



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Naděždy Řehákové a soudkyň Mgr. Ing. Silvie Svobodové a JUDr. Ivanky Havlíkové ve věci

žalobkyně: **ADM Olomouc s. r. o.**, IČO: 28937996
sídlem Hamerská 681/50, Holice, 779 00 Olomouc
zastoupená advokátem Mgr. Viktorem Duškem
sídlem Pobřežní 648/1a, 186 00 Praha 8

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 9. 2017, č. j. 38602/17/5300-21442-712226,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení a vymezení sporu

1. Žalobkyně se žalobou podanou u Městského soudu v Praze dne 10. 11. 2017 domáhala přezkoumání a zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 9. 2017 č. j. 38602/17/5300-21442-712226 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil rozhodnutí vydaná Specializovaným finančním úřadem (dále jen „správce daně“) dne 21. 12. 2016 na základě daňové kontroly provedené Finančním úřadem pro hl. m. Prahu, územní pracoviště pro Prahu 4, a to:
 - platební výměr č. j. 328501/16/4225-21793-500379 na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období březen 2014 ve výši nadměrného odpočtu 15 926 159 Kč,
 - platební výměr č. j. 328504/16/4225-21793-500379 na DPH za zdaňovací období duben 2014 ve výši nadměrného odpočtu 5 453 848 Kč,
 - platební výměr č. j. 328507/16/4225-21793-500379 na DPH za zdaňovací období květen 2014 ve výši nadměrného odpočtu 3 834 246 Kč;(dále jen společně „platební výměry“).
2. Platební výměry vycházely z kontrolních zjištění všešlých z daňové kontroly, popsaných ve zprávě o daňové kontrole za zdaňovací období březen až květen 2014 č. j. 8715302/16/2004-60565-107320, podle které se žalobkyni nepodařilo unést důkazní břemeno a prokázat uskutečnění plnění tak, jak bylo deklarováno na daňových dokladech, tedy že slunečnicová a řepková semena (dále jen „zboží“ či „olejniný“) jí skutečně dodal dodavatel Great CONSULT s.r.o. (dále jen „Great“).
3. Proti platebním výměrům podala žalobkyně odvolání. V rámci odvolacího řízení žalovaný v Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzvě k vyjádření se v rámci odvolacího řízení č. j. 30732/17/5300-21442-712226 formuloval odlišný právní názor, jímž odůvodnil odnětí nároku na odpočet DPH u přijatých plnění od dodavatele Great. Žalovaný zhodnotil předmětné dodávky olejin jako transakce zatížené podvodem na DPH, přičemž chybějící DPH identifikoval na úrovni společnosti VIA GROUP s.r.o. („dále jen „Via Group“), která byla subdodavatelem společnosti Great. Dle názoru žalovaného žalobkyně věděla či mohla vědět, že se účastní řetězce zasaženého podvodem na DPH, neboť existovaly objektivní skutečnosti, které tomu nasvědčovaly, přičemž žalobkyně současně nepřijala dostatečná opatření, která po ní mohla být rozumně vyžadována, aby zajistila, že se nebude podvodu na dani účastnit.
4. Správce daně tak dospěl k závěru, že se jednalo o transakce zatížené podvodem na dani a žalobkyně nesplnila zákonné podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně dle ustanovení § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro daná zdaňovací období (dále jen „ZDPH“), proto daň vyměřil.

II. Žaloba

5. Žalobkyně v úvodu žaloby shrnula průběh daňového řízení a obsah napadeného rozhodnutí. Konstatovala, že splnila veškeré podmínky pro nárok na odpočet DPH z přijatých dodávek olejin od společnosti Great. Namítala, že žalovaný neprokázal existenci podvodu na DPH a že identita subdodavatele Great – společnosti Via Group, na jejíž úrovni byla chybějící daň detekována, nebyla žalobkyni známa. Žalobkyně neměla k údajům o existenci Via Group reálný přístup, což vylučovalo, že by žalobkyně subdodavatele společnosti Great nějak

prověřovala. Proto jí nelze klást k tíži, že společnost Via Group neodvedla DPH. S poukazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60 uvedla, že nekontaktnost či další informace související se subdodavatelem dodavatele na předchozích úrovních dodavatelského řetězce nemohou mít vliv na nárok na odpočet DPH ze strany žalobkyně. Identifikace chybějící daně k prokázání existence podvodu na DPH nestačí, když správní orgány jsou povinny vysvětlit, v jakých okolnostech spočíval. Na to však v nynější věci zcela rezignovaly.

6. Dále zdůraznila, že z judikatury SDEU vyplývá mj., že důvodem odepření nároku na odpočet DPH může být pouze ta okolnost, že daňový subjekt věděl nebo musel vědět, že je součástí podvodu na DPH, přičemž důkazní břemeno ohledně prokázání objektivních okolností a vědomosti daňového subjektu leží plně na správci daně. Žalobkyně proto vyjádřila nesouhlas se závěrem žalovaného uvedeným v bodu 92 napadeného rozhodnutí, že provedením tzv. vědomostního testu přešlo na žalobkyni důkazní břemeno ohledně prokázání, že přijala dostatečná opatření k tomu, aby zamezila své účasti na daňovém podvodu.
7. Žalobkyně dále namítla, že žalovaný neprokázal, že by žalobkyně měla vědět o tom, že se účastní transakce zasažené podvodem. Zopakovala, že v době zahájení obchodování s dodavatelem Great neměla k dispozici jakékoli indicie nestandardního počínání společnosti Great, natož nemohla předvídat, že jí přijímané plnění bude zasaženo chybějící DPH na předchozích úrovních dodavatelského řetězce, který jí nebyl znám. Uvedla, že mezi typické znaky nestandardních transakcí patří nulová smluvní dokumentace, rezignace na ověření identity obchodního partnera, platby před obdržáním zboží, kde to není obvyklé a úhrady v hotovosti. Nic z toho však detekováno nebylo. Následně žalobkyně obsáhle rozporovala jednotlivé skutečnosti, na kterých žalovaný založil závěr o její vědomé účasti na podvodu. U některých skutečností žalobkyně zpochybnila jejich žalovaným tvrzenou nestandardnost, u dalších namítla nesprávné hodnocení důkazů či uvedla na pravou míru dezinterpretace, jichž se měl žalovaný v některých případech dopustit, dále zdůraznila absenci důvodů ke zvýšené opatrnosti při obchodování se společností Great, vysvětlila důvod ekonomické výhodnosti spolupráce se společností Great, některé jí k tíži kladené skutečnosti zdůvodnila specifiky řetězových obchodů, ohradila se vůči výtce nesplnění požadavků zákona o ochraně ovzduší a nařízení vlády kladená na dovozce a prodejce biomasy, uvedla důvody nesprávnosti závěru žalovaného o prodejích se zápornou marží.
8. Pokud se jedná o žalovaným vytýkaný neznámý původ zboží, žalobkyně uvedla, že v rámci obchodování s olejinami běžně dochází k tzv. řetězovému obchodu, kdy dodávky nejsou fyzicky přebírány každým článkem v dodavatelsko odběratelském řetězci, ale jsou dodávány přímo jejímu odběrateli. Po daňovém subjektu v takových případech nelze požadovat prokázání skutečností, ke kterým v tomto typu obchodování z jejich podstaty nedochází; žalobkyně přitom poukázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016-38. S uvedeným souvisí také žalovaným namítaná absence jakékoli kontroly zboží. Žalobkyně ale již v rámci daňového řízení namítla, že pořízené olejniny byly předmětem detailních analýz, které byly prováděny při převěze zboží v Olomouci.
9. Ve vztahu k namítanému rozdílu mezi kupní a prodejní cenou předmětných dodávek žalobkyně zdůraznila, že jednotková cena, za kterou žalobkyně slunečnicová semínka prodala, byla v době uzavření kontraktu na prodej naprosto běžná. Žalobkyně přitom nakupovala od různých dodavatelů a následně zboží prodala jako jednu dodávku. Při posouzení marže proto nelze párovat přijaté a vydané faktury, jak činil žalovaný, protože na jeden kontrakt poskytlo dodávky několik různých dodavatelů; obchodní marži lze vypočít

jedině celkově na prodejní kontrakt, přičemž celková marže pro konkrétní prodejní kontrakt, ze kterého žalovaný analyzoval pouze konkrétní faktury, se pohybovala v kladných hodnotách.

10. Pokud jde o žalovaným odkazovanou e-mailovou komunikaci se společností Coface, u které žalobkyně pojišťovala některé své obchody a která odmítla dodávky od společnosti Great pojistit z důvodu nedávného vzniku společnosti, pak z této komunikace nelze dovozovat, že by žalobkyně vědomě nerespektovala doporučení uvedené společností. Žalobkyně zdůraznila, že ze strany společnosti Coface neobdržela žádné doporučení týkající se zahájení obchodní spolupráce se společností Great, neboť společnost Coface neposkytovala žalobkyni žádné služby prověřování potenciálních obchodních partnerů z pohledu možného zapojení do podvodů na DPH. Rozsah prověření společností Great ze strany společnosti Coface odpovídal pouze pojistným rizikům, která pokrývala uzavřená pojistná smlouva.
11. Závěrem žalobkyně zdůraznila, že přijala veškerá opatření, která po ní bylo možné požadovat, aby zamezila své účasti na podvodu. Podotkla, že před zahájením spolupráce s Great obchodovala se společností Corneco Slovakia s. r. o. (dále jen „Corneco.“), což je společnost, která následně na Slovensku svou činnost ukončila a přesunula své aktivity do ČR, kde začala vystupovat právě jako společnost Great. V době posuzovaných obchodů byla společnost Great. Kontaktní, plnila dohodnuté dodávky a nebyla označena jako nespolehlivý plátce. Žalobkyně si společnost Great prověřila v obchodním rejstříku a registru nespolehlivých plátců DPH. Spolupráce s Great byla zahájena i s ohledem na předchozí pozitivní zkušenosti s Corneco; žalobkyně proto neměla k pochybnostem či zvýšené opatrnosti při zahájení obchodní spolupráce s Great důvod. Žalobkyně též namítla, že žalovaný mylně interpretuje rozsah povinnosti jednat s péčí řádného hospodáře a konstatovala, že nepostupovala nikdy v rozporu s touto zásadou.

III. Vyjádření žalovaného

12. Žalovaný ve vyjádření ze dne 26. 2. 2018 uplatnil obranu, která zcela koresponduje s odůvodněním napadeného rozhodnutí.
13. Žalovaný zopakoval své přesvědčení, že žalobkyni byl oprávněně odepřen nárok na odpočet daně z přidané hodnoty u zdanitelných plnění přijatých od společnosti Great, uplatněný za zdaňovací období březen až květen 2014 z důvodu vědomé účasti na daňovém podvodu. Zdůraznil, že podvod může být spáchán nejen přímým dodavatelem daňového subjektu, kterému je nárok na odpočet odepřen, nýbrž i jinými články řetězce. Vědomost daňového subjektu o tom, kterým konkrétním článkem v řetězci nebude odvedena daň, není nutnou podmínkou (proto také žalobkyni nebyla kladena k tíži neznalost společnosti Via. Group), podstatná je existence objektivních okolností, které nasvědčují podvodnému charakteru řetězce jako celku za současného prokázání, že daňový subjekt nepřijal dostatečná opatření, která na něm mohla být s ohledem na okolnosti případu rozumně požadována, aby tak zajistil svou neúčast na daňovém podvodu.
14. Žalovaný nesouhlasil s argumentací žalobkyně, podle které došlo v rámci daňového řízení k neoprávněnému přenesení důkazního břemene ze správce daně na žalobkyni a závěrem navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

IV. Další podání účastníků

15. Žalobkyně v replice ze dne 28. 6. 2018 shrnula obsah vyjádření žalovaného k žalobě a opětovně se vyjádřila k otázce rozložení důkazního břemene, k otázce prověřování

dodavatele Great a k otázce změny právní argumentace ze strany žalovaného. Vyzdvihla, že požadavek na prověřování obchodních partnerů nelze bezmezně rozšiřovat na dodavatele dodavatelů a znovu zopakovala, že žalovaný nespécifikoval žádné okolnosti, ve kterých podvod spočíval, jakož i svou argumentaci proti závěru, že mohla vědět, že se účastní transakce zasažené podvodem na DPH.

16. V doplnění žaloby ze dne 29. 5. 2019 žalobkyně odkázala na rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2019, č. j. 2Afs 100/2018-44 a závěry vyjádřené v tomto rozsudku aplikovala na projednávaný případ. Z citovaného rozsudku podle žalobkyně vyplývá, že daňovému subjektu nelze klást k tíži ani prokázanou nevědomou účast na daňovém podvodu, ale jen případné pokračování v této účasti poté, co zjistí první náznaky podvodu a nepřijme dostatečná opatření. Zdůraznila, že zaznamenala první skutečnou indicii o svém možném zapojení do daňového podvodu ve vztahu k dodavateli Great až v roce 2017, a to z listiny „Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení“. Tato skutečnost tedy nastala dlouho po skončení prověřovaných zdaňovacích období a po realizaci prověřovaných dodávek. Ve vztahu k prověřovaným zdaňovacím obdobím tedy jakoukoli povinnost žalobkyně přijmout zvláštní opatření k minimalizaci rizika účasti na daňovém podvodu dovodit nelze.
17. K doplnění žaloby ze dne 29. 5. 2019 se vyjádřil žalovaný ve svém podání z 6. 8. 2019, kde provedl svůj výklad žalobkyní citovaného rozsudku NSS ze dne 30. 1. 2019, č. j. 2Afs 100/2018-4 a uzavřel, že se jednalo o zcela specifický případ vzhledem k otázce, kterou NSS posuzoval. Podle názoru žalovaného žalobkyně závěry citovaného rozsudku nesprávně interpretovala a aplikovala na napadené rozhodnutí, které naopak vychází ze správného uchopení problematiky přenosu důkazního břemene při posuzování vědomosti žalobkyně o účasti na daňovém podvodu. Žalovaný zopakoval, že žalobkyně mohla a měla vědět o svém zapojení do podvodu již při uskutečňování předmětných obchodních transakcí, protože přehlížela všechny nestandardnosti daného případu.
18. V dalším vyjádření k žalobě ze dne 20. 1. 2020 žalovaný poukázal na rozsudek Krajského soudu v Ostravě, pobočka v Olomouci, ze dne 30. 10. 2019, č. j. 65 Af 32/2018 – 93, kterým bylo rozhodnuto ve skutkově obdobné věci totožných účastníků týkající se navazujícího zdaňovacího období červen až červenec 2014. Žalovaný se se závěry krajského soudu neztotožnil a navrhl, aby soud přerušil řízení do rozhodnutí NSS o žalovaným podané kasační stížnosti proti citovanému rozsudku. Jednotlivé body podané kasační stížnosti ve věci projednávané Krajským soudem v Ostravě následně žalovaný podrobně rozebral.
19. V replice ze dne 18. 3. 2020 žalobkyně uvedla, že se se závěry Krajského soudu v Ostravě vyslovenými v rozsudku ze dne 30. 10. 2019, č. j. 65 Af 32/2018 – 93, plně ztotožňuje a s návrhem žalovaného na přerušování řízení nesouhlasí. Žalobkyně se dále obsáhle vymezila vůči polemice žalovaného s citovaným rozsudkem a rekapitulovala svá dosavadní tvrzení.
20. Soud zamítl návrh žalovaného na přerušování řízení do rozhodnutí Nejvyššího správního soudu o kasační stížnosti žalovaného podané proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě, pobočka v Olomouci, ze dne 30. 10. 2019, č. j. 65 Af 32/2018 – 93, neboť jej neshledal účelným.

V. První posouzení věci Městským soudem v Praze a kasační stížnost žalovaného

21. Při ústním jednání konaném dne 10. 2. 2021 účastníci setrvali na svých procesních stanoviscích, odkázali na svá písemná podání, jejichž základní body shrnuli. Na provedení označených důkazních návrhů žalobkyně netrvala, soud proto s ohledem na její procesní

stanovisko dokazování neprováděl. Při přezkumu napadeného rozhodnutí vyšel soud z obsahu spisového materiálu předloženého žalovaným.

22. Při posouzení věci městský soud poukázal na skutkově stejný případ rozhodnutý Krajským soudem v Ostravě - pobočka v Olomouci rozsudkem ze dne 30. 10. 2019, č. j. 65 Af 32/2018 - 93, který žalobě vyhověl; městský soud se k právním závěrům vysloveným Krajským soudem v Ostravě přiklonil a napadené rozhodnutí rozsudkem ze dne 10. 2. 2021, č. j. 9 Af 45/2017 - 107 zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (dále jen „první rozsudek městského soudu“).
23. První rozsudek městského soudu byl ke kasační stížnosti žalovaného zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 7. 2022, č. j. 2 Afs 56/2021 - 61 (dále též „zrušující rozsudek NSS“).
24. Ve zrušujícím rozsudku Nejvyšší správní soud poukázal na skutečnost, že rozsudkem ze dne 15. 11. 2021, č. j. 8 Afs 343/2019 - 38 (dále jen „předchozí rozsudek NSS“), byl ke kasační stížnosti žalovaného zrušen rozsudek Krajského soudu v Ostravě - pobočka v Olomouci ze dne 30. 10. 2019, č. j. 65 Af 32/2018 - 93, z něhož městský soud při posouzení věci vycházel. Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku dospěl ke shodnému závěru o důvodnosti kasačních námitek jako ve svém předchozím rozsudku, a to i při posouzení otázky přezkoumatelnosti prvního rozsudku městského soudu. K podmínkám nepřezkoumatelnosti NSS odkázal na bod [14] předchozího rozsudku NSS, konkrétně pak lze ve shodě s argumenty uvedenými v bodech [15] až [17] poukázat na skutečnost, že rovněž městský soud k vymezeným podmínkám přistoupil nejednotně, a to nejen z terminologického hlediska. Konstatoval, že městský soud, ač tvrdil, že nebyly identifikovány závažné a zřetelné nestandardní okolnosti nasvědčující zasažení transakcí podvodem, současně rozebíral, zda žalobkyně o určitých skutečnostech mohla vědět, resp. zda byla dostatečně obezřetná. Z předchozího rozsudku citoval, že *„(z)koumání subjektivní stránky účasti konkrétního daňového subjektu na podvodu na DPH má prostor teprve tehdy, pokud správce daně prokáže, že k daňovému podvodu vůbec došlo, ať už o něm daňový subjekt věděl či nikoli (viz rozsudky NSS ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Afs 53/2016 - 55, a ze dne 6. 8. 2020, č. j. 1 Afs 304/2019 - 33). I výše uvedené závěry proto přispívají k podstatným nejasnostem ohledně toho, čeho se závěry krajského soudu vlastně týkají.“* Nejvyšší správní soud shrnul, že i v nyní posuzované věci lze argumentovat tak, jak NSS učinil v předchozím rozsudku: *„[17] Především však objasnění a srozumitelnosti úvah krajského soudu nepomáhá ani to, jakými konkrétními skutkovými okolnostmi se v napadeném rozsudku zabýval, resp. naopak nezabýval. Podle krajského soudu jako indicie směřující k závěru o spáchání podvodu na DPH obtojí pouze skutečnost, že společnost VIA GROUP (dodavatel společnosti GROUP CONSULT) neuhradila daň a žalobkyně si v následném řetězci obchodů daň nárokovala jako nadměrný odpočet s tím, že stěžovatelem vyjevené skutkové okolnosti k závěru o podvodu na DPH vést nemohou. Následně se však již zabýval skutečnostmi, které žalovaný vymezil jako tzv. objektivní okolnosti dokládající, že žalobkyně mohla a měla vědět o podvodu na DPH (hodnotil podezřelost společnosti GREAT CONSULT z pohledu žalobkyně, stanovisko společnosti Coface týkající se pojištění obchodů, nedostatečné ověřování kvality zboží žalobkyně). Nejvyšší správní soud na tomto místě opakuje, že z odůvodnění napadeného rozsudku není zřejmé (a to ani implicitně, ani nepřímou), proč se krajský soud zabýval (navíc pouze některými) objektivními okolnostmi, pokud následně učinil závěr o nenaplnění již první podmínky (existence podvodu).[18] Z hlediska přezkoumatelnosti napadeného rozsudku je rovněž podstatné, že krajský soud se vůbec nezabýval celou řadou nestandardních skutkových okolností, které podle stěžovatele mají prokazovat existenci podvodu na DPH. Je třeba zdůraznit, že*

stěžovatel je podrobně a strukturovaně takto vymezil již v žalobou napadeném rozhodnutí. Z odůvodnění tohoto rozhodnutí je zřejmé, jaké jsou skutečnosti dokládající existenci podvodu (1. podmínka) a jaké objektivní okolnosti podle stěžovatelky vedle toho prokazují vědomostní složku (2. podmínka). Stěžovatel sice některé skutečnosti zmínil u obou podmínek, nicméně toto prolnutí, na které upozorňuje žalobkyně ve svém vyjádření, je minimální (týká se nedůvěryhodnosti nově vzniklého dodavatele založeného stejnými cizími příslušníky jako v případě předchozího dodavatele). V této souvislosti je navíc nutné zdůraznit, že takové prolnutí ještě samo o sobě není vadou, protože skutkové okolnosti nelze striktně kategorizovat na ty osvědčující výhradně splnění objektivní nebo subjektivní podmínky pro odepření nároku na odpočet DPH. Některé okolnosti totiž mohou mít relevanci jak pro závěr o existenci podvodu na DPH, tak i pro vědomí daňového subjektu o podvodu nebo pro vyloučení jeho dobré víry (viz rozsudky NSS ze dne 15. 9. 2021, č. j. 8 Afs 162/2019 - 79, a ze dne 25. 7. 2019, č. j. 10 Afs 182/2018 - 42). V nyní posuzované věci nadto stěžovatel ke každé z podmínek uvedl celou řadu dalších skutečností, které se nepřekrývají a u kterých je bez jakýchkoliv pochybností zřejmé, naplnění které z podmínek a z jakých důvodů mají dokládat ...“

25. Nejvyšší správní soud shodně s předchozím rozsudkem uzavřel, že městský soud učinil závěr o neprokázání daňového podvodu, aniž se zabýval skutečnostmi, které existenci podvodu nasvědčovaly; a první rozsudek městského soudu pro nepřezkoumatelnost zrušil.

VI. Posouzení věci Městským soudem v Praze po zrušujícím rozsudku NSS

26. Žaloba byla podána včas ve smyslu § 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s. ř. s.) a je přípustná (§ 65, § 68 a § 70 s. ř. s.). Soud přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí i řízení, které mu předcházelo, podle skutkového a právního stavu ke dni rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), a to v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.), jakož i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlížet z úřední povinnosti.
27. Městský soud neshledal žádné důvody pro to, aby zrušil napadené rozhodnutí pro vady řízení, které by bránily jeho přezkoumání v rozsahu uplatněných žalobních bodů (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího soudu ze dne 8. 3. 2011, č. j. 7 Azs 79/2009 - 84), proto přikročil k vlastnímu přezkumu rozhodnutí v rozsahu žalobkyní uplatněných námitek.
28. O podané žalobě rozhodl soud v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. bez nařízení jednání, neboť účastníci s takovým postupem souhlasili (souhlas žalovaného byl v souladu s § 51 odst. 1 věty druhé s. ř. s. presumován). Soud v projednávané věci vyšel z podkladů obsažených ve správním spise, které pro posouzení a rozhodnutí věci shledal dostatečnými. Správním spisem se dokazování neprovádí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008 - 117, č. 2383/2011 Sb. NSS).
29. V intencích závěrů zrušujícího rozsudku NSS a shora předestřené právního názoru Nejvyššího správního soudu, kterým byl vázán (§ 110 odst. 4 s. ř. s.), se městský soud opětovně zabýval posouzením, zda skutečně došlo ke spáchání podvodu na DPH, a následně posouzením skutečností, z nichž žalovaný dovozoval, zda žalobkyně o daňovém podvodu mohla a měla vědět a zda přijala rozumná opatření k tomu, aby se účasti na podvodu vyhnula, a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
30. Žalovaný poté, co Nejvyšší správní soud zrušujícím rozsudkem vyhověl jeho kasační stížnosti, předložil doplnění vyjádření k žalobě, v němž uvedl, že po vrácení věci z NSS

pokračoval Krajský soud v Ostravě – pobočka v Olomouci (dále jen „krajský soud“) v paralelním soudním řízení, které vyústilo ve vydání rozsudku ze dne 4. 3. 2022, č. j. 65 Af 32/2018 - 127, jímž byla žaloba v plném rozsahu zamítnuta. Žalovaný zdůraznil, že nový rozsudek krajského soudu, stejně jako jeho rozsudek předcházející, byl vydán ve skutkově téměř totožné právní věci a za účasti totožných účastníků řízení, a je proto zcela namístě, aby v nyní projednávané věci městský soud opět chronologicky předcházející závěry krajského soudu převzal a rozhodl o podané žalobě na jejich základě.

31. V replice k doplnění vyjádření k žalobě žalobkyně uvedla, že druhý rozsudek krajského soudu, jímž byla žaloba zamítnuta, považuje za nepřezkoumatelný a nezákonný. K důvodům nezákonnosti shrnula obdobně jako v podané žalobě, že krajský soud nesprávně posoudil otázku možnosti odmítnutí nároku na odpočet DPH z důvodu zapojení žalobkyně do údajného podvodného řetězce na DPH. Vyzdvihla, že v posuzovaném případě nebyly v době zahájení či trvání obchodní spolupráce s Great k dispozici takové objektivní skutečnosti a informace, které by naznačovaly jakékoli potenciální riziko u tohoto dodavatele na zapojení od možného podvodu na DPH. Krajský soud nesprávně hodnotil dílčí okolnosti jako nestandardní v kontextu informací a skutečností, které vyšly najevo až následně. Nárok žalobkyně na odpočet DPH je dle jejího přesvědčení chráněn dobrou vírou, neboť přijala dostatečná opatření k zabránění přijetí plnění zasaženého podvodem na DPH. Konkrétně žalobkyně prověřovala svého obchodního partnera v obchodním rejstříku i registru plátců DPH, měla historickou bezproblémovou zkušenost s jiným dodavatelem, na kterého Great navazoval a v okamžiku, kdy z činnosti správce daně získal indicie o možných problémech s tímto dodavatelem, okamžitě konala a přijala efektivní opatření v podobě zvláštního zajištění daně, kdy DPH z předmětných dodávek uhradila na účet místně příslušného správce daně dodavatele Great (ve vztahu ke zdaňovacímu období srpen 2014).
32. Žalovaný v následné duplice upozornil, že žalobkyně svou repliku pojala fakticky coby stínovou kasační stížnost proti druhému rozsudku krajského soudu v paralelní věci, jenž výslovně označila za nepřezkoumatelný a nezákonný, když v jejím textu především vyjádřila nesouhlasný postoj k závěrům v tomto rozsudku vysloveným a formulovala argumentaci rozporující vybrané pasáže jeho odůvodnění. Žalovaný dále konstatoval, že řízení o kasační stížnosti, směřující proti zamítavému druhému rozsudku krajského soudu, bylo zastaveno usnesením NSS ze dne 24. 6. 2022, č. j. 8 Afs 91/2022-36,1 a druhý rozsudek krajského soudu v paralelní a skutkově totožné věci je tedy konečným (definitivním) rozhodnutím. Žalovaný se následně k námitce nepřezkoumatelnosti a nezákonnosti druhého rozsudku krajského soudu podrobně vyjádřil a argumentaci žalobkyně zcela odmítl. Ve vyjádření k duplice žalobkyně na svém stanovisku ve vztahu k druhému rozsudku krajského soudu setrvala.
33. Ze správního spisu soud zjistil tyto pro věc relevantní skutečnosti:
34. Žalobkyně podala dne 24. 4. 2014 přiznání k DPH za zdaňovací období březen 2014, ve kterém vykázala nadměrný odpočet ve výši 17 445 330 Kč. Správce daně zahájil postup k odstranění pochybností vydáním výzvy č. j. 3512141/14/2004-24902-110367 ze dne 19. 5. 2014, doručené dne 19. 5. 2014 do datové schránky žalobkyně.
35. Žalobkyně podala dne 26. 5. 2014 přiznání k DPH za zdaňovací období duben 2014, ve kterém vykázala nadměrný odpočet ve výši 7 973 293 Kč. Správce daně zahájil postup k odstranění pochybností vydáním výzvy č. j. 4164240/14/2004-24902-110367 ze dne 24. 6. 2014, doručené dne 24. 6. 2014 do datové schránky žalobkyně.

36. Žalobkyně podala dne 25. 6. 2014 přiznání k DPH za zdaňovací období květen 2014, ve kterém vykázala nadměrný odpočet ve výši 6 145 841 Kč. Správce daně zahájil postup k odstranění pochybností vydáním výzvy č. j. 4733227/14/2004-24902-110367 ze dne 24. 7. 2014, doručené dne 24. 7. 2014 do datové schránky žalobkyně.
37. Vzhledem ke skutečnosti, že pochybnosti správce daně specifikované ve výzvách POP nebyly odstraněny a správce daně pokračoval v dokazování k ověření mj. splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně z přijatých faktur vystavených společnostmi Great, byla správcem daně dne 18. 8. 2014 zahájena daňová kontrola na DPH za předmětná zdaňovací období (viz protokol č. j. 5174607/14/2004-05404-107320 o zahájení daňové kontroly ze dne 18. 8. 2014).
38. Dne 3. 8. 2016 byla žalobkyně seznámena s výsledkem kontrolního zjištění v rámci daňové kontroly na DPH za předmětná zdaňovací období, a to písemností ze dne 3. 8. 2016 č. j. 6140136/16/2004-60565-107320, která jí byla téhož dne rovněž doručena.
39. Žalobkyně požádala dne 11. 8. 2016 o stanovení lhůty k vyjádření k výsledku kontrolního zjištění v délce 1 měsíc. Správce daně žalobkyni vyhověl a vydal dne 15. 8. 2016 rozhodnutí o stanovení lhůty podle ust. § 88 daňového řádu č. j. 6357482/16/2004-60565-107320, kterým byla žalobkyni stanovena lhůta k vyjádření k výsledku kontrolního zjištění do 10. 9. 2016. Žalobkyně požádala dne 30. 8. 2016 o další prodloužení lhůty o jeden měsíc, tj. do 10. 10. 2016. Správce daně žalobkyni vyhověl a vydal dne 7. 9. 2016 rozhodnutí o prodloužení lhůty č. j. 6765693/16/2004-60565- 107320.
40. K výsledku kontrolního zjištění se žalobkyně vyjádřila ve svém podání doručeném správci daně dne 11. 10. 2016.
41. Zpráva o daňové kontrole na DPH za zdaňovací období březen až květen 2014 č. j. 8715302/16/2004-60565-107320 (dále jen „Zpráva o DK“) byla projednaná a podepsaná dne 19. 12. 2016 (k tomu blíže viz protokol ze dne 19. 12. 2016 č. j. 8719699/16/2004- 60565-107320). Obsahem Zprávy o DK je také stanovisko správce daně k vyjádření žalobkyně k výsledku kontrolního zjištění.
42. Dne 21. 12. 2016 byly vydány platební výměry, a to č. j. 328501/16/4225- 21793-500379 za zdaňovací období březen 2014, č. j. 328504/16/4225-21793-500379 za zdaňovací období duben 2014 a č. j. 328507/16/4225-21793-500379 za zdaňovací období květen 2014.
43. Dne 25. 1. 2017 byla správci daně doručena odvolání proti předmětným platebním výměrům zaevidovaná pod č. j. 17291/17, č. j. 17295/17 a č. j. 172256/17. Žalobkyně svá odvolání doplnila podáními ze dne 21. 2. 2017, ze dne 22. 2. 2017 a ze dne 28. 2. 2017 (dále jen „odvolání“).
44. Dne 13. 7. 2017 byla žalobkyni doručena písemnost nazvaná „Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení“ č. j. 30732/17/5300-21442-712226, ve které žalovaný před vydáním napadeného rozhodnutí seznámil žalobkyni s odlišným právním názorem. Na toto seznámení žalobkyně reagovala písemností žalovanému doručenou dne 28. 7. 2017.
45. Dne 10. 11. 2017 vydal žalovaný napadené rozhodnutí, které je předmětem přezkumu v tomto řízení.

46. Podstatou projednávané věci je posouzení otázky, zda má žalobkyně u zdanitelných plnění přijatých od společnosti Great nárok na odpočet daně z přidané hodnoty ve smyslu § 72 a § 73 ZDPH, či nikoliv.
47. Městský soud předesílá, že neshledal důvodu odklonit se od závěrů ve skutkově obdobné věci totožných účastníků, týkající se navazujícího zdaňovacího období červen až červenec 2014, které formuloval Krajský soud v Ostravě, pobočka v Olomouci, v rozsudku ze dne 4. 3. 2022, č. j. 65 Af 32/2018 - 127, jímž žalobu zamítl. Městský soud proto závěry Krajského soudu v Ostravě – pobočka v Olomouci převzal a rozhodl o podané žalobě na jejich základě. Jak konstatoval i Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku: *„Není nezbytné, aby při stejných účastnících daňového řízení a při shodných skutkových okolnostech (jen při rozdílu zdaňovacích období) a při shodné právní úpravě soud později rozhodující musel hledat svou vlastní odlišnou argumentaci, dospěl-li ke stejnému závěru.“* Takový postup ostatně konvenuje i obecné právní zásadě předvídatelnosti soudního rozhodnutí a ochrany legitimního očekávání účastníků soudního řízení, coby jednoho ze základních stavebních kamenů demokratického právního státu, a z ní plynoucího požadavku, aby soudy v různých případech rozhodovaly různě a v obdobných případech obdobně (srov. např. body 18. až 20. nálezu Ústavního soudu ze dne 17. 8. 2018, sp. zn. II. ÚS 387/18, a prejudikatura zde odkazovaná či dále např. rozsudek NSS ze dne 16. 8. 2006, č. j. 1 Aps 2/2006-68, a řada dalších).
48. To, že městský soud věc nyní posoudil jinak než ve svém prvním rozsudku, je logickým důsledkem toho, že se s prvním posouzením věci ze strany městského soudu Nejvyšší správní soud neztotožnil. Pokud městský soud napoprvé žalobě vyhověl na základě hodnocení pouze několika okolností (viz body [20] a [21] zrušujícího rozsudku NSS), bylo možné očekávat, resp. nebylo možné vyloučit, že po komplexním zhodnocení věci dospěje k opačnému závěru.
49. Jak je zřejmé z obsahu napadeného rozhodnutí a z obsahu správního spisu, žalobkyně námitky, které uplatnila v nyní projednávané žalobě, uplatnila již v daňovém řízení, přičemž žalovaný se jimi zevrubně zabýval a v odpovídajícím rozsahu je v napadeném rozhodnutí vypořádal. V této souvislosti poukazuje městský soud na závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 AfS 75/2005 - 130, ze kterého vyplývá, že *„je-li rozhodnutí žalovaného důkladné, je z něho zřejmé, proč žalovaný nepovažoval právní argumentaci účastníka řízení za důvodnou a proč jeho odvolací námitky považoval za liché, mylné nebo vyvrácené, shodují-li se žalobní námitky s námitkami odvolacími a nedochází-li krajský soud k jiným závěrům, není praktické a ani časově úsporné zdlouhavě a týmiž nebo jinými slovy říkat totéž. Naopak je vhodné správné závěry si přisvojit se souhlasnou poznámkou.“* Soud po podrobném zkoumání v dané věci prokázaných skutečností a z nich vyplývajících závěrů žalovaného obdobně jako Krajský soud v Ostravě, pobočka v Olomouci, shledal, že žalovaným popsané okolnosti zjevně vypovídají o tom, že chybějící daň u společnosti Via Group byla projevem cíleného jednání spočívajícím v získání neoprávněné výhody na DPH, že žalovaný prokázal, že žalobkyně přinejmenším mohla vědět, že se účastní transakcí zasažených podvodem na DPH, a že nepřijala taková (rozumná) opatření, která by její účast na tomto podvodném jednání vyloučila. V podrobnostech proto na závěry, k nimž žalovaný dospěl v napadeném rozhodnutí, odkazuje.
50. Při posouzení věci vycházel soud z následující právní úpravy.
51. Dle § 89 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „DŘ“) *„DŘ“ má-li správce daně konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti*

podaného daňového tvrzení nebo jiné písemnosti předložené daňovým subjektem nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, vyzve daňový subjekt k odstranění těchto pochybností.

52. Dle § 89 odst. 4 DŘ *správce daně může zahájit za účelem odstranění pochybností daňovou kontrolu, jejíž předmět a rozsah nejsou tímto účelem omezeny. Zahájením této daňové kontroly je postup k odstranění pochybností ukončen.*
53. Dle § 92 odst. 3 DŘ *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních.*
54. Dle § 92 odst. 5 písm. c) DŘ *správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.*
55. Dle § 72 odst. 1 písm. a) ZDPH *plátce je oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku.*
56. Dle § 72 odst. 3 ZDPH *nárok na odpočet daně vzniká plátcí okamžikem, kdy nastaly skutečnosti zakládající povinnost tuto daň přiznat.*

Princip podvodu na DPH

57. V posuzovaném případě je stěžejní otázkou, zda lze žalobkyni odepřít nárok na odpočet DPH z důvodu účasti na daňovém podvodu.
58. Aby plátcí daně vznikl právní nárok na odpočet DPH, musí být splněny hmotněprávní a formální podmínky nároku na odpočet vyplývající z § 72 a § 73. Z hlediska hmotněprávních podmínek vzniku nároku na odpočet daně zdůrazňuje Soudní dvůr Evropské unie (dále jen „SDEU“), že plnění musí být poskytnuto ve vztahu osob povinných k dani a použito pro uskutečňování ekonomické činnosti (srov. rozsudek SDEU ze dne 6. 9. 2012 ve věci C-324/11 Gábor Tóth, bod 26). To je v souladu s § 72 odst. 1 ZDPH, kde je stanoveno, že nárok na odpočet daně má plátce daně v případě, kdy přijatá zdanitelná plnění použije v rámci své ekonomické činnosti pro účely uskutečňování plnění vyjmenovaných v odst. 1 písm. a) až e) § 72 ZDPH. K učinění závěru o existenci nároku na odpočet DPH je tedy nezbytné ověřit, zda bylo plnění opravdu uskutečněno a zda bylo použito pro účely uskutečňování zdanitelných plnění (srov. rozsudek SDEU ze dne 6. 12. 2012 ve věci C-285/11 Bonik EOOD, dále jen „Bonik“, bod 31). Nárok na odpočet daně prokazuje plátce podle § 73 odst. 1 ZDPH daňovým dokladem, vystaveným plátcem, který musí splňovat všechny náležitosti stanovené ZDPH, tzn. náležitosti dle § 26 až 35a ZDPH, což představuje formální podmínku nároku na odpočet daně.
59. Za splnění hmotněprávních a formálních podmínek nároku na odpočet daně je daňovému subjektu nárok na odpočet daně přiznán, neboť jak SDEU ve svých rozsudcích opakovaně uvedl, je nárok na odpočet daně daný článkem 167 a násl. Směrnice Rady č. 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006, o společném systému DPH (dále jen „Směrnice“), nedílnou součástí systému DPH a v principu nesmí být omezen. Výjimku z tohoto principu poté představuje situace, kdy daňový subjekt uplatňuje nárok na odpočet daně podvodně nebo zneužívajícím způsobem (srov. rozsudek SDEU ze dne 21. 6. 2012, ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11 Mahagében a Péter Dávid, dále jen „Mahagében“, bod 41). Boj proti podvodu, vyhýbání se daňové povinnosti a případným zneužitím je totiž cílem, který je unijním právem uznán a podporován (viz rozsudek SDEU ze dne 29. 4. 2004, ve spojených věcech C-487/01 a C-7/02

Gemeente Leusden a Holin Groep, bod 76). Nárok na odpočet není dotčen okolností, že v řetězci dodávek je jedno z předcházejících nebo následujících plnění zasaženo daňovým podvodem, pokud to daňový subjekt nevěděl nebo vědět nemohl (viz bod 45 a 49 rozsudku SDEU ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 Alex Kittel a Recolta Recycling ze dne 6. 7. 2006, dále jen „Kittel“).

60. „Nejvyšší správní soud setrvale judikuje, že závěry o neprokázání uskutečnění zdanitelného plnění daňovým subjektem a o účasti daňového subjektu na podvodu nejsou kompatibilní. Než začne správce daně jakkoliv zkoumat a prokazovat případnou účast na daňovém podvodu, musí mít postaveno najisto, zda k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění došlo.“ (srov. např. rozsudek NSS ze dne 24. 5. 2017, č. j. 5 Afs 144/2016-32).
61. Žalovaný v projednávané věci dospěl k závěru, že žalobkyně předloženými důkazními prostředky prokázala hmotněprávní podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně, tedy že plnění, tak jak jsou deklarována na přijatých fakturách od společnosti Great, se uskutečnila. Jak žalovaný konstatoval v dokumentu ze dne 13. 7. 2017 nazvaném Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení a následně též v napadeném rozhodnutí, žalobkyni bylo zboží dodáno, dodávku uskutečnil plátce DPH – společnost Great, a to za obvyklou cenu, zboží bylo využíváno pro účely uskutečnění zdanitelných plnění v rámci ekonomické činnosti žalobkyně, ze kterých žalobkyně odvádí daň na výstupu. V projednávané věci tak není sporu o tom, že žalobkyně podmínky pro vznik nároku na odpočet DPH ve smyslu § 72 a § 73 ZDPH naplnila.
62. Nejvyšší správní soud na základě judikatury Soudního dvora Evropské unie (srov. například rozsudky ze dne 12. 1. 2006, *Optigen a Bond House Systems*, C-354/03, C-355/03 a C-484/03, EU:C:2006:16, či ze dne 21. 6. 2012, *Mahagében a Péter Dávid*, C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373) dovedl, že i při prokázání splnění podmínek pro vznik nároku na odpočet DPH lze daňovému subjektu tento odpočet odepřít, bude-li prokázáno, že plnění, z něhož je nárok na odpočet odvozován, bylo zasaženo podvodem, o němž daňový subjekt věděl nebo alespoň mohl vědět. V takovém případě tíží důkazní břemeno ohledně těchto skutečností správce daně (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 10. 2016, č. j. 6 Afs 170/2016 - 30).
63. Na základě své rozhodovací činnosti vytvořil SDEU několikastupňový test stanovující postup, který je nutné dodržet, aby bylo možné daňovému subjektu odepřít nárok na odpočet daně z důvodu jeho účasti na podvodném jednání. Nejprve je třeba zjistit, zda k podvodu na DPH došlo (1. krok – existence podvodu na DPH). Pokud ano, je třeba na základě objektivních skutkových okolností posoudit, zda daňový subjekt věděl nebo mohl a měl vědět, že se svým jednáním účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH (2. krok – objektivní okolnosti). Následně se posuzuje, zda daňový subjekt přijal veškerá opatření (3. krok – přijatá opatření), která od něj mohla být rozumně vyžadována, aby zajistil, že přijetí plnění nepovede k účasti na podvodu (uvedený test plyne z rozsáhlé judikatury SDEU, na kterou bude níže odkázáno při rozboru jednotlivých kroků, nicméně výstižné shrnutí se nachází v rozsudku SDEU ze dne 18. 5. 2017 ve věci C-624/15 „Litdana“ UAB proti Litvě, dále jen „Litdana“, nebo též v rozsudku NSS ze dne 24. 8. 2017, č. j. 1 Afs 16/2017-47).

1. krok - existence podvodu na DPH

64. Judikatura Soudního dvora Evropské unie označuje za podvod na DPH „situace, v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání

*zvýhodnění, které je v rozporu s účelem směrnice o DPH, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám. [...] nárok na odpočet daně nemůže být dotčen tím, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížena skutečnostmi, o kterých plátce neví nebo nemůže vědět“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017 - 60, č. 3705/2018 Sb. NSS). V souvislosti s (potenciální) vědomostí o existenci podvodu je třeba též posuzovat, zda daňový subjekt zavedl dostatečná opatření proti přijetí plnění, která jsou součástí podvodu; jak uvedl Soudní dvůr Evropské unie v rozsudku ze dne 11. 5. 2006, *Commissioners of Customs & Excise a Attorney General proti Federation of Technological Industries a další*, C-384/04, EU:C:2006:309: „Subjekty, které přijmou veškerá opatření, která od nich mohou být rozumně vyžadována, aby zajistily, že jejich operace nejsou součástí řetězce dodávek, jehož součástí je operace poskvrněná podvodem na DPH, musejí mít totiž možnost důvěřovat legalitě uvedených operací, aniž by riskovaly, že budou společně a nerozdílně odpovědné za odvod této daně splatné jinou osobou povinnou k dani.“*

65. Aby správce daně mohl konstatovat podvodné jednání v řetězci, je třeba, aby k narušení neutrality daně (neodvedení daně) přistoupily další nestandardní okolnosti, jež ve svém souhrnu svědčí o tom, že k neodvedení daně nedošlo v důsledku pouhého podnikatelského selhání, ale právě v důsledku podvodného jednání. Rozhodné je přitom posouzení všech skutečností daného řetězce, včetně právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty (srov. rozsudky NSS ze dne 10. 11. 2015, č. j. 9 Afs 163/2015 – 44, nebo ze dne 15. 2. 2017 č. j. 1 Afs 53/2016 – 58 nebo ze dne 24. 8. 2017, č. j. 1 Afs 16/2017 – 47). Povinností správních orgánů či dokonce správních soudů však není prokázání, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod, neboť prokazování podvodu je mnohdy obtížné z důvodu časté nemožnosti dopátrat se skutečného důvodu neodvedení daně, stejně jako organizátorů a beneficentů podvodu (viz rozsudek NSS ze dne 6. 8. 2020, č. j. 1 Afs 304/2019-33). V daňovém řízení musí být nicméně postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval. Správce daně přitom může vycházet z mnoha indicií, které mu jsou k dispozici (srov. rozsudky NSS ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014-60 ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016-38, publ. pod č. 3505/2017 Sb. NSS). Dle ustálené judikatury NSS tedy není zapotřebí přesně prokázat podvod na DPH (ostatně to mnohdy ani nebude možné vzhledem ke snaze subjektů podvod zakrýt či ztížit jeho odhalení), je však nutné shromáždit takový soubor důkazů, na jejichž podkladě je možné konstatovat důvodnou domněnku existence daňové podvodu (srov. rozsudky NSS ze dne 6. 8. 2020, č. j. 1 Afs 304/2019 - 33, ze dne 28. 5. 2021, č. j. 6 Afs 204/2020-43, nebo ze dne 15. 9. 2021, č. j. 8 Afs 162/2019-79).
66. Žalovaný v posuzované věci identifikoval a popsal lineární řetězec dodavatelů, do něhož byla žalobkyně zapojena, v rámci kterého bylo předmětné zboží přepravováno:
blíže nespecifikovaní dodavatelé v Maďarsku nebo na Slovensku → společnost Via Group → společnost Great → žalobkyně → společnost ADM International
67. Chybějící daň detekoval správce daně u společnosti Via Group, přičemž bylo postaveno najisto, že uvedená společnost dodala v předmětných zdaňovacích obdobích olejninu společnosti Great, proto také měla za uvedená zdaňovací období podat daňová přiznání, což neučinila.
68. Nejvyšší správní soud připomněl v bodě [20] zrušujícího rozsudku některé skutečnosti, které žalovaný v napadeném rozhodnutí ve vztahu k prvnímu kroku vymezil: „*Poukazoval na personální propojení společností GREAT CONSULT, CORNECO a VIA GROUP nebo na častý*

přepravek zboží (někdy i dvakrát během dne). Žalobkyně ani jednatel jejího přímého dodavatele GREAT CONSULT nebyli schopni sdělit, kdo prováděl přepravu, i když se jednalo o zboží vyžadující specifické podmínky přepravy. Podpisy jednatele GREAT CONSULT se lišily na smlouvách uzavíraných s žalobkyní na straně jedné a společností VIA GROUP na straně druhé a není zřejmé, zda smlouvy byly uzavřeny platně. Smlouvy mezi GREAT CONSULT a VIA GROUP byly v českém jazyce, přestože jednatele obou společností jsou cizinci bez znalosti českého jazyka. Česká společnost GREAT CONSULT s maďarským jednatelem vystavovala faktury ve slovenštině. Společnost GREAT CONSULT byla relativně nová, založená jako tzv. ready-made společnost a původně ji založily stejné osoby jako jejího dodavatele VIA GROUP. Společnost GREAT CONSULT má v budově, v níž má sídlo, pronajaté jen prostory o velikosti 1x1 m². Ke dni 3. 11. 2015 byl společnosti GREAT CONSULT udělen status nespolehlivého plátce. Jednatel společnosti GREAT CONSULT vypověděl, že s žalobkyní nikdy osobně nejednal. Společnost GREAT CONSULT založily osoby, které dříve působily ve společnosti CORNECO, jež má daňové nedoplatky ve výši přesahující 5,5 milionu eur. Chybějící daň byla zjištěna u společnosti VIA GROUP, která je nyní nekontaktní a má virtuální sídlo. Jejím jediným společníkem je pan B., který má dle veřejného rejstříku slovinské občanství. Z odpovědi na mezinárodní dožádání správce daně zjistil, že se pravděpodobně jedná o smyšlené jméno a neexistující osobu. V současné době je veden také jako jediný společník a jednatel společnosti CORNECO. Zprostředkovatelem obchodů mezi GREAT CONSULT a žalobkyní byl pan M., jehož jméno bylo v průběhu daňové kontroly různými osobami uváděno v různé podobě přepisu, jednatel GREAT CONSULT vypověděl, že zná jen pana M., naopak pan M. tvrdil, že nezná jednatele GREAT CONSULT (pana P.), ani pana B. Pan M. nevěděl, odkud zboží pochází, neznal dobu sklizně, nebyl schopen identifikovat jeho dodavatele. Nikdy nejednal s dodavatelem (VIA GROUP), ale vždy pouze s žalobkyní a dalšími odběrateli. Pan P. ale naopak tvrdil, že vše zařizoval pan M. Tyto skutečnosti jsou podle stěžovatele velice nestandardní i s ohledem na to, že se jednalo o transakce v řádu milionů korun českých.“

69. Jak vyplynulo ze zjištění správce daně a žalovaného, žalobkyně olejninu pořizovala od společnosti Great, která dodávané zboží odebírala od společnosti Via Group. V roce 2013 žalobkyně odebírala tytéž olejninu od společnosti Corneco. Společnosti Great, Corneco a Via Group jsou personálně propojeny. Všechny tři společnosti vznikly jako ready-made. Jediným společníkem a jednatelem společnosti Via Group je od roku 2012 slovinský občan pan B. Tato osoba však dle sdělení dožádaných orgánů slovinské finanční správy neexistuje. Pan B. se od ledna 2015 stal rovněž společníkem a jednatelem společnosti Corneco. Dřívějšími společníky a jednatelem společnosti Corneco byli maďarští občané pan H. (listopad 2011 až říjen 2013) a pan P. (říjen 2013 až leden 2015). Poslední dva uvedení byli společníky a jednatelem též společnosti Great (pan H. od srpna 2012 do října 2013, pan P. od října 2013). Společnost Via Group je pro správce daně nekontaktní. Společnosti Via Group a Great mají pouze virtuální sídla. Uvedené skutečnosti svědčí podle žalovaného o propojenosti a organizovanosti označených společností. Další skutečnosti nasvědčující podvodnému jednání podle žalovaného je, že jak zaměstnanci žalobkyně, tak jednatel společnosti Great netušili, kdo prováděl přepravu olejin do Olomouce, ačkoliv jak mezi žalobkyní a společností Great, tak mezi posledně uvedenou společností a společností Via Group byly sjednány doložky Incoterms Delivered duty paid. Podpisy za společnost Great na smlouvách uzavřených se společností Via Group jsou sice nečitelné, avšak jsou na první pohled odlišné od těch, které jsou čitelně uvedeny na smlouvách uzavřených s žalobkyní. Společnost Via Group, jejímž jediným společníkem a jednatelem je občan jiného členského státu, vystavovala společnosti Great (o níž platí totéž) faktury v českém jazyce. Společnost Great, jejímž jediným

společníkem a jednatelem je občan jiného členského státu, vystavovala žalobkyni faktury ve slovenštině. Tyto skutečnosti svědčí o tom, že faktury vystavovaly jiné osoby, než jsou na nich uvedeny.

70. Jelikož žalobkyně v podané žalobě namítala pouze to, že žalovaný neidentifikoval žádné okolnosti, ze kterých by vyplývala existence podvodu, musí městský soud stejně jako krajský soud konstatovat, že výše popsaná zjištění svědčí o opaku. Správcem daně a žalovaným popsané okolnosti zjevně vypovídají o tom, že chybějící daň u společnosti Via Group byla projevem cíleného jednání spočívajícího v získání neoprávněné výhody na DPH. Smyšlená osoba na pozici jednatele společnosti Via Group, tzv. bílý kuň na pozici jednatele společnosti Great, zástupce jednající za posledně uvedenou společnost bez řádného zmocnění, virtuální sídla, nekontaktnost společnosti Via Group, personální propojení společností Via Group, Corneco a Great, to vše jsou zcela typické okolnosti, které se vyskytují v řetězcích zasazených podvodem na DPH. Městský soud proto uzavírá, že existence podvodného řetězce byla v daňovém řízení postavena na jisto.

2. krok - objektivní okolnosti

71. Z judikatury SDEU vyplývá, že obecně nelze od každého daňového subjektu, který chce uplatnit nárok na odpočet, požadovat, aby si svého obchodního partnera rozsáhle prověřoval, avšak zvýšenou obezřetnost lze po daňovém subjektu požadovat za existence okolností, které by v běžném daňovém subjektu vzbudily alespoň pochybnosti o tom, zda se účastí na dané obchodní transakci nezapojí do podvodného jednání, tj. za existence tzv. objektivních okolností (srov. Mahagében body 59 – 62). V tomto ohledu tíží důkazní břemeno správce daně, který je povinen prokázat existenci objektivních okolností, které ve svém souhrnu svědčí o tom, že daňový subjekt věděl, nebo mohl a měl vědět, že se pořízením či přijetím daného plnění, účastní plnění, které je součástí úniku na DPH (viz rozsudek Bonik, bod 43). Předmětné objektivní okolnosti pak nepředstavují pouhou odchylku od běžného (standardního) způsobu obchodování, ale musí se jednat o indicie, které alespoň ve svém souhrnu objektivně vzbuzují podezření, že došlo k nesrovnalosti nebo k podvodu (viz rozsudek Mahagében, bod 60).
72. Důkazní povinnost správce daně však nelze chápat v tom smyslu, že je povinen prokázat jakoukoli vazbu daňového subjektu na článek řetězce, který neodvedl DPH. Naopak je třeba dospět k závěru, že při zjištění, že se daňový subjekt účastní podvodu na DPH, je třeba hodnotit ty okolnosti, o nichž daňový subjekt prokazatelně věděl nebo mohl a měl vědět, a které v něm měly vzbudit podezření, že se svým plněním účastní daňového podvodu. Tyto skutečnosti tak primárně vycházejí z okolností obchodní spolupráce daňového subjektu s jeho přímým dodavatelem či odběratelem, neboť o účasti jiných subjektů v řetězci daňový subjekt nemusí mít žádné povědomí. Nejedná se přitom o posouzení otázky, zda daňový subjekt věděl nebo mohl vědět o tom, že daňový podvod byl spáchán jeho přímým dodavatelem nebo jiným konkrétním článkem v řetězci (resp. kterým konkrétním subjektem nebude odvedena daň), ale zda se svým jednáním účastní plnění, které je součástí podvodu na dani z přidané hodnoty.
73. Na základě uvedeného má správce daně dle judikatury SDEU zjišťovat, zda daňový subjekt mohl v konkrétním čase pojmout podezření na základě tehdy dostupných objektivních okolností, že se účastní řetězce zatíženého podvodem na DPH. Uvedené znamená, že musí u konkrétního daňového subjektu zkoumat, zda v době uskutečnění transakce věděl či alespoň mohl a měl vědět o objektivních okolnostech, které mohly ve svém souhrnu vzbudit

podezření o podvodném jednání v rámci řetězce. Při svých úvahách musí správce daně vycházet pouze z okolností, které daňový subjekt mohl sám zjistit v dané době. Nelze tedy daňovému subjektu klást k tíži skutečnosti, které nebyl v dané době schopen zjistit či které nastaly nebo se o nich mohl dozvědět až po ukončení obchodní spolupráce.

74. Nelze souhlasit s názorem žalobkyně, že pokud nedošlo k daňovému úniku v rámci transakce mezi žalobkyní a jejím přímým dodavatelem Great, nemůže být žalobkyně vědomým účastníkem podvodu na DPH. Pokud by měl tento názor obecně platit, nebylo by možné odeprít nárok na odpočet jinému subjektu než přímému odběrateli toho, který neodvedl daň. Tento přístup by však prakticky znemožnil boj proti řetězovým daňovým podvodům, jejichž základním znakem je to, že mezi subjektem, který neodvede DPH (*missing trader*) a tím, který nárokuje nadměrný odpočet (*broker*) je několik dalších, které plnění zasažené podvodem pouze přeprodávají (*buffer*), což má za cíl ztížit identifikaci podvodného jednání. Žalobkyni může být odepřen nárok na odpočet DPH s ohledem na daň chybějící ve vzdálenějších člancích dodavatelského řetězce, pokud žalovaný prokáže, že žalobkyně věděla či alespoň mohla vědět, že se přijetím plnění od jejího dodavatele, tj. společnosti Great, účastní řetězce, který je zasažen podvodem na DPH (srov. rozsudek NSS ze dne 18. 3. 2021, č. j. 9 Afs 160/2020 - 49).
75. Městský soud připomíná, že objektivní okolnosti nelze posuzovat izolovaně, ale v souhrnu, kdy teprve ucelený souhrn těchto okolností může mít dostatečnou vypovídající schopnost o povědomí daňového subjektu o podvodu na DPH (srov. rozsudek NSS ze dne 15. 2. 2017 č. j. 1 Afs 53/2016 - 58). Síla zjištěných skutečností tkví právě v jejich komplexnosti (srov. rozsudek NSS ze dne 25. 7. 2019, č. j. 10 Afs 182/2018 - 42).
76. Žalovaný podrobně identifikoval objektivní okolnosti, ze kterých podle něj vyplývá, že žalobkyně alespoň mohla vědět o tom, že se účastní transakcí zasažených podvodem na DPH v bodech [54] až [66] napadeného rozhodnutí, na které soud odkazuje.
77. Městský soud souhlasí s žalovaným, že uvedená řada okolností (nedůvěryhodnost dodavatele i způsobu zahájení obchodní spolupráce, neznámý původ zboží, nesrovnalosti u razítek, podpisů, vady označení dodavatele na dokumentech, nedostatečná dokumentace zboží a záporný rozdíl mezi kupní a prodejní cenou) vypovídá o tom, že žalobkyně ignorovala zcela nestandardní okolnosti případu, a proto aprobuje jeho závěr, žalobkyně mohla vědět, že se účastní transakcí zasažených podvodem na DPH.
78. V dalším posouzení zjištěných objektivních okolnosti se městský soud ztotožňuje se závěry vyslovenými krajským soudem ve druhém (zamítavém) rozsudku:

„30. Předně je nutné uvést, že žalobkyně zahájila spolupráci se společností G., přestože uvedená společnost v rozporu s § 21a zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, nezakládala do sbírky listin účetní závěrky, a to jak za rok 2012, tak za rok 2013. Jejich následné doložení žalobkyni v červnu 2014 (tj. po zahájení obchodování) již nemohlo nic změnit na tom, že se jednalo o znak nespolehlivosti a netransparentnosti nového obchodního partnera. Krajský soud se ztotožňuje s žalovaným v tom, že na nespolehlivost společnosti G. upozorňoval také e-mail společnosti C. Žalobkyni lze uvěřit v tom, že společnost C. neměla za úkol prověřovat obchodní partnery z hlediska jejich zapojení do podvodů na DPH, nicméně z tvrzení samotné žalobkyně vyplynulo, že skrze společnost C. dochází k prověřování budoucích obchodních partnerů, mj. jejich výkazů a závěrek (srov. protokol č. j. X ze dne 8. 7. 2014). Jejich nezveřejněním tak společnost G. neumožnila provést společnosti C. řádné prověření této společnosti jakožto obchodního partnera a celá politika žalobkyně ohledně prověřování budoucích obchodních partnerů tímto vzala za své.

Je jistě vhodné zmínit, že ne každá společnost, která nezveřejňuje účetní závěrky, je zapojena do podvodů na DPH, nicméně zahájením spolupráce s neproověřeným

obchodním partnerem tuto skutečnost rozhodně nevyloučí. Ve spojení s tím je pak nutné zvážit, že žalobkyně mohla důslednějším proověřením společnosti G. zjistit, že má pouze virtuální sídlo. Nemůže obstát tvrzení žalobkyně, že se v zásadě jednalo o pokračování spolupráce se společností C. Bezprostředně před tím, než došlo ke změně dodavatele, totiž u společnosti C. (přelom roku 2013/2014) proběhla změna jednatele a společníka. Proto žalobkyně nemohla nabýt natolik silné přesvědčení o spolehlivosti svého nového obchodního partnera, aniž by bylo nutné jej prověřit alespoň v základních rysech (k tomu viz níže část týkající se přijetí rozumných opatření k zabránění účasti na podvodu).

31. Jako nestandardní rovněž krajský soud ve shodě s žalovaným hodnotí skutečnost, že žalobkyně nikdy nejednala s jednatelem společnosti G., namísto toho jednala s osobou, která sama přiznala, že nikdy neměla oprávnění jednat za společnost G. Kdyby žalobkyně požádala o doklad prokazující oprávnění pana M. jednat (byť i jen zprostředkovávat obchody) za společnost G., musela by zjistit, že toto neexistuje. Navíc ani žalobkyně nevěděla, s kým vlastně jedná, když po celou dobu žila v domnění, že jedná s panem M. Rozhodně se nejedná o chybu v psaní, jak namítá žalobkyně. Ta se může vyskytnout v jednom případě, nikoliv po celou dobu spolupráce (nesprávné jméno pana M. zmínili při výsleších jak pan Ch., paní L., tak pan Č.), nadto lze předpokládat, že sám pan M. ví, jak správně napsat své jméno. Proto vyvstává značná pochybnost o tom, zda e-maily předložené žalobkyní vůbec psal pan M. S tímto zástupcem se navíc ani před zahájením spolupráce nesešla, a to se jednalo o obchody v řádu milionů Kč, které byly zcela sjednány e-mailem a telefonicky (pan Ch. při svém výslechu zmínil osobní setkání až v létě 2014 na benzinové stanici OMV, pan Č. zmínil rovněž jedno setkání, avšak pan Č. měl obchody se společností G. na starosti až od května 2014, proto zjevně k osobní schůzce nemohlo dojít před zahájením obchodování, samotná žalobkyně u ústního jednání dne 8. 7. 2014 uvedla, že jediné osobní jednání s panem M., resp. M. proběhlo přibližně v červnu 2014, jiné osobní jednání nikdy neproběhlo, a to ani v rámci spolupráce se společností C.). Kdyby žalobkyně trvala na osobním setkání s jednatelem společnosti, zjistila by, že se jedná o tzv. bílého koně, který o chodu společnosti neví zhola nic, resp. kdyby se před zahájením spolupráce setkala alespoň s panem M., zjistila by, že tento pro změnu nic neví o dodavateli semen.

32. Při zvážení všech doposud uvedených okolností v jejich souhrnu lze uzavřít, že žalobkyně začala spolupracovat (a to ohledně obchodů v řádech milionů Kč) se společností, která na první pohled působila jako nedůvěryhodný obchodní partner. Již v době zahájení spolupráce tedy žalobkyně musela mít indicie o nespolehlivosti obchodního partnera, které byly následně umocněny v průběhu spolupráce, při které žalobkyně ignorovala další zásadní okolnosti, jež mohly žalobkyni upozornit na nestandardnost transakcí.

33. Jako zarážející působí na soud skutečnost, že žalobkyni byly vystavovány faktury ve slovenštině, ačkoliv zástupce společnosti, pan M. (nejen dle tvrzení samotné žalobkyně), používal lámanou angličtinu nebo maďarštinu. Stejně tak jednatel žalobkyně byl maďarský občan, který neuměl česky ani slovensky. Vystavení faktur ve slovenštině v kombinaci s dalšími zjištěními opravdu působí dojmem, že je za společnost G. vystavil někdo jiný, než je na nich uveden a podepsán. Totéž pak mohlo žalobkyni napadnout poté, co musela vidět podpisy a razítka na kupních smlouvách. Otisk razítka a podpisu by sám o sobě rozhodně nebyl nijak neobvyklý, ale při zvážení jednak výše uvedeného a také při zohlednění zjevných známek počítačové manipulace s otisky razítek na kupních smlouvách (zvětšené pixely, různá velikost týchž razítek), musela tato skutečnost v žalobkyni vyvolat podezření ohledně toho, kdo vlastně za společnost jedná, a to zvlášť

za situace, kdy se žádný ze zástupců žalobkyně s panem P. nebo panem M. před zahájením obchodování osobně nesekal. Při použití naskenovaných podpisů na dokumentech, o kterém pojednává žalobkyně v žalobě, by musely být nutně všechny podpisy a razítka totožné. V řešené věci tak tomu rozhodně nebylo.

34. Žalobkyně dále ignorovala zjevné nesprávnosti, které vyvstaly v průběhu transakcí. Předně je zde rozpor mezi původem zboží, jak byl deklarován společností G. a údaji v CMR listech. Při porovnání údajů je zjevné, že dodávaná semena pocházela ze Slovenska a Maďarska. Původ zboží a dokonce i identifikace konkrétního pěstitele byly totiž zcela rozhodující pro dodržení smlouvy a dodržení povinností stanovených žalobkyni na úseku ochrany ovzduší.

35. Žalovaný oprávněně poukázal i na to, že žalobkyně zcela ignorovala závažné porušení smluv ze strany společnosti G. Mezi účastníky smlouvy bylo sjednáno, že udržitelnost dodávané biomasy musí být doložena prostřednictvím dokumentace (dodací listy) nejpozději v době dodávky. Krajský soud se ztotožňuje s žalovaným, že z předložených dokladů nevyplývá, že by společnost G. prokázala žalobkyni udržitelnost dodávané biomasy. Podle § 21 odst. 3 písm. a) zákona o ochraně ovzduší platí, že „u biomasy určené k výrobě biopaliv podle odstavce 1 je splnění kritérií udržitelnosti dokládáno dílčím prohlášením o shodě s kritérii udržitelnosti vydaným prodejcem nebo dovozcem biomasy“. Posledně zmíněné prohlášení je dovozce nebo prodejce oprávněn vydat pouze v případě, že je držitelem platného certifikátu uděleného autorizovanou osobou. Ten může být vydán podle § 21 odst. 5 zákona o ochraně ovzduší toliko osobě, která „prokáže, že plní kritéria udržitelnosti stanovená prováděcím právním předpisem a která má zaveden systém kvality podle prováděcího právního předpisu umožňující věrohodným způsobem v souladu s tímto zákonem a prováděcím právním předpisem plnění kritérií udržitelnosti sledovat a prokazovat“. Náležitosti systému kvality (mj. též dovozce a prodejce, chce-li být držitelem certifikátu autorizované osoby) jsou upraveny v § 6 nařízení vlády č. 351/2012, kdy podle odst. 1 písm. b) a c) je daná osoba povinna evidovat mj. dílčí prohlášení o shodě s kritérii udržitelnosti a tato uschovávat po dobu 5 let.

36. Náležitosti vedené evidence jsou pak upraveny v části A přílohy č. 3 k nařízení vlády č. 351/2012. Tato část přílohy č. 3 stanoví v bodu 1, písm. a), že prodejce či dovozce biomasy musí evidovat u jednotlivých dodávek biomasy mj. samostatná prohlášení spolu s evidenčními údaji jednotlivých dodávek biomasy podle části B bodu 5 obdržaná od pěstitelů biomasy, dodaná a vydaná dílčí prohlášení o shodě s kritérii udržitelnosti a dodaná a vydaná prohlášení o shodě s kritérii udržitelnosti a kopie certifikátů všech dodavatelů. Odkazovaný bod 5 v příloze č. 3, části B upravuje jednu z náležitostí evidence pěstitele biomasy, v konkrétním případě evidenci jednotlivých dodávek (například prostřednictvím dodacích listů nebo vážních listů), sestávající z těchto údajů: a) jedinečné identifikační číslo samostatného prohlášení, které mu přidělil jeho vystavovatel, b) identifikační údaje odběratele, c) identifikační číslo každé odchozí dodávky (například číslo vážního listu nebo dodacího listu, d) množství a druh prodané biomasy, e) datum expedice, f) hodnotu produkce emisí skleníkových plynů.

37. Zjednodušeně řečeno z uvedených ustanovení vyplývá, že žalobkyně musí evidovat samostatná prohlášení pěstitelů biomasy a jednotlivá samostatná prohlášení pěstitelů, jednotlivá dílčí prohlášení o shodě vystavená jednotlivými prodejci či dovozci a kopii všech certifikátů všech dodavatelů tak, aby byla schopna prokázat původ biomasy ve smyslu § 6 odst. 1 nařízení vlády č. 351/2012, a to až k jejímu pěstiteli. Všechny dokumenty pak musí být stanovené náležitosti.

38. Krajský soud nesouhlasí s tím, že by se část B přílohy č. 3 k nařízení vlády č. 351/2012 nevztahovala na žalobkyni. Tyto údaje je totiž žalobkyně povinna evidovat na základě bodu 1,

písm. a), části A přílohy č. 3 (nejedná se tedy o analogickou aplikaci, jak uvedl v rozhodnutí žalovaný) a musí je obdržet od svého dodavatele (zejména na dodacích listech nebo vážních listech, tj. přesně tak, jak bylo mezi žalobkyní a společností G. ujednáno). Z dokladů poskytnutých žalobkyní nevyplývá, že by od společnosti G. obdržela její dílčí prohlášení o shodě s kritérii udržitelnosti s náležitostmi stanovenými v části C přílohy č. 4 k nařízení vlády č. 351/2012 ani samostatná prohlášení pěstitelů a dílčí prohlášení o shodě s kritérii udržitelnosti předchozích prodejců (z identifikovaného řetězce vyplývá, že minimálně společnost V. G. byla zapojena do řetězce od pěstitele k žalobkyni). Doložené dodací listy takové náležitosti v žádném případě neobsahují, nadto jak správně uvedl žalovaný, nebyly doloženy ani ke všem dodávkám semen.

39. Lze tak souhlasit s žalovaným v tom, že žádné z dokladů vystavených společností G. neměly požadované náležitosti, že žalobkyni nebyla prokázána udržitelnost dodané biomasy a že žalobkyně tuto skutečnost zcela ignorovala v rozporu s uzavřenou kupní smlouvou. Navíc je nutné poukázat na výslech zástupců společnosti G., při kterém jednatel pan P. uvedl, že on sám žádné obchody neřešil a vše zařizoval pan M., ten však uvedl, že s dodavatelem semen, společností V. G., nikdy nejednal. Kdyby si žalobkyně řádně prověřila svého obchodního partnera, zjistila by, že za této konstelace nemůže nikdy získat doklady prokazující udržitelnost biomasy.

40. V této souvislosti nelze souhlasit s žalobkyní, že by chyby na dodacích listech specifikované žalovaným mohly mít původ toliko v prostých omylech. Chyby na dodacích listech jsou v souvislosti s výše uvedeným jen další indicií nasvědčující tomu, že žalobkyně mohla vědět o nestandardnosti celé transakce.

41. Se zařazením absence kontroly a výše kupní ceny mezi okolnosti svědčící o vědomosti žalobkyně o účasti na podvodu však krajský soud nesouhlasí. Krajský soud nesouhlasí s tím, že by absence osobní kontroly zboží v tomto konkrétním případě mohla nějak vypovídat o nestandardnosti celé transakce. Veškerá semena byla dovážena do sídla společnosti A. P. v O., kde také probíhalo vážení a kontrola kvality. Ze svědecké výpovědi pana Č. vyplývá, že tato kontrola byla společností A. prováděna za žalobkyni, neboť jí byly výsledky kontroly zasílány za účelem provedení platby společnosti G. Po celou dobu byla vlastníkem dodávaných semen společnost A. I. Uvedené skutečnosti ve spojení s tím, že se jedná o členy holdingu (o čemž vypovídá jejich název) svědčí o spolupráci všech společností při dodávkách. Nijak nevypovídají o tom, že předcházející část obchodního řetězce byla zasažena podvodem na DPH. Navíc je krajskému soudu z úřední činnosti známo (srov. rozsudek zdejšího soudu ze dne 10. 2. 2021, č. j. 65 Af 8/2019-45), že takto probíhá dodávka semen, které žalobkyně nakupuje. Pokud jde o cenu, za kterou žalobkyně prodávala semena řepky a slunečnice, musí krajský soud konstatovat, že se jedná o cenu dohodnutou mezi žalobkyní a společností A. I. Výše kupní ceny tedy nijak nevypovídá o předchozím řetězci, v rámci kterého byla semena přeprodávána, resp. žalovaný netvrdil a neprokázal, že by snad cena, za kterou žalobkyně semena od společnosti G. kupovala, byla natolik neobvyklá, že by to vypovídalo o nestandardnosti transakce. Nesouhlas soudu s uvedenými dvěma dílčími okolnostmi však nemá vliv na souhlas s celkovým závěrem o tom, že žalobkyně měla a mohla vědět o tom, že se účastní transakcí zasažených podvodem na DPH.

42. Krajský soud se neztotožňuje s námitkou žalobkyně, že na základě rozsudku NSS ze dne 30. 1. 2019, č. j. 2 Afs 100/2018-44 lze přičíst k tíži žalobkyni jen pokračování účasti na daňovém podvodu poté, co zjistí první náznaky podvodu a nepřijme dostatečná opatření. Takový právní názor z uvedeného rozsudku v žádném případě nevyplývá.

43. V uvedeném rozsudku NSS řešil případ, ve kterém byla jako objektivní okolnost, ze které měla vyplýnout vědomost daňového subjektu o účasti na podvodu na DPH, použit výslech jednatele

daňového subjektu, který se uskutečnil v lednu 2011. Při tomto výsledku měl být jednatel daňového subjektu konfrontován se zjištěními správce daně ohledně nestandardních okolností na straně jeho obchodního partnera. Tato okolnost byla podle finančních orgánů klíčová pro posouzení vědomosti daňového subjektu o účasti na daňovém podvodu. V uvedeném rozsudku NSS dospěl k závěru, že tato okolnost (sama o sobě) nemůže obstát, neboť posuzované transakce se uskutečnily ještě před inkriminovaným výsledkem (u obchodů, které se odehrály po provedeném výsledku, tato okolnost dostačující byla). Proto NSS zrušil rozhodnutí orgánů finanční správy a uložil jim, aby se zabývaly jinými okolnostmi. Rozhodně však NSS nevyloučil možnost odepření nároku na odpočet DPH z důvodu účasti na daňovém podvodu před tím, než správce daně konfrontoval daňový subjekt se skutečnostmi prokazujícími existenci podvodu. Ani tato námitka žalobkyně proto není důvodná.

44. Podle názoru krajského soudu nemá na posouzení věci význam, že žalobkyně v srpnu 2014 na základě zjištěných nestandardností využila institut zvláštního zajištění daně a DPH uhradila přímo na účet správce daně. Lze totiž souhlasit s žalovaným v tom, že indicie o rizikovosti obchodování se společností G. zde byly od počátku obchodního vztahu. Navíc soudu není zřejmé, v čem měly žalobkyni zmíněné nestandardní indicie spočívat, když společnost G. zkrátka jen vyzvala žalobkyni k úhradě dlužných částek.“

3. krok - přijatá opatření

79. Pokud správce daně prokáže, že zkoumaný obchodní řetězec byl zatížen podvodem na DPH a zároveň také prokáže, že daňový subjekt o této skutečnosti mohl a měl vědět, musí být daňový subjekt o této skutečnosti informován a musí mu být dán prostor, aby na tuto skutečnost reagoval a tvrdil a doložil přijetí dostatečných opatření, kterými by se vyhnul účasti na podvodném jednání (viz rozsudky NSS ze dne 24. 5. 2018, č. j. 9 Afs 194/2017 – 34, nebo ze dne 1. 7. 2022, č. j. 5 Afs 163/2021 – 41).
80. Po daňových subjektech je tak požadována určitá obezřetnost a opatrnost v obchodních vztazích, na základě kterých je pak možné hodnotit, zda daňový subjekt jednal v dobré víře, či nikoliv. Konkrétní požadavky na množství, formu a obsah samotných opatření, která by měl daňový subjekt přijmout, vždy záleží na okolnostech každého jednotlivého případu (srov. rozsudek NSS ze dne 1. 7. 2022, č. j. 5 Afs 163/2021 – 41). Čím výraznější existují v konkrétním případě náznaky popř. nestandardnosti, které by mohly vzbudit podezření, že může dojít nebo došlo k nesrovnalostem nebo podvodu, je možné od obezřetného subjektu vyžadovat o to vyšší míru obezřetnosti a klást vyšší požadavky na rozsah a kvalitu jím učiněných opatření, zejména aby si zjistil informace o druhém subjektu, u něhož zamýšlí nakoupit zboží či služby za účelem ujištění se o jeho věrohodnosti.
81. Otázku, zda daňový subjekt přijal potřebná opatření proti účasti na daňovém podvodu, je třeba posuzovat v rámci hodnocení, zda *mohl vědět*, že se takového jednání účastní (pokud by potřebná opatření přijal, podvod na DPH by zjistil). Nejde o dva izolované kroky jakéhosi „vědomostního testu“, jak nepřesně uvádí žalovaný. Přijetí preventivních opatření je z povahy věci možné posuzovat jen tam, kde není jisté, zda daňový subjekt o své účasti na podvodu věděl, a je třeba posoudit, zda o ní alespoň mohl vědět (daňový subjekt, který ví, že se podvodu účastní, logicky nebude přijímat opatření, aby této situaci zamezil).
82. Žalovaný k této otázce v napadeném rozhodnutí uvedl, že žalobkyně měla postupovat s péčí řádného hospodáře a věnovat zvýšenou pozornost interním kontrolním mechanismům tak, aby v případě odhalení podvodného jednání nevznikly pochybnosti, že o podvodu věděla či

se zřetelem ke všem okolnostem vědět mohla. Je totiž věcí podnikatelského subjektu, aby v zájmu minimalizace podnikatelského rizika přizpůsobil svou obchodní činnost konkrétním podmínkám a při sjednávání obchodních kontraktů (zvláště se značným finančním dopadem) se v rámci možností snažil dbát bezproblémovosti svých obchodních partnerů (srov. rozsudek NSS ze dne 10. 1. 2008, č. j. 9 Afs 67/2007-147).

83. Bylo tedy na žalobkyni, aby své obchodní partnery, tj. dodavatele Great, důkladně prověřila. Situace, kdy společnost Coface, odmítla pojistit žalobkyni obchody se společností Great s odkazem na nedostatek údajů o společnosti, měla vést žalobkyni k tomu, aby sama věnovala společnosti Great větší pozornost. Jak rozvedl již krajský soud ve svém druhém rozsudku, *„žalobkyně si měla zajistit osobní kontakt se zástupci společnosti Great nebo si alespoň ověřit oprávnění jednat za tuto společnost. Žalobkyně dále měla věnovat větší pozornost smluvní dokumentaci, zajímat se o původ zboží a nepřehlížet podstatné nesrovnalosti v dokumentech. ... Z výše popsanych objektivních okolností vyplývá, že společnost Great nemohla na žalobkyni působit jako důvěryhodný obchodní partner již před zahájením spolupráce. ... V této souvislosti se pouhé prověření společnosti Great v obchodním rejstříku a v registru nespolehlivých plátců DPH jeví jako krajně nedostatečné. Navíc, kdyby si žalobkyně opravdu řádně prověřila uvedenou společnost v obchodním rejstříku, jak uvedla v žalobě, musela by zjistit, že nezveřejňuje účetní závěrky. Již tato skutečnost měla v žalobkyni vzbudit pozornost a pobídnout ji k bližšímu prověření svého obchodního partnera. V návaznosti na to se žalobkyně měla zajímat o osoby, se kterými jedná a zjistit tak jejich roli ve společnosti (mohla si s nimi sjednat osobní schůzku), mohla se zajímat o původ zboží, při osobní schůzce mohla žalobkyně zjistit, že společnost má virtuální sídlo apod. Dokonce i po uzavření prvního obchodu a dodání první zásilky semen, mohla žalobkyně důsledným trváním na splnění smlouvy (prokázání udržitelnosti) zjistit, že celá transakce je nestandardní a mohla odstoupením od smlouvy předejít své účasti na transakcích zasažených podvodem na DPH. Žalobkyně tímto způsobem nepostupovala, na prověření svého obchodního partnera a řádné plnění jeho závazků rezignovala, a proto nelze říct, že by přijala rozumná opatření k zabránění své účasti na daňovém podvodu.“*
84. Městský soud společně s krajským soudem nesouhlasí ani s tím, že nebylo nutné prověřovat společnost Great, neboť se jednalo o „právního nástupce“ společnosti Corneco. Jak již soud uvedl výše, v době, kdy žalobkyně ukončila spolupráci se společností Corneco, došlo u posledně zmíněné společnosti ke změně jednatele a společníka. Z předloženého spisového materiálu nevyplývá, že by byl pan P. žalobkyni znám. Pan Chalupa, který měl v té době obchody žalobkyně na starosti, totiž u výsledku zmínil mimo pana M., resp. M., jen pana H. Navíc ani v případě obchodů se společností Corneco nedošlo zjevně k osobnímu setkání s jejími zástupci, jinak by totiž zástupci žalobkyně zjistili, že žádný pan M. ani neexistuje, ale jedná se o pana M. Proto žalobkyně nemohla mít jistotu o důvěryhodnosti nového obchodního partnera. Navíc jen prostým ověřením sbírky listin mohla žalobkyně snadno odhalit, že společnost Great nezveřejňuje účetní závěrky a nepůsobí tak transparentně.
85. Závěr žalovaného, že žalobkyně neprokázala, že by dodržela dostatečnou míru obezřetnosti a přijala dostatečná opatření, která po ní mohou být rozumně vyžadována k ověření, že jí uskutečňované obchodní transakce ji nepovedou k účasti v podvodném řetězci, resp. opatření, jimiž by své účasti v podvodném řetězci předešla, je proto správný.

VII. Závěr

86. Na základě všech shora uvedených skutečností městský soud neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
87. Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. Ve věci byl úspěšný žalovaný, kterému však žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti v řízení nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 17. května 2023

JUDr. Naděžda Řeháková v. r.
předsedkyně senátu