídala této námitce stěžovatelky. Proto se jí nemohl podrobněji zabývat.

4.4. K prověření společnosti Balao stěžovatelkou a hodnocení svědeckých výpovědí

[50] Námitky proti posouzení prověření společnosti Balao stěžovatelkou jsou v kasační stížnosti vyčleněny do samostatné části. Zdejší soud však upozorňuje, že ve své judikatuře konstatoval, že je-li hodnocení objektivních okolností ve druhém kroku nesporné, není třeba následně posuzovat otázku dostatečného prověření (rozsudek ze dne 10. 2. 2023, čj. 8 Afs 174/2021, bod 17). Otázka dostatečného prověření je proto v rozhodovací činnosti zdejšího soudu běžně brána jako součást hodnocení objektivních okolností svědčících o vědomém zapojení do podvodného řetězce (např. rozsudek ze dne 16. 1. 2024, čj. 10 Afs 133/2023-71). Zdejší soud proto nyní přistoupí k otázce posouzení prověření společnosti Balao a až následně učiní shrnující závěr o vědomém zapojení stěžovatelky do podvodného řetězce. Součástí vypořádání uvedených námitek bude rovněž posouzení výtek proti hodnocení svědeckých výpovědí, jelikož jejich obsah úzce souvisí s otázkou prověření společnosti Balao.

[51] Stěžovatelka v kasační stížnosti trvá na prokázání ověřovacího systému, do nějž byla společnost Balao vložena standardním postupem. Upozorňuje, že i kdyby byly v obchodním rejstříku zveřejněny veškeré listiny, nezjistila by z nich nic závadného. Je přesvědčena, že dlouholetá spolupráce se společností Balao není bez významu, a právě díky ní získala informace o společnosti. Stěžovatelka rovněž nesouhlasí s tím, že zahájila spolupráci s Balao, přestože nesplňovala její interní kritéria. Nesplnění jednoho z kritérií totiž neznamená automatické vyřazení společnosti z obchodní spolupráce. Upozorňuje též, že školila zaměstnance a konzultovala daňová rizika s odborníky. Veškeré výpovědi potvrdily, že společnost je obezřetná a podezřelý obchod by díky popsanému systému žádný ze zaměstnanců nepovolil. Stěžovatelka tvrdí, že postupovala obezřetně a netuší, co měla učinit jinak. Výpovědi svědků o fungování systému prověření prý krajský soud a žalovaný nesprávně hodnotili. Stěžovatelce totiž nezákonně kladli k tíži, že si svědci nepamatují detaily prověření společnosti Balao. Svědci přitom byli vyslechnuti po pěti letech a Balao je pouze jedním z mnoha obchodních partnerů. To, že si svědci nevybaví detaily ověření, tedy nemůže samo o sobě svědčit o vědomém zapojení do daňového podvodu.

[52] Z obsahu napadeného rozsudku se k tomu podává, že krajský soud upozornil, že konkrétní způsob prověření společnosti Balao nebyl v daňovém řízení prokázán (body 38 a 40). Tvrzení stěžovatelky o řádném prověření tak zůstávají pouze obecná stejně jako výpovědi svědků. Stěžovatelka navíc ve sporném období neprověřila ani odběratele INFINITY. V podrobnostech odkazuje napadený rozsudek na důkladné posouzení žalovaným a ztotožňuje se s ním. Shrnuje, že opatření přijatá stěžovatelkou ve svém úhrnu neobstojí a podezřelé okolnosti nad nimi převáží.

[53] Podle judikatury NSS je naprosto standardní součástí prověřování obchodních partnerů jejich prověření z veřejného rejstříku či za pomoci údajů o nespolehlivosti plátce. Uvedené informace však samy o sobě nestačí ke konstatování spolehlivosti obchodního partnera a je třeba je vykládat v souvislosti s dalšími specifiky obchodního vztahu. Zejména u nově vzniklých společností je namístě větší míra obezřetnosti, která se projeví například kontaktem s jednateli za účelem zjištění dostatečných zkušeností v oboru podnikání (viz

rozsudek ze dne 8. 12. 2025, čj. 10 Afs 186/2024-54, body 50–58). Z uvedeného je zřejmé, že rovněž posouzení dostatečnosti přijatých opatření musí být prováděno individuálně a s ohledem na veškeré skutkové okolnosti případu. Primárním hlediskem přitom je hodnocení, zda byl daňový subjekt vůči konkrétnímu obchodnímu partnerovi dostatečně obezřetný.

[54] NSS považuje zmíněné individuální hodnocení prověření za stěžejní pro posouzení postupu stěžovatelky v této věci. Právě z něj totiž vyplývá nutnost akceptovat závěr žalovaného, že samotná existence důkladného ověřovacího procesu neznamená automaticky dostatečné prověření konkrétního dodavatele. Zdejší soud totiž souhlasí s tím, že stěžovatelkou popisované postupy jsou způsobilé předcházet daňovým podvodům a v obecné rovině svědčí o její obezřetnosti. Neznamenají však vyvinění z odpovědnosti za zapojení do podvodného řetězce při obchodování se společností Balao, zvlášť v situaci, kdy žalovaný opakovaně upozornil, že zmíněná společnost nesplňuje vlastní kritéria stěžovatelky, a přesto se do systému dostala. Sama stěžovatelka přitom dle vlastních tvrzení před začátkem obchodní spolupráce prověřovala, zda subjekt nevznikl v nedávné době, zda může být považován za stabilní na trhu s elektronikou a zda standardně zveřejňuje účetní závěrky. Společnost Balao při navázání spolupráce nesplňovala žádné z těchto kritérií, přesto s ní stěžovatelka začala obchodovat (zejména body 509, 510 a 619 napadeného rozhodnutí).

[55] Sama stěžovatelka v kasační stížnosti výslovně cituje výpovědi svých zaměstnanců, kteří by jakýkoliv obchod s indiciemi podvodu na DPH nikdy neschválili. Přesto však přes systém pronikla společnost Balao, která nesplňovala vlastní zásady stěžovatelky a rovněž se u ní vyskytovaly podezřelé okolnosti ve smyslu citované judikatury NSS. Přiléhavé je rovněž upozornění žalovaného na nekonzistentní způsob argumentace stěžovatelky. Od výpovědi zaměstnanců a od popisu důkladných prostředků prevence daňových podvodů se totiž v kasační stížnosti skutečně posunula k tvrzení, že i kdyby některá společnost kritérium nesplňovala, automaticky ji to nediskvalifikuje z navázání spolupráce. Takový způsob argumentace není souladný nejen se zbytkem kasační stížností, ale rovněž v kontextu celého řízení před daňovými orgány a správními soudy. Především pak podrývá důvěryhodnost ověřovacího systému, s jehož pomocí se stěžovatelka snaží vyvinit z odpovědnosti za daňový podvod.

[56] Je-li tedy prokázáno, že v posuzovaném případě přes stěžovatelkou popisovaný systém pronikla společnost, která její vlastní kritéria nesplňovala, je potom namístě ptát se na vysvětlení této nekonzistentnosti a na konkrétní postup při prověření společnosti Balao. Uvedené správně učinil v daňovém řízení již žalovaný, stěžovatelka však doposud nebyla schopna na tyto otázky reagovat jinak než obecným popisem svého ověřovacího systému. Otázka dostatečného prověření společnosti Balao tedy zůstala nezodpovězena, a proto nelze uznat postup stěžovatelky za dostatečně obezřetný. Krajský soud proto správně konstatoval, že tvrzení stěžovatelky v rovině prověření společnosti Balao jsou pouze obecná a způsob prověření této společnosti nebyl prokázán. Rovněž tato námitka proto není důvodná.

[57] Obdobné argumenty lze vztáhnout rovněž k námitkám proti hodnocení svědeckých výpovědí. Stěžovatelce totiž nebyla kladena k tíži skutečnost, že si svědci nepamatují konkrétní prověření společnosti Balao, nýbrž to, že i přes popsaný důkladný kontrolní systém navázala stěžovatelka obchodní spolupráci se společností, která nesplňuje její vlastní zásady obezřetného navazování obchodních vztahů. Výpovědi svědků opakovaně směřovaly k obecnému popisu fungování ověřovacího systému, žádný z nich však shodně se

stěžovatelkou nevysvětlil, jak konkrétně byla prověřena společnost Balao. S ohledem na selhání systému v této věci je však prokázání konkrétního postupu vůči Balao klíčové.

[58] NSS tedy nezpochybňuje tvrzení stěžovatelky, že absence detailů ve svědeckých výpovědích jí nemůže být kladena k tíži. Uvedené ale nemůže znamenat automatické přijetí závěru o ověření společnosti Balao. Krajský soud a žalovaný tedy při hodnocení svědeckých výpovědí nepochybili a taktéž tato námitka proto není důvodná.

4.5. Závěry právního posouzení Nejvyššího správního soudu

[59] NSS uzavírá, že krajský soud nenarušil právní jistotu a nerozhodl v rozporu s konkrétními pasážemi rozsudku Internet Mall, kterých se stěžovatelka dovolávala. Obě věci totiž byly skutkově odlišné; současně krajský soud zachoval obecné principy judikatury zdejšího soudu k podvodům na DPH.

[60] Při posouzení jednotlivých objektivních okolností dospěl NSS k závěru, že v posuzované věci skutečně existovaly indikátory podvodu, z nichž lze dovodit nedbalostní zapojení stěžovatelky do podvodu na DPH. Stěžovatelka neuzavřela s Balao písemné smlouvy, přestože to u obdobných obchodů běžně činila. Dále byly prokázány nesrovnalosti v posloupnosti fakturace, přijetí zboží stěžovatelkou a jeho následného prodeje odběrateli. V prověřovaných transakcích společnosti obchodovaly s rizikovou komoditou, na kterou přešly po změně režimu přenesené odpovědnosti, a tuto časovou souvislost stěžovatelka nebyla schopna vysvětlit. Stěžovatelka si navíc počínala neobezřetně při prověřování společnosti Balao, jelikož s ní uzavřela obchod, přestože nesplňovala její vnitřní zásady, a i přes existenci indicií o nespolehlivosti tohoto obchodního partnera. Konkrétní postup při ověření Balao přitom stěžovatelka doposud nevysvětlila.

[61] V posuzované věci tedy existuje množství objektivních okolností, které svědčí o nedbalosti stěžovatelky a jejím vědomém zapojení do podvodu na DPH. Opatření, která měla předcházet zapojení do podvodu, nebyla prokázána a stěžovatelka si tedy nepočínala dostatečně obezřetně. Veškeré okolnosti hodnotil žalovaný logicky a ve vzájemné souvislosti, přičemž stěžovatelce se nepodařilo žádnou z těchto okolností vyvrátit. Napadený rozsudek proto správně potvrdil závěry žalovaného o vědomém zapojení stěžovatelky do podvodu na DPH při obchodování se společností Balao.

5. Závěr a náklady řízení

[62] S ohledem na výše uvedené dospěl NSS k závěru, že je kasační stížnost nedůvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

[63] O náhradě nákladů řízení rozhodl NSS v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka ve věci neměla úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, žalovanému pak v souvislosti s tímto řízením nevznikly žádné náklady nad rámec jeho běžné činnosti.

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

V Brně dne 17. dubna 2026

Vojtěch Šimíček
předseda senátu