

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Jaroslava Vlašína a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Tomáše Rychlého v právní věci žalobkyně: **STREGA spol. s r. o.,** se sídlem Budilova 161/15, Plzeň, zastoupená advokátem JUDr. Mojmírem Přívarou, se sídlem Kovářská 1253/4, Plzeň, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 10. 2015, č. j. 32477/15/5300-22443-702189, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 26. 6. 2020, č. j. 30 Af 40/2015-101,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žádnému z účastníků **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad v Plzni (dále jen „správce daně“) platebním výměrem ze dne 25. 10. 2010, č. j. 330684/10/138511401233, snížil částku nadměrného odpočtu, kterou žalobkyně vykázala v daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty za červenec 2009 ve výši 416 539 Kč, na částku 53 365 Kč. K odvolání žalobkyně vydal tehdejší odvolací orgán, Finanční ředitelství v Plzni (dále jen „finanční ředitelství“), rozhodnutí ze dne 27. 11. 2012, č. j.

8826/12-1300-401781, kterým změnil vydaný platební výměr tak, že nadměrný odpočet žalobkyni nepřiznal a doměřil jí vlastní daňovou povinnost ve výši 4 037 Kč.

[2] Krajský soud v Plzni (dále jen „krajský soud“) rozsudkem ze dne 10. 12. 2014, č. j. 30 Af 6/2013-75, však rozhodnutí finančního ředitelství zrušil. Dospěl k závěru, že žalobkyně v posuzovaném zdaňovacím období prokázala splnění hmotněprávních podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH, a pokud měl žalovaný i za této situace za to, že skutkový děj proběhl jinak (že šlo o simulovanou obchodní transakci), bylo na něm, aby obstaral důkazy způsobilé vyvrátit prokázanou skutkovou verzi předestřenou žalobkyní. Věc tedy vrátil žalovanému (právnímu nástupci finančního ředitelství) k dalšímu řízení. Žalovaný poté vydal v záhlaví uvedené rozhodnutí, kterým platební výměr znovu změnil tak, že žalobkyni nadměrný odpočet nepřiznal a doměřil ji vlastní daňovou povinnost ve výši 4 037 Kč. Dospěl k závěru, že žalobkyně věděla, anebo musela vědět, že jí uplatněný nárok na odpočet DPH vyšel z plnění, které bylo součástí podvodu.

[3] Krajský soud toto rozhodnutí zrušil rozsudkem ze dne 30. 8. 2017, č. j. 30 Af 40/2015-53, neboť dospěl k závěru, že v daňovém řízení nebylo prokázáno, že by žalobkyně věděla, anebo musela vědět, že dotčené obchodní transakce byly zasaženy podvodem na DPH. Tento rozsudek krajského soudu však Nejvyšší správní soud ke kasační stížnosti žalovaného zrušil rozsudkem ze dne 30. 1. 2020, č. j. 3 Afs 362/2017-40 (dále jen „zrušující rozsudek NSS“), neboť dospěl k závěru, že rozhodnutí žalovaného není stiženo pochybeními, která mu krajský soud vytýkal.

[4] Krajský soud následně (již potřetí) rozhodl a nyní napadeným rozsudkem žalobu zamítl. V odůvodnění svého rozhodnutí nejdříve shrnul a ocitoval relevantní právní úpravu a judikaturní závěry vyslovené k aplikaci zásady volného hodnocení důkazů v daňovém řízení. Dále odkázal na zrušující rozsudek NSS a upozornil, že kasační soud v něm zrekapituloval důvody, které krajský soud původně vedly ke zrušení rozhodnutí žalovaného a které vyústily v jeho nesprávný závěr, že rozhodnutí žalovaného neskýtá podklad pro závěr, že žalobkyně věděla nebo musela vědět, že jí uplatněný nárok na odpočet DPH vychází z plnění, které je součástí podvodu. Krajský soud označil za stěžejní pro posouzení předložené věci odstavce 23-31 zrušujícího rozsudku NSS, které zároveň ocitoval. Uzavřel přitom, že uvedené části zrušujícího rozsudku dávají jasnou odpověď na podstatu žalobních tvrzení. Rozhodnutí žalovaného není podle krajského soudu založeno na přímých důkazech, a přestože skutečnosti uváděné žalovaným (např. nepojištění zboží, uskutečnění prodeje a nákupu vždy v jeden den, uzavírání kontraktů v ústní formě, atd.) nejsou samy o sobě nezákonné, tvoří ve svém souhrnu logický a ničím nenarušený soubor vzájemně se doplňujících a navazujících nepřímých důkazů, které prokazují, že žalobkyně věděla či mohla vědět o své účasti na podvodném jednání. Krajský soud v této souvislosti připomněl svůj v pořadí druhý rozsudek, ve kterém učinil dílčí závěr, že žalovaný postupoval v souladu s jeho závazným právním názorem a provedl důkazy, kterými by prokázal, že žalobkyně o podvodu věděla nebo vědět musela. S ohledem na závěry zrušujícího rozsudku NSS pak nepřisvědčil námitce, že odůvodnění rozhodnutí žalovaného nevyhovuje kritériím plynoucím z daňového řádu a že žalovaný nehodnotil provedené

důkazy podle zásady volného hodnocení důkazů, neboť ze závazného právního názoru NSS vyplývá opak.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[5] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížnost z důvodů, jež lze po obsahové stránce podřadit pod důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a) a d) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). Předně uvedla, že krajský soud zcela rezignoval na své skutkové a právní posouzení věci a odůvodnění svého rozsudku nahradil překopírováním odůvodnění zrušujícího rozsudku NSS. Dále uvedla, že považuje za nezákonnou již samu délku správního a soudního řízení a že správce daně zasáhl do jejího práva na spravedlivý proces, jestliže v průběhu daňového řízení několikrát změnil skutkovou podstatu předmětného doměrku daně. Poprvé totiž konstatoval, že důvodem daňového doměrku je neunesení důkazního břemene ohledně prokázání dodání předmětného zboží do jiného členského státu. V odvolacím řízení byl tento doměrek odůvodněn neprokázáním nároku na odpočet daně na vstupu a až poté, co krajský soud dospěl k závěru, že stěžovatelka splnila podmínky nároku na odpočet daně, správce daně znovu změnil důvod doměrku na stěžovatelčinu vědomou účast na daňovém podvodu. Pokud by stěžovatelka měla od počátku řízení povědomí o tom, že správce daně pochybuje o řádném průběhu daných obchodních transakcí, zvolila by jinou procesní strategii a nepředkládala by mu důkazy o dodání zboží do jiného členského státu a o oprávněnosti nároku na odpočet.

[6] Stěžovatelka dále poukázala na skutečnost, že u ní proběhla obdobná kontrola nároku na odpočet DPH v období srpen 2009 až prosinec 2010. Ve vytýkacím řízení za období srpen 2009 přitom správce daně nezjistil žádné porušení zákona o DPH. Daňové povinnosti za zdaňovací období září 2009 až prosinec 2010 byly rovněž předmětem daňové kontroly. Z výsledku kontrolního zjištění vyplynul doměrek za období září 2009 ve výši 40 810 Kč s odůvodněním, že jedno z plnění bylo zatíženo daňovým podvodem, o kterém stěžovatelka mohla či měla vědět. Stěžovatelka sice ve vyjádření odmítla svoji vědomou účast, v daňovém řízení však s ohledem na nízkou částku doměrku již nepokračovala. Daňová kontrola až na toto drobné pochybení neprokázala, že by uplatněný nárok na odpočet byl v rozporu se zákonem o DPH, a to i přestože vycházel z obdobného plnění realizovaného za obdobných podmínek se stejnými odběrateli a dodavateli. Je tedy podle ní s podivem, že žalovaný u téhož sortimentu obchodovaného za obdobných dodacích podmínek, stejných či obdobných obchodních mechanizmů či zvyklostí dovodil ve zdaňovacím období červenec 2009 stěžovatelčinu vědomou účast na daňovém podvodu. Tvrzení správce daně, že sledoval nestandardní finanční toky stěžovatelky po dobu 3 měsíců, je v tomto ohledu zavádějící. Uvedené skutečnosti podle stěžovatelky prokazují, že se ve zdaňovacím období červenec 2009, za které jí správce daně doměřil daň na vstupu, chovala stejně jako v jiných zdaňovacích obdobích, která (až na uvedenou drobnou výjimku) prošla kontrolou, aniž by byly zjištěny chyby, což rovněž prokazuje, že se neúčastnila domnělého daňového podvodu a ani o něm nevěděla či vědět nemohla.

[7] Stěžovatelka v kasační stížnosti rovněž uvedla, že tzv. OEM licenční klíče, o něž byl v daňovém řízení spor, byly v předmětné době obchodovatelné a měly tržní hodnotu. Jejich prodej nebyl nezákonný. Z webových stránek společnosti Microsoft Corporation bylo možné stáhnout daný program, který byl v režimu zkušební (dočasné) licence. Po zadání kódu uvedeného na OEM štítku byla licence ze zkušebního režimu převedena do režimu plnohodnotného, což uvedená společnost podporovala a umožňovala. Je možné, že mohlo dojít k porušení obchodních podmínek této společnosti, přesto toto zboží bylo obchodovatelné a stěžovatelka s ním obchodovala v celém zdaňovacím období 2009, které prošlo daňovou kontrolou bez negativního výsledku.

[8] Krajský soud se podle stěžovatelky v napadeném rozsudku vůbec nezabýval její argumentací týkající se závěru žalovaného o účelovém oběhu finančních prostředků. Pro posouzení ekonomické efektivnosti transakce provedené nákupem a následným prodejem předmětného zboží je podle stěžovatelky nutné vycházet z rozdílu pořizovacích cen bez DPH na straně nákupu a prodeje. Stěžovatelka přitom správci daně vyčíslila hodnotu zisku po započtení kurzových rozdílů.

[9] Žalovaný se ve svém vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil se závěry krajského soudu a odkázal na odůvodnění svého rozhodnutí. Dále uvedl, že odůvodnění napadeného rozsudku je třeba vnímat v kontextu celého řízení. Danou věcí se krajský soud již zabýval a žalovanému vytkl řadu pochybení, které vyústily v závěr, že v řízení nebylo prokázáno, že by stěžovatelka věděla nebo měla vědět, že se účastní daňového podvodu. Toto jeho rozhodnutí však zrušil Nejvyšší správní soud, který se vytýkanými pochybeními komplexně zabýval a ve vztahu k nim přijal závazný právní názor. Odkaz krajského soudu na závěry zrušujícího rozsudku NSS proto nelze za dané situace považovat za nedostatečný.

[10] Pokud jde o námitku změny právního názoru daňových orgánů na důvod doměrku daně, žalovaný k ní přistoupil až po vydání zrušujícího rozsudku krajského soudu a v souladu se zde vysloveným závazným právním názorem. Daňový řád navíc sám počítá s tím, že v rámci odvolacího řízení založeného na apelačním principu může dojít nejen k odstraňování vad prvostupňového řízení, doplňování dokazování, ale také ke změně právního názoru. Možnost změny právního názoru navíc připouští i judikatura. Nejvyšší správní soud takovou poměrně zásadní změnu akceptoval např. v rozsudku ze dne 7. 2. 2018, č. j. 4 Afs 175/2017-37.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[11] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v intencích § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. a v rozsahu uplatněných námitek. Vady, ke kterým by musel přihlédnout z úřední povinnosti, neshledal a po posouzení věci dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[12] Stěžovatelka v kasační stížnosti především namítala nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku, neboť má za to, že krajský soud zcela rezignoval na vlastní

posouzení věci, jestliže vlastní odůvodnění nahradil odůvodněním zrušujícího rozsudku NSS. S tím se Nejvyšší správní soud neztotožňuje. Je sice pravda, že krajský soud své rozhodnutí odůvodnil převážně citací relevantních pasáží zrušujícího rozsudku NSS, nicméně jeho postup nelze hodnotit izolovaně, ale je třeba jej vnímat kontextuálně. Zaprvé – krajský soud byl povinen respektovat v pokračujícím řízení závazný právní názor Nejvyššího správního soudu, že rozhodnutí žalovaného vyhovuje požadavkům kladeným na odůvodnění správního rozhodnutí, neboť jsou v něm uvedeny podklady pro rozhodnutí, skutkové i právní úvahy, kterými se žalovaný při hodnocení podkladů řídil a rovněž dostatečně vypořádány i odvolací námitky. Zadruhé – krajský soud citoval právě tu část odůvodnění zrušujícího rozsudku NSS, v níž kasační soud vysvětlil, proč považuje provedené dokazování a učiněná skutková zjištění za dostačující pro závěr, že stěžovatelka věděla anebo měla vědět o své účasti na daňovém podvodu. Krajský soud přitom k tomu uvedl, že právě tato citovaná část dává stěžovatelce odpověď na podstatu její žalobní argumentace a uzavřel, že i když skutečnosti uvedené v rozhodnutí žalovaného (např. nepojištění zboží, uskutečnění prodeje a nákupu vždy v jeden den, uzavírání kontraktů v ústní formě, atd.) nejsou samy o sobě nezákonné, tvoří ve svém souhrnu logický a ničím nenarušený soubor vzájemně se doplňujících a navazujících nepřímých důkazů, které prokazují, že žalobkyně věděla či mohla vědět o své účasti na podvodném jednání. Jestliže tedy stěžovatelka v žalobě argumentovala právě tvrzením, že z provedeného (a z jejího pohledu nedostatečného) dokazování nevyplynul závěr o její účasti na daňovém podvodu, pak napadený rozsudek obsahuje dostatek důvodů, kterými právě na tuto argumentaci reaguje. Odpověď na otázku, zda jsou tyto důvody správné, má vliv na zákonnost rozhodnutí a nikoli na jeho nepřezkoumatelnost.

[13] Nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku nezpůsobuje ani skutečnost, že se krajský soud nezabýval stěžovatelčinou námitkou, že závěr žalovaného o účelovém oběhu finančních prostředků je *„účelový a nepravdivý“*. Tuto námitku totiž stěžovatelka v žalobě neuplatnila a krajský soud proto nebyl povinen se jí zabývat. Námitka nepřezkoumatelnosti je tedy nedůvodná.

[14] Stěžovatelka dále v kasační stížnosti bez další podrobnější argumentace poznamenala, že již samotnou délku správního a soudního řízení považuje za nezákonnou. Ani tato obecně formulovaná námitka nemůže ovlivnit zákonnost napadeného rozsudku, neboť lhůty pro vydání rozhodnutí jsou pouze lhůtami pořádkovými a jejich překročení nemůže samo o sobě způsobit nezákonnost aktů vzešlých z nepřiměřeně dlouhého řízení (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 12. 2012, č. j. 2 Ans 14/2012-41 nebo ze dne 19. 8. 2021, č. j. 4 Azs 36/2020-22).

[15] Nejvyšší správní soud se neztotožňuje ani s další stěžovatelčinou námitkou, že daňové orgány svým postupem zasáhly do jejího práva na spravedlivý proces tím, že dvakrát změnily důvod doměrku daně a neumožnily jí tak zvolit vhodnou procesní strategii již od počátku daňového řízení. Je sice pravda, že daňové orgány v průběhu řízení změnily důvod doměrku daně, nicméně v žádné fázi řízení tak neučinily způsobem, který by stěžovatelce neumožnil na danou změnu včas a účinně reagovat. Navíc skutečnost, že žalovaný neuznává nárok na odpočet DPH z důvodu její účasti na daňovém podvodu,

musela být stěžovatelce známa nejpozději ke konci roku 2012 po vydání prvního rozhodnutí žalovaného, respektive jeho právního předchůdce. I když ten nárok na odpočet DPH neuznal z důvodu, že stěžovatelka neprokázala uskutečnění uvedeného plnění a pořízení daného zboží od deklarovaného dodavatele, v odůvodnění rozhodnutí rovněž uvedl, že dotčené plnění považuje za simulovanou obchodní transakci, jejímž cílem bylo čerpání nároku na odpočet daně. Proto také krajský soud jeho rozhodnutí zrušil s tím, že stěžovatelka prokázala nákup předmětného zboží od deklarovaného dodavatele a jeho následné dodání do jiného členského státu a že pokud žalovaný považuje danou obchodní transakci za simulovanou, je na něm, aby prokázal, že stěžovatelka věděla, anebo vědět musela, že se účastní daňového podvodu. Žalovaný ve svém posledním rozhodnutí tento závazný právní názor krajského soudu respektoval a zaměřil se na provedení důkazů, kterými by prokázal, že stěžovatelka o daňovém podvodu věděla nebo vědět musela. Tímto postupem proto nemohl zasáhnout do stěžovatelčina práva na spravedlivý proces, neboť stěžovatelka měla reálnou možnost se uvedenému hodnocení bránit a prokázat, že učinila vše, co po ní lze spravedlivě požadovat, aby se podvodu na DPH neúčastnila.

[16] Stěžovatelka dále poukazovala na odlišný postup správce daně, který u obchodů, jež realizovala v následujících zdaňovacích obdobích ve stejném či obdobném obsazení dodavatele a odběratele a za stejných či obdobných podmínek, nezjistil její vědomou účast na daňovém podvodu. Jelikož však stěžovatelka tuto námitku neuplatnila v řízení před krajským soudem, ač tak učinit jistě mohla, nemůže se jí Nejvyšší správní soud zabývat, neboť nelze na jejím podkladě hodnotit zákonnost rozhodnutí krajského soudu, kterému předložena nebyla a který tak objektivně neměl příležitost se jí zabývat. Námitka je tak ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřípustná.

[17] Před posouzením dalších kasačních bodů Nejvyšší správní soud předesílá, že obsahově téměř shodnými námitkami se zabýval již v rozsudku ze dne 30. 6. 2021, č. j. 2 Afs 37/2019-30. Předmětem sporu byla rovněž otázka oprávněnosti uplatněného nadměrného odpočtu, respektive otázka, zda stěžovatelka věděla či měla vědět, že se účastní daňového podvodu. Ačkoli věc se týkala jiné stěžovatelky, zastupoval ji stejný advokát, který zastupuje i stěžovatelku v této věci. Zbývající kasační argumentace je tak téměř totožná. Stěžovatelka neuvedla žádný argument, pro který by bylo zapotřebí se od tohoto rozsudku odchýlit a takový důvod neshledal ani Nejvyšší správní soud.

[18] Z kasační stížnosti vyplývá, že stěžovatelka zpochybňuje způsob, jakým žalovaný, respektive krajský soud, hodnotil jednotlivé okolnosti, z nichž následně dovodil závěr, že stěžovatelka o své účasti v podvodném řetězci věděla nebo mohla vědět.

[19] Podvod na DPH je třeba chápat jako narušení daňové neutrality, kdy jeden článek řetězce v rozporu s právními předpisy řádně neplní svou daňovou povinnost (neodvede určitou částku získanou jako DPH do státního rozpočtu), respektive neumožní správci daně toto prověřit, a jiný či jiné články řetězce čerpají nárok na odpočet DPH za situace, kdy posuzované obchodní transakce vykazují nestandardní prvky. Podvod na DPH se tedy vyznačuje jednak chybějící daní a dále nestandardními okolnostmi souvisejících obchodních transakcí.

[20] Stěžovatelka nezpochybňovala, že v identifikovaném řetězci společností Liotta – EGOWAY – stěžovatelka – OLGESTION – RAWOS – Liotta, ve kterém probíhaly posuzované obchodní transakce, nebyla odvedena daň společnostmi Liotta a RAWOS a rovněž společností EGOWAY (této společnosti byla daň doměřena, ale k její úhradě nedošlo). V odstavcích 52-60 druhostupňového správního rozhodnutí žalovaný shrnul skutková zjištění z důkazů, které v daňovém řízení doplnil poté, co jeho první rozhodnutí zrušil krajský soud. V rámci hodnocení těchto důkazů žalovaný podrobně popsal oběh peněz mezi společností OLGESTION, stěžovatelkou a společností EGOWAY a popsal rovněž nestandardnosti obchodního styku mezi společnostmi zapojenými do shora uvedeného řetězce, které spatřoval: a) v prodeji a koupi štítků COA, které podle společnosti Microsoft nejsou určeny k samostatnému prodeji a nemají samy o sobě užitnou hodnotu, b) v nižší ceně obchodovaných fotoaparátů a digitálních kamer ve srovnání s obvyklou cenou, c) v zajištěných dodacích listech a mezinárodních nákladních listech, které neobsahovaly specifikaci dodávaného zboží, pouze obecné množství palet nebo celkovou hmotnost.

[21] K argumentaci stěžovatelky je třeba podotknout, že existenci daňového podvodu zpravidla není možné prokázat nad veškerou pochybnost, neboť „[s]*polečným znakem podvodů na dani z přidané hodnoty je praktická nemožnost dopátrat se skutečného důvodu neodvedení daně, stejně jako organizátorů a beneficientů podvodu. Tato zmíněná praktická nemožnost je sama o sobě objektivním faktem, který je nutno považovat za zásadní v procesu konstatování existence daňového podvodu; je tudíž nezbytné, aby správce daně takovou skutečnost v odůvodnění svého rozhodnutí (zprávy o daňové kontrole) srozumitelně a přehledně popsal a podložil zjištěními majícími podklad ve spisu*“ (citováno z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 6. 2019, č. j. 2 Afs 162/2018-43). Nejvyšší správní soud má za to, že skutkové okolnosti, respektive popsané nestandardnosti obchodních transakcí v rámci identifikovaného obchodního řetězce, jehož součástí byla také stěžovatelka, dostatečně odůvodňují domněnku, že porušení neutrality daně bylo v konkrétní věci následkem cílené snahy získání neoprávněného daňového zvýhodnění.

[22] Nárok na odpočet daně nemůže být přiznán tomu, kdo jej uplatnil podvodným způsobem (srov. rozsudek SDEU ze dne 7. 12. 2010, ve věci *C-285/09 R*, odstavce 50 a 54, či rozsudek SDEU ze dne 18. 12. 2014, ve spojených věcech *C-131/13, C-163/13 a C-164/13 Italmoda*, odst. 48). Nejvyšší správní soud proto přezkoumal závěr krajského soudu, že stěžovatelka věděla nebo mohla vědět, že se účastní podvodu na DPH. Jak totiž rovněž vyplývá z judikatury Soudního dvora EU, nárok na odpočet nemůže být odepřen tomu daňovému subjektu, který o podvodu nevěděl, respektive vědět nemohl (srov. rozsudek SDEU ze dne 6. 12. 2012 ve věci *C-285/11 Bonik EOOD*, odstavce 41-42). V rámci tzv. vědomostního testu přitom postačuje, pokud správce daně prokáže nevědomou nedbalost daňového subjektu; vědomost daňového subjektu o podvodném jednání konkrétního článku řetězce se nevyžaduje. Dostačující je tak existence objektivních okolností, na jejichž základě mohl daňový subjekt nabýt podezření o podvodném charakteru transakce jako celku (srov. např. rozsudky SDEU ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech *C-439/04 a C-*

440/04 Kittel a Recolta, nebo ze dne 21. 6. 2012 ve spojených věcech *C-80/11 a C 142/11 Mahabében a Péter Dávid*).

[23] Závěr, že stěžovatelka o svém zapojení do podvodných transakcí mohla vědět, žalovaný přijal zejména na podkladě indicií, které shrnul v odstavcích 65-71 a v odstavci 75 svého rozhodnutí: a) ačkoli se jednalo o plnění v částkách milionů Kč, nebyla nikterak prověřována kvalita a množství předávaného zboží, b) zboží nebylo pojištěno, c) stěžovatelka vstoupila do obchodního řetězce dvou subjektů (dodavatelka EGOWAY – odběratelka OLGESTION), aniž by došlo ke zdražení zboží, d) předmětem obchodování bylo buď zboží nulové hodnoty a upotřebitelnosti, anebo naopak zboží vysoké finanční hodnoty, aniž by však ze strany stěžovatelky došlo k přijetí bezpečnostních opatření při převozu a skladování zboží, e) nákup a prodej zboží se uskutečňoval vždy v jeden den bez bližší kontroly a specifikace předávaného zboží jak ze strany dodavatele, tak ze strany odběratele, f) nebyl řešen způsob reklamace, g) kontrakty byly uzavírány pouze ústní formou nebo elektronicky bez jakékoli archivace uzavřených kontraktů a smluvených podmínek a h) za ceny nižší než bylo obvyklé. Zároveň žalovaný dospěl k závěru, že stěžovatelka nepřijala v zájmu minimalizace podnikatelského rizika dostatečně přiměřená opatření, aby vyloučila objektivní pochybnosti o způsobu realizace deklarovaných dodávek zboží (elektroniky a štítků předstírajících licence WINDOWS XP PRO) od dodavatelky EGOWAY pro odběratelku OLGESTION.

[24] Stěžovatelka dále argumentovala tím, že tzv. OEM licenční klíče byly obchodovatelné (jejich prodej nebyl nezákonný) a měly tržní hodnotu. Ze spisového materiálu (fotodokumentace a vyjádření společnosti Microsoft ze dne 9. 5. 2011) vyplývá zjištění žalovaného, že obchodní transakce se netýkaly licencí k produktům společnosti Microsoft, ale tzv. COA štítků (Certificates of Authenticity). Účel těchto tzv. COA štítků lze podle vyjádření společnosti Microsoft (založeného ve správním spise) přirovnat k funkci kolků na alkoholu či cigaretách, které potvrzují legální původ zboží. Tyto štítky tedy samy o sobě nejsou licencí ani softwarem, nejsou určeny k samostatné distribuci a v praxi pouze potvrzují legalitu softwaru nainstalovaného v počítači, se kterým jsou distribuovány. Stěžovatelce lze nicméně přisvědčit, že takové zjištění samo o sobě není indicií, která by nasvědčovala závěru, že stěžovatelka mohla vědět o svém zapojení do podvodného řetězce. Případné porušení obchodních podmínek nevylučuje reálnou užitnou hodnotu obchodní transakce a v tomto ohledu nelze hodnocení žalovaného, respektive krajského soudu přisvědčit. I přes toto dílčí pochybení v hodnocení zjištěných skutečností nicméně přijatý závěr obstojí, neboť ostatní okolnosti posuzovaných transakcí (odst. [23] výše) ve svém souhrnu a vzájemné souvislosti nasvědčují tomu, že se stěžovatelka odchýlila od běžných podmínek realizace obdobných obchodů a že její zapojení do popsaného odběratelsko-dodavatelského řetězce postrádalo rozumný ekonomický důvod.

IV. Závěr a náklady řízení

[25] Nejvyšší správní soud z výše uvedených důvodů shledal kasační stížnost nedůvodnou, a proto ji podle § 110 odst. 1, *in fine*, s. ř. s. zamítl.

[26] O nákladech řízení rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 téhož zákona. Stěžovatelka neměla v řízení úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, který byl ve věci úspěšný, žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly, kasační soud mu proto náhradu nákladů řízení nepřiznal.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3 s. ř. s.).

V Brně dne 24. února 2023

JUDr. Jaroslav Vlašín
předseda senátu