



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, 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 učiněných v rámci daňové kontroly, navazující na postupy k odstranění pochybností (dále jen „POP“), provedené Finančním úřadem pro hl. m. Prahu, územní pracoviště pro Prahu 4, popsanych ve zprávě o daňové kontrole za zdaňovací období březen až květen 2014 č. j. 8715302/16/2004-60565-107320, z nichž dle správce daně vyplynulo, že žalobkyni se 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 „olejniny“) 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 nespĺnila 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 obdržением 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 olejnami 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 přejímce 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 vypočítat 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 společnosti. 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. Konstatovala, že rozsudek Krajského soudu v Ostravě je pro posuzovanou věc s ohledem na skutkovou totožnost přílehlavý a že v posuzovaném případě není proto dán důvod, aby byl celý případ posouzen odlišně od rozsudku Krajského soudu v Ostravě. 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. Obsah spisového materiálu

21. Městský soud ze správního spisu předloženého žalovaným správním orgánem zjistil následující pro věc podstatné skutečnosti:
22. 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.
23. 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.
24. 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.
25. 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).
26. 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.
27. 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.
28. K výsledku kontrolního zjištění se žalobkyně vyjádřila ve svém podání doručeném správci daně dne 11. 10. 2016.
29. 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.
30. 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.
31. 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“).

32. 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.
33. Dne 10. 11. 2017 vydal žalovaný napadené rozhodnutí, které je předmětem přezkumu v tomto řízení.
34. Žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že existenci podvodu nasvědčuje řada okolností. Společnosti Great, Via Group a předchozí dodavatel žalobkyně společnost CORNECO SLOVAKIA s.r.o. (dále jen „Corneco“) byly personálně propojeny a vznikly jako tzv. ready-made společnosti. První dvě jmenované společnosti mají virtuální sídla. Společnost Via Group je pro orgány finanční správy nekontaktní. Jejím jediným společníkem i jednatelem je R. B., občan Slovinska, přičemž podle sdělení slovinské finanční správy tato osoba vůbec neexistuje. Žalovaný rovněž poukázal na nesrovnalosti týkající se dopravy zboží, jeho častý přepravej a na skutečnost, že faktury byly společností Via Group vystavovány v češtině, i když její jediný jednatel je slovinské národnosti; společnost Great měla jednatele maďarské národnosti, ale faktury vystavovala ve slovenštině. Společnost Corneco má nadto daňové nedoplatky ve výši 5,5 milionů euro.
35. Co se týče vědomostního testu, žalovaný konstatoval, že v rámci transakcí existovalo množství okolností, které nasvědčovaly tomu, že jsou součástí podvodu na dani, a žalobkyně tak o spáchání podvodu měla a mohla vědět. Žalobkyně vstoupila do lukrativního obchodního styku (zakázky v řádu milionů korun) s dodavatelem, který se jí nemohl jevit jako spolehlivý. Dodavatel nezveřejňoval účetní závěrky, byl relativně novou ready-made společností, nedisponoval reálným sídlem ani jinými obchodními prostory. Společnost Coface, která prověřuje důvěryhodnost společností, žalobkyni obchody nedoporučila a odmítla dodávky pojistit. Žalobkyně dříve obchodovala se společností Corneco se sídlem na Slovensku, za kterou stály stejné fyzické osoby jako za společností Great (pozdějším dodavatelem se sídlem v České republice). Pro změnu dodavatele však nebyly praktické důvody; za novým dodavatelem navíc stály výhradně fyzické osoby cizí (maďarské) státní příslušnosti neznalé českých poměrů, které hovoří toliko maďarsky a lámanou angličtinou. Dodavatel měl dále údajně pro uzavření obchodů najmout zprostředkovatele (pan M., též maďarské státní příslušnosti, rovněž nerozumí česky). Zprostředkovatelské oprávnění však vůbec neexistovalo, což si žalobkyně neověřila. Pan M. uvedl, že jednatele dodavatele ani nezná. Různé osoby uváděly v rámci výslechů jeho jméno ve zkomolených tvarech. Žalobkyně tedy dost možná vůbec nejednala s panem M., z čehož vyplývá, že si ani neověřila totožnost osoby, se kterou jedná. Žalovaný poukázal i na nestandardní způsob navázání spolupráce žalobkyně s dodavatelem, na rozpory ohledně původu zboží, pochybné signatury na dokumentech (nesprávně uvedená obchodní firma dodavatele, známky manipulace s razítky), nestandardní přejímku a kontrolu zboží (zaměstnanci žalobkyně zboží při přejímce nezkontrolovali, resp. toto zboží bylo fakticky dodáváno přímo jejímu odběrateli, společností ADM Prague a ADM International, přičemž zbožím fakticky nedisponoval ani dodavatel žalobkyně), nedostatečnou dokumentaci ke zboží, která by nestačila ani k prokázání udržitelnosti biomasy ve smyslu § 21 zákona č. 201/2012 Sb., o ochraně ovzduší, a na rozdíly mezi kupní a prodejní cenou zboží (žalobkyně zboží přeprořádala i se zápornou

marží). Žalovaný taktéž naznal, že žalobkyně nepřijala rozumná opatření, aby se vyhnula účasti na daňovém podvodu. Dle jeho názoru měla postupovat s péčí řádného hospodáře a věnovat pozornost výše popsaným podezřelým okolnostem. Měla rovněž prověřit původ zboží a svoji roli v rámci dotčených transakcí.

VI. První posouzení věci Městským soudem v Praze

36. 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.
37. Při posouzení věci městský soud vyšel z rozsudku Krajského soudu v Ostravě - pobočka v Olomouci (dále jen „Krajský soud v Ostravě“) ze dne 30. 10. 2019, č. j. 65 Af 32/2018 – 93, který se vztahoval ke skutkově stejnému případu totožných účastníků (toliko k jinému zdaňovacímu období – červen až červenec 2014). Městský soud se přiklonil k právním závěrům vysloveným Krajským soudem v Ostravě, že žalovaný, resp. správce daně nezjistil takové okolnosti, které by ve svém důsledku vedly k závěru o existenci daňového podvodu. Ve shodě s Krajským soudem v Ostravě nadto uvedl, že na způsobu obchodování žalobkyně nebylo nic nestandardního, za společnost Great jednaly osoby, s nimiž žalobkyně již v minulosti bez problémů obchodovala, a z ničeho nebyly zřejmé poznatky, které ji měly vést k vyšší obezřetnosti. Za takovou skutečnost nepovažoval pochybnosti pojišťovací společnosti, neboť ty se netýkaly rizikovosti spolupráce s daným dodavatelem; tvrzení o nedostatečné kontrole zboží pak žalovaný nijak nedoložil. Z uvedených důvodů proto napadené rozhodnutí (stejně jako předtím Krajský soud v Ostravě) 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“).

VII. Kasační stížnost žalovaného a její posouzení Nejvyšším správním soudem

38. 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 „první zrušující rozsudek NSS“).
39. V prvním zrušujícím rozsudku Nejvyšší správní soud k argumentaci městského soudu vycházející z rozsudku Krajského soudu v Ostravě konstatoval, že *„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. Podstatné však je, aby tyto závěry byly správné a obstály v přezkumu.“* K tomu následně poukázal na skutečnost, že rozsudek Krajského soudu v Ostravě, který byl vodítkem pro první rozsudek městského soudu, v kasačním přezkumu neobstál, jelikož byl rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 11. 2021, č. j. 8 Afs 343/2019 – 38 (dále jen „rozsudek č. j. 8 Afs 343/2019 – 38“), ke kasační stížnosti žalovaného zrušen.
40. K otázce, zda lze daňovému subjektu odmítnout nárok na odpočet daně z důvodu jeho zapojení do podvodného řetězce na DPH, vymezil, že dle ustálené judikatury *„je třeba posoudit několik skutečností (srov. rozsudek NSS ze dne 24. 8. 2017, č. j. 1 Afs 16/2017 - 43). Je třeba zjistit, zda k podvodu na dani skutečně došlo (1. podmínka). Dále je pak na základě*

objektivních skutkových okolností nutno zkoumat, zda daňový subjekt věděl, nebo vědět mohl a měl, že se svým jednáním účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH (2. podmínka, tzv. objektivní okolnosti), a zda přijal veškerá opatření, která od něj mohla být rozumně vyžadována, aby zajistil, že se nebude podvodu na dani účastnit (3. podmínka, dobrá víra)“.

41. Nejvyšší správní soud v prvním zrušujícím rozsudku dospěl ke shodnému závěru o důvodnosti kasačních námitek jako v rozsudku č. j. 8 Afs 343/2019 – 38, a to při posouzení otázky přezkoumatelnosti prvního rozsudku městského soudu. Uvedl, 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). 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 odeprání 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.“
42. Nejvyšší správní soud shodně s rozsudkem č. j. 8 Afs 343/2019 – 38 uzavřel, že městský soud učinil závěr o neprokázání daňového podvodu, aniž se zabýval skutečnostmi, které existenci podvodu nasvědčovaly; jeho posouzení bylo neúplné a jednostranné. V dalším řízení městskému soudu uložil, aby znovu a přezkoumatelně posoudil žalobní námítky tak, aby bylo zřejmé, jakých podmínek se jeho závěry týkají a aby se s nimi vypořádal ve vztahu k úplné argumentaci žalovaného, tj. ve vztahu ke všem jeho skutkovým zjištěním.

VIII. Řízení u Městského soudu v Praze po prvním zrušujícím rozsudku NSS

43. Žalovaný poté, co Nejvyšší správní soud prvním 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 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 v Ostravě, stejně jako jeho rozsudek předcházející, byl vydán ve skutkově shodné 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 v Ostravě převzal a rozhodl o podané žalobě na jejich základě. Takový postup plně konvenuje obecné právní zásadě předvídatelnosti soudního rozhodnutí a ochrany legitimního očekávání účastníků soudního řízení.

44. V replice k doplnění vyjádření k žalobě žalobkyně uvedla, že druhý rozsudek Krajského soudu v Ostravě, jímž byla žaloba zamítnuta, považuje za nepřezkoumatelný a nezákonný. K důvodům nezákonnosti shrnula obdobně jako v podané žalobě, že Krajský soud v Ostravě 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 v Ostravě 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).
45. Žalovaný v následné duplice upozornil, že žalobkyně svou repliku pojala fakticky coby stínovou kasační stížnost proti druhému rozsudku Krajského soudu v Ostravě 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 v Ostravě, bylo zastaveno usnesením NSS ze dne 24. 6. 2022, č. j. 8 Afs 91/2022-36,1 a druhý rozsudek Krajského soudu v Ostravě v paralelní a skutkově totožné věci je tedy konečným (definitivním) rozhodnutím. Žalovaný se následně k námitce nepřezkoumatelnosti a nezákonnosti druhého rozsudku Krajského soudu v Ostravě podrobně vyjádřil a argumentaci žalobkyně zcela odmítl.
46. Ve vyjádření k duplice žalobkyně na svém stanovisku ve vztahu k druhému rozsudku Krajského soudu v Ostravě setrvala.
47. V intencích závěrů prvního zrušujícího rozsudku NSS, kterým byl vázán, se městský soud následně věcí zabýval v úplnosti znovu, přičemž rozsudkem ze dne 20. 12. 2023, č. j. 9 Af 27/2017-119, žalobu zamítl jako nedůvodnou (dále jen „druhý rozsudek městského soudu“), když nepřisvědčil žádnému žalobnímu argumentu a rozhodnutí žalovaného shledal přezkoumatelným i zákonným. Městský soud se posouzením věci zabýval komplexně z hlediska skutečností dokládajících existenci podvodu a objektivních okolností prokazujících vědomostní složku.
48. Za argumentační podklad vzal městský soud pravomocný rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 4. 3. 2022, č. j. 65 Af 32/2018 – 127, neboť neshledal důvod se od závěrů ve skutkově shodné věci totožných účastníků, týkající se toliko jiného (navazujícího) zdaňovacího období, odchýlit.
49. Dle názoru městského soudu žalovaný v napadeném rozhodnutí zevrubně popsal důvody, proč dospěl k závěru, že byly dotčeny transakce zatíženy daňovým podvodem, že žalobkyně o této skutečnosti věděla nebo mohla a měla vědět a že neučinila preventivní opatření. Ve vztahu k otázce, zda žalobkyně přinejmenším měla a mohla vědět, že se transakcemi s

dodavatelem účastní daňového podvodu, městský soud zdůraznil, že jednotlivé okolnosti nelze posuzovat izolovaně, ale v jejich souhrnu. Žalovaný identifikoval množství takových okolností a městský soud se ztotožnil s jeho hodnocením, že žalobkyně si musela být svého zapojení do podvodu vědoma. Městský soud uvedl, že bylo na žalobkyni, aby svého dodavatele kvalitně prověřila, což měla učinit zejména tehdy, odmítla-li dodávky z důvodu nedostatku informací o dodavateli pojistit společnost Coface.

IX. Kasační stížnost žalobkyně a její posouzení Nejvyšším správním soudem

50. Druhý rozsudek městského soudu byl ke kasační stížnosti žalobkyně zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2024, č. j. 6 Afs 162/2023 - 53 (dále též „druhý zrušující rozsudek NSS“). Ve druhém zrušujícím rozsudku Nejvyšší správní soud konstatoval, že kasační námitky žalobkyně směřující proti závěru o zasažení obchodního řetězce daňovým podvodem jsou nedůvodné. První podmínka odepření nároku na odpočet, tj. existence podvodu na DPH, je tak splněna.
51. Pokud jde o kasační námitky směřující proti závěru o splnění druhé podmínky odepření nároku na odpočet, jež spočívá v existenci objektivních okolností nasvědčujících tomu, že žalobkyně přinejmenším mohla a měla vědět, že se transakcemi se společností Great podílí na daňovém podvodu, Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že druhý rozsudek městského soudu je v této části nepřezkoumatelný. Nejvyšší správní soud městskému soudu vytkl, že neuvedl, proč považuje druhý (zamítavý) rozsudek Krajského soudu v Ostravě, jehož některé závěry do svého rozsudku převzal, za předvídatelný. Dle závěru Nejvyššího správního soudu městský soud rovněž blíže nevysvětlil důvody, které jej vedly k jeho názorovému posunu ohledně některých okolností, které v rámci posouzení vědomostního testu podruhé vyhodnotil opačně. Nejvyšší správní soud uzavřel, že v dalším řízení městský soud provede zevrubné a přezkoumatelné hodnocení všech skutečností, které podle žalovaného vedou k závěru, že žalobkyně přinejmenším mohla a měla vědět o účasti na daňovém podvodu. Přitom se vypořádá se všemi námitkami žalobkyně, které ve vztahu k těmto skutečnostem v řízení před soudem vznesla. Zejména pak přesvědčivě vyloží, proč jednotlivé skutečnosti (popř. souhrn určitých skutečností) je třeba považovat za nestandardní (podezřelé), a podrobně vysvětlí své úvahy ohledně toho, zda žalobkyně na základě těchto skutečností měla a mohla dovodit, že se obchodováním se společností Great zapojí do daňového podvodu. Městský soud rovněž posoudí i další doposud nevypořádané žalobní námitky.

X. Řízení u Městského soudu v Praze po druhém zrušujícím rozsudku NSS

52. Žalobkyně poté, co Nejvyšší správní soud druhým zrušujícím rozsudkem vyhověl její kasační stížnosti, předložila doplnění své argumentace v návaznosti na obsah druhého zrušujícího rozsudku NSS. V ní se ztotožnila se závěry Nejvyššího správního soudu uvedenými ve druhém zrušujícím rozsudku a shrnula svou dosavadní žalobní argumentaci. Na stanovisko žalobkyně reagoval žalovaný svým podáním ze dne 18. 12. 2024, v němž argumentaci žalobkyně odmítl.
53. Městský soud v Praze, vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu v prvním a druhém zrušujícím rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.), znovu přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí, jakož 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 a dospěl opětovně k závěru, že žaloba není důvodná.

54. Žaloba byla podána včas ve smyslu § 72 odst. 1 s. ř. s., osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s. ř. s.) a je přípustná (§ 65, § 68 a § 70 s. ř. s.). 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 soud s ohledem na § 51 odst. 1 s. ř. s. presumoval). Soud v rozsahu relevantním pro rozhodnutí vyšel ze spisového materiálu předloženého žalovaným správním orgánem, jehož obsah pro posouzení věci plně dostačoval. 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).
55. 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.
56. 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.
57. Při posouzení věci vycházel soud z následující právní úpravy.
58. Dle § 89 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „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.*
59. 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.*
60. Dle § 92 odst. 3 DŘ *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních.*
61. 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.*
62. 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.*
63. Dle § 72 odst. 3 ZDPH *nárok na odpočet daně vzniká plátcí okamžikem, kdy nastaly skutečnosti zakládající povinnost tuto daň přiznat.*
64. Jelikož byl druhý rozsudek městského soudu zrušen a na jeho odůvodnění tudíž nelze odkazovat, soud na tomto místě předně rekapituluje závěry v něm obsažené, vztahující se k principu podvodu na DPH a existenci podvodu na DPH, které v kasačním přezkumu podle druhého zrušujícího rozsudku NSS plně obstály.

„Princip podvodu na DPH

65. V posuzovaném případě je stěžejní otázkou, zda lze žalobkyni odeprít nárok na odpočet DPH z důvodu účasti na daňovém podvodu.

66. 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.
67. 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“).
68. *„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).
69. 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.

70. 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) dovodil, 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 zasazeno 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).
71. 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

72. 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.*“
73. 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 daňového 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).

74. Žalovaný v posuzované věci identifikoval a popsal lineární řetězec dodavatelů, do něhož byla žalobkyně zapojena, v rámci kterého bylo předmětné zboží přepravováno:

blíže nespécifikovaní dodavatelé v Maďarsku nebo na Slovensku → společnost Via Group → společnost Great → žalobkyně → společnost ADM International

75. 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.

76. 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 R. B., který má dle veřejného rejstříku slovenské 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 Mn., naopak pan M. tvrdil, že nezná jednatele GREAT CONSULT (pana P.), ani pana R. 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.“

77. 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 R. B. Tato osoba však dle sdělení dožádaných orgánů slovinské finanční správy neexistuje. Pan R. 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 olejnin 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.
78. 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 kůň 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 zasažených podvodem na DPH. Městský soud proto uzavírá, že existence podvodného řetězce byla v daňovém řízení postavena na jisto.“
79. Nejvyšší správní soud se ve druhém zrušujícím rozsudku věcně zabýval závěrem o existenci daňového podvodu v obchodním řetězci, do něž byla žalobkyně zapojena, přičemž v tomto směru se závěry městského soudu vyslovil bezvýhradný souhlas a zcela odmítl proti nim směřující kasační argumentaci žalobkyně. Dle závěrů Nejvyššího správního soudu druhý rozsudek, byť v něm městský soud posoudil otázku existence daňového podvodu odchylně, obsahuje dostatečné úvahy pro posouzení této otázky. Z nich vyplývá, proč městský soud dospěl ve druhém rozsudku k odlišnému závěru než v prvním rozsudku. V bodě [41] druhého

zrušujícího rozsudku pak Nejvyšší správní soud výslovně konstatoval první podmínku pro odepření nároku a odpočet DPH za splněnou.

80. V intencích závěru druhého zrušujícího rozsudku NSS se proto městský soud opětovně zabýval posouzením splnění druhé podmínky odepření nároku na odpočet, jež spočívá v existenci objektivních okolností nasvědčujících tomu, že žalobkyně přinejmenším mohla a měla vědět, že se transakcemi se společností Great podílí na daňovém podvodu a zda přijala taková opatření, která by její účast na podvodném jednání vyloučila.

2. krok - objektivní okolnosti

81. 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).
82. 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.
83. 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.

84. 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 odepřít 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).
85. 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).
86. Rovněž je třeba vyjít z toho, že městský soud se otázkou hodnocení objektivních skutečností poprvé explicitně zabýval až v druhém rozsudku, neboť v prvním rozsudku dospěl k (nesprávnému) závěru, že nebyla prokázána již samotná existence podvodu na DPH. Městský soud sice v prvním rozsudku své závěry o nenaplnění již první podmínky odepření nároku na odpočet doprovodil zjednodušeným výčtem některých objektivních okolností, což zřejmě bylo dáno tím, že slovy Nejvyššího správního soudu „*neodhalil, že stěžovatelka ve své žalobní argumentaci směšuje prvky definující obě podmínky odepření nároku na odpočet (tj. existenci daňového podvodu a objektivní okolnosti nasvědčující tomu, že stěžovatelka měla a mohla vědět o účasti na podvodu).*“
87. Jelikož Nejvyšší správní soud v prvním zrušujícím rozsudku vyhodnotil posouzení a závěry městského soudu (tedy včetně závěrů vztahujících se k objektivním okolnostem) jako nepřezkoumatelné, neúplné a jednostranné, městský soud ve druhém rozsudku s těmito svými nepřezkoumatelnými, neúplnými a jednostrannými závěry nepolemizoval, neboť měl za to, že pokyny Nejvyššího správního soudu dostojí tím, když „*znovu a přezkoumatelně posoudí žalobní námítky tak, aby bylo zřejmé, jakých podmínek se jeho závěry týkají a aby se s nimi vypořádal ve vztahu k úplné argumentaci žalovaného, tj. ve vztahu ke všem jeho skutkovým zjištěním.*“ Současně vycházel z toho, že o názorovém obratu, lze z povahy věci hovořit toliko u závěrů přezkoumatelných, úplných a nikoli jednostranných.
88. Stejně jako v případě prvního (zrušujícího) rozsudku, městský soud neshledal důvodu ani v případě druhého (zamítavého) rozsudku odklonit se od závěrů Krajského soudu v Ostravě ve skutkově shodné věci totožných účastníků, týkající se toliko jiného (navazujícího) zdaňovacího období. Oba účastníci ostatně takový postup s ohledem na zásadu předvídatelnosti soudního rozhodnutí a ochrany legitimního očekávání účastníků soudního řízení navrhovali – žalobkyně v případě prvního rozsudku a žalovaný v případě rozsudku druhého. Jak žalobkyně (v replice z 18. 3. 2020), tak žalovaný (ve vyjádření ze dne 22. 8. 2022) v příslušné fázi řízení konstatovali, že rozsudek Krajského soudu v Ostravě je pro nyní posuzovanou věc s ohledem na skutkovou totožnost, totožnost aplikované právní úpravy, jakož i totožnost účastníků, přílehlavý a že v projednávané věci není proto dán důvod, aby

byla posouzena odlišně od rozsudku Krajského soudu v Ostravě. Druhý rozsudek Krajského soudu v Ostravě považoval městský soud za „předvídatelný“, jelikož vycházel ze stejného posouzení a závěrů Nejvyššího správního soudu, který i v jeho případě konstatoval nepřezkoumatelnost, neúplnost a jednostrannost prvotních závěrů Krajského soudu v Ostravě a vedl jej rovněž k tomu, aby „znovu a přezkoumatelně posoudil žalobní námitky tak, aby bylo zřejmé, jakých podmínek se jeho závěry týkají a aby se s nimi vypořádal ve vztahu k úplné argumentaci žalovaného, tj. ve vztahu ke všem jeho skutkovým zjištěním.“

89. Jak konstatoval i Nejvyšší správní soud v prvním 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. Podstatné však je, aby tyto závěry byly správné a obstály v přezkumu.“
90. První rozsudek Krajského soudu v Ostravě, který byl vodítkem pro první rozsudek městského soudu, tuto nutnou podmínku nesplňoval, jelikož v kasačním přezkumu neobstál. Nejvyšší správní soud jej totiž ke kasační stížnosti žalovaného rozsudkem ze dne 15. 11. 2021, č. j. 8 Afs 343/2019 – 38, zrušil a věc vrátil Krajskému soudu v Ostravě k dalšímu řízení. Přitom kasační námitky v tamní věci odpovídaly kasačním námitkám žalovaného později uplatněným proti prvnímu rozsudku městského soudu, z čehož se odvíjela i obsahová shodnost obou zrušujících rozsudků Nejvyššího správního soudu.
91. V případě druhého (zamítavého) rozsudku Krajského soudu v Ostravě, který byl argumentačním podkladem pro druhý rozsudek městského soudu, však byla výchozí situace zcela odlišná.
92. Žalobkyně proti druhému rozsudku (rozsudek ze dne 4. 3. 2022, č. j. 65 Af 32/2018-127), kterým Krajský soud v Ostravě opětovně rozhodl o žalobě, a to tak, že ji zamítl, podala sice kasační stížnost, avšak nezaplatila včas soudní poplatek, a tudíž bylo řízení o její kasační stížnosti usnesením Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 6. 2022, č. j. 8 Afs 91/2022-36, zastaveno.
93. Druhý rozsudek Krajského soudu v Ostravě se tak stal pravomocným a konečným rozhodnutím ve skutkové a právně shodné věci týčích účastníků, který již nemohl být zvrácen v kasačním přezkumu.
94. Řízení o kasační stížnosti je ovládáno zásadou dispoziční a uplatňuje se v něm i obecný princip *vigilantibus iura scripta sunt* (bdělým náleží práva). Zaplacení soudního poplatku je spjato s realizací procesního subjektivního práva stěžovatele. Pokud žalobkyně soudní poplatek za podanou kasační stížnost ve stanovené lhůtě nezaplatila, ať již z jakéhokoliv důvodu, v důsledku čehož nebylo možno jí podanou kasační stížnost meritorně projednat, jedná se výhradně o procesní odpovědnost žalobkyně.
95. Není úkolem městského soudu, aby posuzoval žalobkyní namítanou nepřezkoumatelnost, popř. nezákonnost rozsudku Krajského soudu v Ostravě, který v důsledku (ne)realizace procesního subjektivního práva žalobkyně již nemůže být zvrácen v kasačním přezkumu. Z uvedeného důvodu městský soud nemohl vypořádat námitky žalobkyně, kterými proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě brojila (zejm. její replika ze dne 11. 1. 2023). Pravomoc přezkoumat rozsudek krajského správního soudu totiž náleží pouze Nejvyššímu správnímu soudu, avšak toliko v řízení o kasační stížnosti proti takovému rozsudku. Pokud by se

městský soud námitkami žalobkyně proti zamítavému rozsudku Krajského soudu v Ostravě, které de facto obsahově byly námitkami kasačními, zabýval, jednalo by se o nepřipustné obcházení institutu kasační stížnosti.

96. Právo legitimně očekávat od českých soudů obdobné rozhodování v obdobných, a tím spíše skutkově a právně shodných věcech (nota bene týchž účastníků) přísluší samozřejmě každému, kdo se právní ochrany domáhá, popř. svá práva brání, ať již se jedná o fyzickou či právnickou osobu nebo správní orgán.
97. Takový postup ostatně konvenuje i obecné právní zásadě předvídatelnosti soudních 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).
98. S ohledem na uvedenou zásadu předvídatelnosti soudních rozhodnutí a ochrany legitimního očekávání městský soud z druhého (zamítavého) rozsudku Krajského soudu v Ostravě, který již nemohl být podroben kasačnímu přezkumu a byl tak pravomocným a finálním rozhodnutím ve skutkově a právně shodné věci týchž účastníků, při posouzení věci argumentačně vycházel. Obdobně ostatně v obou věcech postupoval dříve i Nejvyšší správní soud (viz vztah mezi rozsudky č. j. 2 Afs 56/2021-56 a č. j. 8 Afs 343/2019-38).
99. To, že městský soud věc nyní posoudil jinak než ve svém prvním rozsudku, je logickým důsledkem toho, že se první posouzení věci ze strany městského soudu Nejvyšší správní soud shledal nepřezkoumatelným, neúplným a jednostranným.
100. Ve smyslu ustálené judikatury, podle níž pro závěr o naplnění druhého kroku aplikovaného testu není nutno nade vší pochybnost prokázat (přímě) povědomí daňového subjektu, nýbrž „postačí“ jsou-li v daňovém řízení identifikovány objektivní okolnosti provázející příslušný obchodní případ, eventuálně na něj přímo navazující a s ním související právní jednání, které, byť samy o sobě nejsou nezákonné, ve svém souhrnu utvářejí logický, ničím nenarušený a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, disponující jako celek dostatečnou vypovídací schopností, a svědčící takto v souhrnu o tom, že daňový subjekt o svém zapojení do podvodu minimálně mohl a měl vědět (srov. např. rozsudky NSS ze dne 4. 10. 2012, č. j. 1 Afs 56/2012-42, ze dne 31. 7. 2013, č. j. 1 Afs 58/2013-34, ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Afs 53/2016-58, ze dne 24. 8. 2017, č. j. 1 Afs 16/2017-43, ze dne 13. 11. 2019, č. j. 10 Afs 132/2019-69, ze dne 20. 1. 2021, č. j. 10 Afs 206/2020-41 či ze dne 30. 9. 2021, č. j. 6 Afs 145/2021-39), resp. vyplývají-li z těchto objektivních okolností v jejich souhrnu a ve skutkovém kontextu, v němž obchodní případ probíhal, varovné znaky, na jejichž základě by měl každý průměrný daňový subjekt postupující s náležitou obezřetností pojmout pochyby o jejich smyslu a o jejich možném zatížení daňovým podvodem (srov. např. rozsudky NSS ze dne 3. 2. 2021, č. j. 4 Afs 177/2020-43 či ze dne 22. 8. 2024, 6 Afs 165/2023-51), žalovaný v bodech [54] až [67] napadeného rozhodnutí identifikoval sedm okruhů objektivních okolností, které ve svém kontextu jednoznačně svědčí o tom, že žalobkyně o svém zapojení do prokázaného daňového podvodu minimálně mohla a měla vědět.
101. Pokud se jedná o otázku zahájení obchodní spolupráce se společností Great, žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl četné indicie, nasvědčující tomu, že spolupráce s ní bude s

vysokou pravděpodobností riziková. Společnost Great byla v době zahájení obchodování s žalobkyní relativně novou společností s nulovou historií, založená jako ready-made. Z těchto důvodů, tedy pro neexistující historická data, ostatně společnost Coface odmítla pojistit obchody žalobkyně s Great v řádu milionů Kč. Žalovaný v napadeném rozhodnutí nerozporoval, že obchodování se společností Great navazovalo na spolupráci žalobkyně se společností Corneco. Upozornil však, že již zahájení obchodní spolupráce s tímto předchozím dodavatelem probíhalo za velmi neobvyklých (varovných) okolností a již tomuto kroku nepředcházelo dostatečné prověření. K zahájení spolupráce konkrétně uvedl, že společnost s prakticky nulovou historií Corneco kontaktovala žalobkyni s nabídkou spolupráce a s tím, že si ji našla na internetu, přičemž žalobkyně ji evidentně bez jakéhokoli prověření akceptovala. Spolupráce mezi žalobkyní a Corneco však byla ze strany dodavatelské společnosti zanedlouho ukončena a současně byla žalobkyni nabídnuta stejná obchodní spolupráce od jiné společnosti s nulovou historií Great, za níž vystupovaly tytéž osoby jako za předchozího dodavatele. Krátkodobá spolupráce mezi žalobkyní a Corneco, která dle tvrzení žalobkyně probíhala bez komplikací, nemohla být dostačujícím argumentem, aby žalobkyně opět bez výhrad a jakéhokoli prověřování okamžitě akceptovala spolupráci s Great. Minimálně s ohledem na finanční rozsah uskutečňovaných obchodů v řádu milionů Kč, měl tento neobvyklý sled kroků v kontextu zbytku souboru identifikovaných objektivních okolností u žalobkyně, postupovala-li by s náležitou obezřetností, vyvolat pochyby o reálném smyslu nabízejících se obchodních transakcí a motivovat ji alespoň k hlubšímu prověření potenciálního dodavatele. Pro žalobkyni rovněž musela vyvstat otázka, z jakého důvodu totožné fyzické osoby stojící v pozadí obou dodavatelských společností založily, resp. pořídily ready-made společnost Great, která pokračovala v obchodování se žalobkyní, přičemž předmětem obchodu byla totožná komodita.

102. Jak žalovaný vyložil v napadeném rozhodnutí pojišťovací společnost Coface pro žalobkyni zajišťovala pojištění dodávek od jejích dodavatelů a za tímto účelem prováděla ověřování obchodních partnerů a rizikovost spolupráce s nimi. V případě společnosti Great odmítla plánované obchody pojistit, a to z důvodu že společnost Great byla novým subjektem bez relevantní historie a bez potřebného zázemí. Důvody, pro které společnost Coface obchody mezi žalobkyní a Great nepojistila, ostatně žalobkyně nespornuje. Přestože je pravdou, že ze stanoviska společnosti Coface nevyvstal žádný formální závěr nedoporučující navázání spolupráce mezi žalobkyní a Great, měly důvody, pro které společnost Coface obchody nepojistila, minimálně motivovat žalobkyni k tomu, aby svého nového dodavatele podrobněji prověřila. Soud proto přisvědčuje žalovanému, že obsah stanoviska společnosti Coface představuje objektivně další varovný znak ve smyslu shora citované judikatury.
103. V kontextu ostatních objektivních okolností žalovaný shledal jako další varovný znak existenci jazykové bariéry na straně osob jednajících jménem společnosti Great. Přestože skutečnost, že osobami jednajícími za společnost Great byli výhradně cizí státní příslušníci, není sama o sobě ničím zásadně neobvyklá, v kontextu dalších varovných znaků se v daném případě jeví rovněž nestandardním, že za společnost Great, přestože byla založena v České republice a měla působit na tuzemském trhu, jednaly výhradně osoby, které nejenže byly výlučně cizími státními příslušníky, ale především nedisponovaly znalostí tuzemských poměrů a neovládaly český jazyk, a rovněž byly prokazatelně svazovány podstatnými limity při komunikaci jiným jazykem než svou mateřskou řečí (maďarštinou). Zarážející je rovněž fakt, že si společnost Great pro obchodování s českými odběrateli najala jako zprostředkovatele osobu, která neumí česky a hovoří toliko maďarsky či lámanou

angličtinou. Přestože žalovaný nepochybně možností vystavovat daňové doklady v cizím jazyce, ve vztahu k projednávané věci rovněž jako další nestandardní okolnost označil fakt, že pokud byly doklady v daném případě vystavovány ve slovenštině, jednalo se o jazyk, který osoby jednající za společnost Great v průběhu obchodní spolupráce neovládaly.

104. Žalovaný jako další objektivní okolnost označil i sporný původ zboží, když na dodacích listech k dodávkám je uvedeno, že zboží pochází z České republiky, avšak z předložených CMR listů vyplývá, že předmětné zboží bylo přepravováno z JČS (Maďarsko či Slovensko). Rovněž otisky razítka na kupních smlouvách vykazovaly známky možné manipulace počítačovým programem (zvětšená pixelová grafika). Žalovaný rovněž upozornil na nedostatečnou dokumentaci ke zboží, když na většině dodacích listů je uvedena nesprávná obchodní firma společnosti Great, chybí identifikační čísla dodavatele i odběratele a další v napadeném rozhodnutí specifikované náležitosti. I v tomto případě v kontextu ostatních objektivních okolností se jedná o varovné indicie, které měly ve svém souhrnu vést žalobkyni k tomu, aby svého nového dodavatele podrobněji prověřila.
105. K námitce žalobkyně, že dokumentace k dodávanému zboží nepodléhala požadavkům specifikovaným v bodě 5 části B přílohy č. 3 nařízení vlády č. 351/2012 Sb., o kritériích udržitelnosti biopaliv, ve znění účinném v rozhodném období (dále jen „nařízení o kritériích udržitelnosti biopaliv“), a dle níž byla společnost Great držitelem certifikátu ISCC, soud odkazuje na body [64] a [65] napadeného rozhodnutí, kde byla daná objektivní okolnost popsána, a body [83] až [85], kde se žalovaný s argumentací odpovídajícím způsobem vypořádal. Část B přílohy č. 3 nařízení o kritériích udržitelnosti biopaliv se sice vztahuje primárně na pěstitele příslušné biomasy, avšak tam vymezené údaje o produkované následně obchodované biomase měly ve stejném rozsahu doputovat rovněž k žalobkyni; a to typicky prostřednictvím v onom nařízení explicitně zmiňovaných dodacích listů či vážních listů. V souladu s bodem 1 písm. a) části A přílohy č. 3 nařízení o kritériích udržitelnosti biopaliv byla žalobkyně, coby prodejce či dovozce biomasy ve smyslu § 21 odst. 3 zákona č. 201/2012 Sb., o ochraně ovzduší, ve znění pozdějších předpisů, povinna údaje vymezené v bodě 5 části B přílohy č. 3 nařízení řádně evidovat; za tímto účelem je pak logicky musela obdržet od dodavatele, což se však v daném případě nestalo. Tento stav nelze překrýt ani tvrzením, že společnost Great byla držitelem certifikátu ISCC. Onen z podstaty obecně zaměřený certifikát bez dalšího ničeho nevypovídá o standardnosti konkrétních obchodů (jednotlivých dodávek) a nelze jej vnímat ani coby garantující bezproblémovost jeho držitele ve sféře správy daní.
106. V dalším posouzení zjištěných objektivních okolností se městský soud s ohledem na zásadu předvídatelnosti soudních rozhodnutí a ochrany legitimního očekávání účastníků soudního řízení, ztotožňuje se závěry vyslovenými Krajským soudem v Ostravě v bodech [30] až [44] druhého (zamítavého) rozsudku, který je pravomocným a konečným rozhodnutím ve skutkově a právně shodné věci týchž účastníků, vztahující se toliko k navazujícímu daňovému období, které již nelze podrobit kasačnímu přezkumu.
107. Městský soud se s ohledem na shora uvedené ztotožňuje s argumentací žalovaného, že označená řada okolností, která tvoří ucelený logický celek, vypovídá ve svém souhrnu a v celkovém kontextu posuzovaného případu o tom, že žalobkyně ignorovala nestandardní okolnosti případu, resp. indicie o riziku zapojení do podvodného řetězce, a proto jako správný aprobuje jeho závěr uvedený v napadeném rozhodnutí, že žalobkyně minimálně mohla vědět, že se účastní transakcí zasažených podvodem na DPH.

3. krok - přijatá opatření

108. 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).
109. 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 ujistění se o jeho věrohodnosti.
110. 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). 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).
111. 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).
112. Bylo tedy na žalobkyni, aby své obchodní partnery, tj. dodavatele Great, odpovídajícím způsobem prověřila. Situace, kdy společnost Coface, odmítla pojistit žalobkyni obchody se společností Great s odkazem na nedostatek údajů o společnosti, měla vést žalobkyni minimálně k tomu, aby sama věnovala společnosti Great větší pozornost. Jak rozvedl již Krajský soud v Ostravě ve svém druhém rozsudku, z něhož městský soud s ohledem na zásadu předvídatelnosti soudních rozhodnutí a ochrany legitimního očekávání účastníků soudního řízení vycházel: „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 zasazených 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.“

113. Městský soud, stejně jako dříve Krajský soud v Ostravě, nesouhlasí ani s tím, že nebylo nutné prověřovat společnost Great, neboť se jednalo o pokračování obchodování se společností Corneco, tj. se stejnými fyzickými osobami, pouze pod jinou „hlavičkou“. Jak již soud uvedl výše, v době, kdy žalobkyně ukončila spolupráci se společností Corneco, došlo u posledně zmíněné společnosti ke změně jednatele a společníka. Poslední smlouvy uzavřené společností Corneco, které měl žalovaný k dispozici, byly již uzavřeny panem P., jenž se stal jednatelem uvedené společnosti na podzim 2013 a který byl jednatelem společnosti Great v době navázání obchodní spolupráce se žalobkyní. Z předloženého spisového materiálu však nevyplývá, že by byl pan P. žalobkyni znám. Pan Ch., který měl v té době obchody žalobkyně na starosti, totiž u výsledku zmínil mimo pana M., resp. Mn., 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 Mn. ani neexistuje, ale jedná se o pana M. Proto žalobkyně nemohla mít jistotu o důvěryhodnosti nového obchodního partnera. Navíc je faktem, jenž vyplynul z rozsudku ve skutkově a právně shodné věci, že prostým ověřením sbírky listin mohla žalobkyně snadno odhalit, že společnost Great nezveřejňuje účetní závěrky (v projednávané věci účetní závěrku za rok 2012) a nepůsobí tak transparentně. Pokud jde ve vztahu k otázce zveřejňování účetních závěrek o námitku nepřijatelného doplnění odůvodnění napadeného rozhodnutí o další úvahy, které v něm nebyly vyjádřeny, městský soud uvádí, že ve druhém zrušujícím rozsudku Nejvyšší správní soud zahrnul tuto okolnost do bodu 4, v němž rekapituloval obsah napadeného rozhodnutí: *„Žalobkyně vstoupila do lukrativního obchodního styku (zakázky v řádu milionů korun) s dodavatelem, který se jí nemohl jevit jako spolehlivý. Dodavatel nezveřejňoval účetní závěrky, byl relativně novou ready-made společností, nedisponoval reálným sídlem ani jinými obchodními prostory...“* Okolnost spočívající v nezveřejňování účetních závěrek má přitom charakter jedné z typických podpůrných indicií, které mají v daňovém subjektu vzbudit pochybnosti o legitimitě realizovaných obchodů (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 1. 2021, č. j. 7Afs 92/2020 – 26).

114. Soud k otázce zveřejňování účetních závěrek, kterou jako okolnost vstupující do vědomostního textu zmínilo i rozhodnutí přezkoumávané ve skutkově a právně shodné věci Krajským soudem v Ostravě, dále poznamenává, že z povahy přezkumu prováděného ve správním soudnictví ostatně ani nelze dovodit, že by správní soud měl svoji argumentaci redukovat na potvrzení nebo vyvrácení důvodů, na kterých je založeno napadené správní rozhodnutí. Správní soud je totiž oprávněn tuto argumentaci doplnit, popřípadě zasadit do širšího kontextu. Jen tak lze totiž hovořit o soudním přezkumu, prováděném v rámci tzv. plné jurisdikce. Ztotožnil-li se proto v nyní posuzované věci městský soud se skutkovými a právními závěry žalovaného a současně našel pro tyto závěry i další právní argumentaci,

nelze v tomto postupu shledat nic excesivního a nezákonného (srov. recentní rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. ledna 2025, č. j. 10 Afs 157/2024 – 62).

115. Absence reálného sídla či jiných obchodních prostor na straně společnosti Great, jinými slovy virtuální charakter jejího sídla, byla v odůvodnění napadeného rozhodnutí jednoznačně zahrnuta mezi okolnosti hodnocené v rámci druhého kroku aplikovaného testu. Konkrétně v bodě [46] napadeného rozhodnutí žalovaný výstižně poukázal na skutečnost, že společnost Great v době obchodování se žalobkyní formálně sídlila na adrese, kde měla pro své účely pronajatu pouze místnost cca o velikosti 1x1m, která nepochybně nemohla sloužit jako kancelářské či jinak pro účely podnikání využívané prostory; jinými slovy stěží se mohlo jednat o skutečné sídlo, a tedy šlo o sídlo toliko virtuální. Přestože virtuální sídlo samo o sobě nevypovídá o nedůvěryhodnosti dodavatele, v daném případě v mozaice popsanych objektivních okolností představuje významnou indicii, která by měla v daňovém subjektu vzbudit pochybnosti a měla by jej motivovat ke zvýšené opatrnosti a k učinění preventivních opatření za účelem vyloučení jeho účasti na podvodu na DPH.
116. Soud nevešel na argumentaci žalobkyně, že využití institutu zvláštního zajištění daně, k němuž žalobkyně přistoupila v srpnu 2014 poté, co jí měly na základě kontrolních postupů správce daně vyvstat pochybnosti o nespolehlivosti dodavatele Great, jasně dokládá, že věnovala svým dodavatelům zvýšenou pozornost. Předně je třeba konstatovat, že využití institutu zvláštního zajištění daně je z hlediska posouzení projednávané věci irelevantní, neboť k němu žalobkyně přistoupila až v srpnu 2014, tedy se značným časovým odstupem poté, co proběhlo obchodování v prověřovaných zdaňovacích obdobích. Nadto se soud ztotožňuje s náhledem žalovaného, že akceptování argumentace žalobkyně, dle níž je při rozhodování o odepření nároku na odpočet DPH nutno zásadním způsobem přihlídnout k opatření, které žalobkyně nepřijala v době před zahájením obchodování ani v jeho průběhu, ale až následně poté, co si všimla, že se o jejího dodavatele zajímají orgány finanční správy, resp., že je rozkrýván posléze prokázaný podvod na DPH, by ve výsledku poskytlo možnost pozitivním právem a judikaturou předpokládané negativní důsledky plynoucí ze zapojení do daňového podvodu kdykoliv zpětně zahladit poté, co byl příslušnými orgány veřejné moci celý podvod odhalen. Daňovým subjektům by tak totiž bylo umožněno zcela rezignovat na jakoukoliv obezřetnost a přijímání opatření za účelem předcházení zapojení do daňových podvodů a toliko beze strachu z následků vyčkávat, zda v případě jejich řetězce dojde či nedojde k odhalení, což by vedlo k prolomení ochrany kolem systému DPH.
117. 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.
118. Pokud jde o námitky žalobkyně týkající se (ne)přenesení důkazního břemene stran prokázání vědomostního testu, z judikatury SDEU jasně vyplývá, že jsou to daňové orgány, které mají povinnost právně dostačujícím způsobem prokázat, že nastaly objektivní okolnosti svědčící o tom, že osoba povinná k dani, které bylo dodáno či poskytnuto plnění, věděla nebo mohla vědět, že se porušením či přijetím tohoto plnění, účastní plnění, které je součástí úniku na DPH (viz bod 43 rozsudku Bonik). Nalezení objektivních okolností v konkrétním případě je tak podmínkou pro to, aby mohly daňové orgány zkoumat, zda daňový subjekt přijal veškerá opatření, která po něm lze rozumně požadovat, aby předešel své účasti na daňovém podvodu (viz bod 66 Mahageben, též viz rozsudek NSS č. j. 9 Afs 111/2009-274 ze dne 21. 4. 2010).

119. 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).
120. V daném případě žalovaný unesl důkazní břemeno tím, že v dokumentu „Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení“, který byl žalobkyni doručen dne 13. 7. 2017, seznámil žalobkyni před vydáním napadeného rozhodnutí s odlišným právním názorem, přičemž prokázal existenci podvodu na DPH a popsal objektivní okolnosti, přičemž současně prokázal, že žalobkyně nepřijala dostatečná opatření, která na ní s ohledem na okolnosti případu mohla být rozumně požadována, aby tak zajistila svou neúčast na daňovém podvodu.
121. Důkazní břemeno tak bylo ve smyslu shora citované judikatury přeneseno zpět na žalobkyni, která však své důkazní břemeno neunesla, neboť neprokázala, že přijala dostatečná rozumná opatření k tomu, aby zamezila svoji účast na podvodu DPH.
122. K námitce žalobkyně, že jí žalovaný poskytl nepřiměřeně krátkou lhůtu na vyjádření k seznámení se zjištěnými skutečnostmi, v němž byl obsažen zcela nový právní závěr o účasti na daňovém podvodu, soud podle obsahu správního spisu ověřil, že dne 13. 7. 2017 byla žalobkyni doručena písemnost nazvaná „Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení“, ve které žalovaný před vydáním napadeného rozhodnutí seznámil žalobkyni s odlišným právním názorem a stanovil jí lhůtu 15 dní ode dne doručení písemnosti k podání vyjádření a doplnění dokazování. Na toto Seznámení žalobkyně reagovala podáním, doručeným žalovanému dne 28. 7. 2017, v němž se obsáhle meritorně vyjádřila a navrhla doplnění dokazování. Dne 8. 9. 2017 vydal žalovaný napadené rozhodnutí, které je předmětem přezkumu v tomto řízení.
123. Ačkoli za situace, kdy prostřednictvím Seznámení je daňový subjekt informován o odlišném právním názoru, který by ovlivnil rozhodnutí o odvolání v neprospěch odvolatele, si lze skutečně představit delší lhůtu pro předložení stanoviska a doplnění návrhu důkazů, než jaká byla žalovaným žalobkyni v Seznámení poskytnuta, v daném případě soud neshledal, že by postup žalovaného měl význam z hlediska zákonnosti napadeného rozhodnutí. Předně je třeba uvést, že žalobkyně, ač nyní krátkost lhůty namítá, se v uvedené lhůtě k věci obsáhle vyjádřila ve svém podání ze dne 28. 7. 2017. V tomto podání, ani nikdy poté do okamžiku vydání napadeného rozhodnutí, přitom neuvedla, že by jí poskytnutá lhůta byla nedostatečná a zasahovala do jejího práva na spravedlivý proces. Rovněž není bez významu, že žalovaný vydal napadené rozhodnutí až s odstupem cca měsíce a půl, kdy žalobkyně měla možnost se ve věci dále vyjádřit. Soud proto neshledal námitku důvodnou.
124. 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 soublasnou poznámkou.“ Soud po podrobném posouzení v dané věci prokázaných skutečností a z nich vyplývajících závěrů žalovaného obdobně jako Krajský soud v Ostravě shledal, že žalovaným popsane 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. Dle ustálené judikatury vyšších soudů nemá správní soud povinnost reagovat na každou dílčí žalobní argumentaci a tu obsáhle vyvrátit. Úkolem soudu je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (srov. rozsudek NSS ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013-19). Podstatné tedy je, aby se soud ve svém rozhodnutí zabýval všemi stěžejními námitkami účastníka řízení, což může v některých případech konzumovat i vypořádání některých dílčích a souvisejících námitek (srov. rozsudek NSS ze dne 24. 4. 2014, č. j. 7 Afs 85/2013-33, či rovněž nález ÚS ze dne 17. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1534/08).

XI. Závěr

125. Na základě všech shora uvedených skutečností městský soud neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
126. 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). Případně-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 30. prosince 2024

JUDr. Naděžda Řeháková v. r.
předsedkyně senátu