

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Tomáše Kocourka a soudkyň Evy Šonkové a Sylvy Šiškeové v právní věci žalobkyně: **ADM Olomouc s. r. o.**, se sídlem Hamerská 681/50, Olomouc, zast. Mgr. Viktorem Duškem, advokátem, se sídlem Pobřežní 648/1a, Praha 8, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 9. 2017, č. j. 38602/17/5300-21442-712226, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 30. 12. 2024, č. j. 9 Af 45/2017-233,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Přehled dosavadního řízení

[1] Žalobkyně (resp. její právní předchůdkyně společnost ADM Trading Prague s.r.o., o jejíž daňovou povinnost se jedná a která zanikla dne 1. 7. 2018 v důsledku fúze sloučením; v dalším textu nebude rozlišováno mezi touto společností a její právní nástupkyní, neboť to není pro věc významné) se žalobou podanou k Městskému soudu v Praze (dále jen „městský soud“) domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 9. 2017, č. j. 38602/17/5300-21442-712226, kterým bylo rozhodnuto o jejím odvolání proti třem platebním výměrům vydaným Specializovaným finančním úřadem (dále jen „správce daně“). Těmito platebními výměry správce daně rozhodl o tvrzených nadměrných odpočtech žalobkyně na dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období březen až květen 2014. Platební výměry byly vydány na základě zjištění učiněných v rámci daňové

kontroly navazující na postupy k odstranění pochybností, z nichž dle správce daně vyplynulo, že se žalobkyni nepodařilo unést důkazní břemeno stran přijetí zdanitelného plnění tak, jak bylo deklarováno na daňových dokladech, tedy že jí zboží (slunečnicová a řepková semena) dodala společnost GREAT CONSULT s.r.o. (dále jen „dodavatel“ či „Great Consult“). V rámci odvolacího řízení žalovaný formuloval odlišný právní názor, tedy že transakce mezi žalobkyní a dodavatelem byla zatížena podvodem na DPH, přičemž chybějící daň identifikoval u dodavatele společnosti Great Consult, společnosti VIA GROUP s.r.o. (dále jen „Via Group“). Žalovaný dospěl k závěru, že žalobkyně o své účasti na daňovém podvodu mohla a měla vědět, neboť existovaly objektivní okolnosti, které tomu nasvědčovaly, přičemž neučinila dostatečná opatření, která po ní mohla být rozumně vyžadována, aby své účasti na podvodu zabránila.

[2] **Žalovaný ve svém rozhodnutí** dospěl k závěru, že obchodní řetězec, kterého se účastnila i stěžovatelka, byl zasažen daňovým podvodem. Naznal, že stěžovatelka o své účasti na podvodném řetězci měla a mohla vědět (tedy je naplněn tzv. vědomostní test). Žalobkyně vstoupila do lukrativního obchodního styku (zakázky v řádu milionů korun) s dodavatelem, který se jí nemohl jevit jako spolehlivý. Dodavatel byl relativně novou tzv. 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 SLOVAKIA s.r.o. (dále jen „Corneco“) se sídlem na Slovensku, za kterou stály totožné fyzické osoby jako za společností Great Consult (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 se žalobkyní najmout zprostředkovatele (D. 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, společnostem 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 přeprodávala 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.

[3] **Městský soud** rozhodl o žalobě nejprve rozsudkem ze dne 10. 2. 2021, č. j. 9 Af 45/2017-107, tak, že rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Městský soud tehdy naznal, že žalovaný neprokázal existenci daňového podvodu ani to, že

o něm žalobkyně mohla a měla vědět. V rozsudku uvedl, že na obchodování žalobkyně s dodavatelem neshledal nic nestandardního. Žalovaný podal proti tomuto rozsudku kasační stížnost, které **Nejvyšší správní soud** (dále jen „NSS“) rozsudkem ze dne 20. 7. 2022, č. j. 2 Afs 56/2021-61, vyhověl. Důvodem zrušení rozsudku městského soudu byla jeho nepřezkoumatelnost, neboť městský soud opomenul hodnotit okolnosti, které nasvědčovaly tomu, že dotčené obchodní transakce byly zasaženy daňovým podvodem. Městský soud navíc dospěl ke vnitřně rozpornému závěru, dle nějž u žalobkyně nejsou dány okolnosti svědčící o jejím vědomém zapojení do daňového podvodu, ačkoliv zároveň naznal, že se v daném případě o daňový podvod vůbec nejednalo.

[4] Městský soud následně ve věci znovu rozhodl rozsudkem ze dne 17. 5. 2023, č. j. 9 Af 45/2017-161, kterým žalobu zamítl. V odůvodnění rozsudku zdůvodnil opačné posouzení věci tím, že se jedná o přirozený důsledek zrušujícího rozsudku NSS. S odkazem na princip předvídatelnosti rozhodnutí a legitimního očekávání hojně citoval rozsudek Krajského soudu v Ostravě, pobočky v Olomouci (dále jen „krajský soud“), ze dne 4. 3. 2022, č. j. 65 Af 32/2018-127, který byl vydán ve skutkově podobné věci (zdaňovací období červen a červenec 2014) týkající se stejné žalobkyně. Proti druhému rozsudku městského soudu brojila žalobkyně **kasační stížností, které NSS rozsudkem ze dne 28. 8. 2024, č. j. 6 Afs 162/2023-53, vyhověl**, rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Opět tak učinil z důvodu nepřezkoumatelnosti rozsudku. Dle názoru NSS se totiž sice městský soud dostatečně vypořádal s otázkou existence daňového podvodu, nevysvětlil však, co ho vedlo k názorovému posunu v rámci posouzení objektivních okolností důležitých z hlediska tzv. vědomostního testu, který vyústil v opačné rozhodnutí. Městský soud přitom hodnotil tytéž objektivní okolnosti na straně žalobkyně zcela odlišně než ve svém prvním rozsudku. Převzal přitom toliko mechanicky závěry krajského soudu týkající se tzv. vědomostního testu, aniž by předestřel vlastní myšlenkovou konstrukci. NSS uvedl, že převzetí závěrů rozsudku jiného soudu ve skutkově obdobných věcech sice možné je, ale obecně pouze v takových případech, kdy je citovaný rozsudek sám předvídatelný. Městský soud však neuvedl, proč považuje rozsudek krajského soudu za předvídatelný, čímž učinil nepředvídatelný i svůj vlastní rozsudek. Žalobkyně taktéž v žalobě uvedla množství (vůči závěrům krajského soudu konkurenčních) argumentů, které městský soud ve svém rozsudku vůbec nezmínil, nereagoval ani na její vyjádření k rozsudku krajského soudu, jehož závěry městský soud bez výhrad převzal, a opomněl vyhodnotit některé další důležité okolnosti věci, včetně žalobních bodů brojících proti procesnímu postupu žalovaného. Městský soud se ve svém rozsudku dále dopustil dílčích vnitřních rozporů, když některé citované pasáže rozsudku krajského soudu neodpovídaly jeho vlastnímu hodnocení.

[5] **Městský soud** žalobu svým (třetím) rozsudkem opět zamítl. Ve vztahu k tzv. vědomostnímu testu nejprve shrnul relevantní judikaturu. Zdůraznil, že jednotlivé objektivní okolnosti, které svědčí o vědomém zapojení žalobkyně do podvodného řetězce, je třeba posuzovat ve vzájemné souvislosti. Objektivními okolnostmi se přitom zabýval poprvé až ve svém druhém rozsudku, neboť v tom prvním dospěl k nesprávnému závěru, že nebyla prokázána samotná existence daňového podvodu. V prvním rozsudku se sice městský soud o některých objektivních okolnostech zmínil, nicméně tak učinil pouze proto, že nesprávně pochopil obsah jednotlivých žalobních bodů, resp. smísil dohromady námitky, které směřovaly vůči závěru o existenci podvodného jednání, a ty, kterými žalobkyně rozporovala splnění tzv. vědomostního testu. Městský soud ve svém druhém rozsudku

vycházel z toho, že pokud byl jeho první rozsudek nepřezkoumatelný, neúplný a jednostranný, nemohl se v druhém rozsudku dopustit názorového obratu. Objektivní okolnosti svědčící o vědomém zapojení žalobkyně do daňového podvodu hodnotil poprvé až ve druhém rozsudku.

[6] Ani v nynějším rozsudku neshledal městský soud důvod odchýlit se od závěrů vyslovených krajským soudem v rozsudku č. j. 65 Af 32/2018-127. Závěry krajského soudu jsou konečné a nezvratitelné, neboť řízení o kasační stížnosti proti jeho rozsudku bylo z důvodu nezaplacení soudního poplatku zastaveno. Není přitom úkolem městského soudu, aby posuzoval správnost rozsudku krajského soudu, jehož závěry již nemohou být z důvodu žalobkyniny procesní neaktivity posouzeny. Jednalo by se o obcházení institutu kasační stížnosti, neboť pravomoc přezkoumávat rozsudky krajských soudů náleží toliko NSS. Tento názor je dle městského soudu zcela v souladu se zásadami předvídatelnosti soudních rozhodnutí a ochrany legitimního očekávání. To, že městský soud věc ve svém druhém a třetím rozsudku posoudil jinak než v rozsudku prvním, je logickým důsledkem zrušení jeho prvního rozsudku ze strany NSS, který ho shledal nepřezkoumatelným, neúplným a jednostranným.

[7] Městský soud opětovně dospěl k závěru, že žalobkyně mohla a měla vědět, že se účastní daňového podvodu. Odkázal na body 54 až 67 žalobou napadeného rozhodnutí, v nichž žalovaný popsal okolnosti, z nichž lze tento závěr dovodit. Následně tyto okolnosti vyjmenoval. Uvedl, že žalobkyně měla zřejmé náznaky, že spolupráce se společností Great Consult pro ni může být riziková. Jednalo se o tzv. ready-made společnost, kterou si žalobkyně měla řádně prověřit. Předtím žalobkyně obchodovala se společností Corneco, kterou si žalobkyně rovněž neprověřila, i když se jednalo o společnost s nulovými zkušenostmi, a způsob navázání kontaktu jí měl být rovněž podezřelý. Žalobkyni mělo být podezřelé, že za společnostmi Corneco a Great Consult stojí stejné fyzické osoby. Městský soud poukázal na hodnotu transakcí, která je vzhledem k povaze dodavatele neobvykle vysoká. Žalobkyni mělo rovněž varovat, že společnost Coface odmítla dodávky od společnosti Great Consult pojistit. V souladu s rozhodnutím žalovaného městský soud poukázal na skutečnost, že za společnost Great Consult jednaly osoby, které nehovořily česky a nebyly znalé poměrů českého trhu, i když měla společnost působit primárně v České republice, a těmto fyzickým osobám tedy musela v obchodních jednáních překážet jazyková bariéra. Dalšími nestandardními okolnostmi transakcí, které měly žalobkyni upozornit na riziko podvodného jednání, byla zjevně graficky manipulovaná razítka na kupních smlouvách, nedostatečná dokumentace zboží či nesrovnalosti mezi dodacími listy a CMR listy ohledně původu zboží.

[8] Městský soud se vyjádřil i k námitce žalobkyně, dle níž dokumentace k předávanému zboží nepodléhala požadavkům uvedeným 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 tudíž nemusela od svého dodavatele zákonem vyžadované údaje obdržet. Žalobkyně totiž coby prodejce či dovozce biomasy dle § 21 odst. 3 zákona o ochraně ovzduší měla povinnost tyto údaje řádně evidovat. Na věci nic nemůže změnit ani skutečnost, že společnost Great Consult byla držitelem certifikátu ISCC (*International Sustainability and Carbon Certification*), neboť certifikát nic nevypovídá o bezproblémovosti jeho držitele ve sféře správy daní. V rámci posouzení zbytku

objektivních okolností městský soud toliko odkázal na znění druhého rozsudku krajského soudu.

[9] Městský soud se ztotožnil se žalovaným i v tom, že žalobkyně nepřijala opatření, kterými by své účasti na podvodném řetězci zabránila. Opětovně uvedl, že jestliže společnost Coface odmítla žalobkyni pojistit dodávky od společnosti Great Consult, mělo to žalobkyni vést ke zvýšené ostražitosti. Obdobně měly žalobkyni varovat i další popsané nesrovnalosti transakcí (společnost Great Consult např. nezveřejňovala účetní závěrky, měla virtuální sídlo, nedisponovala obchodními prostorami). Není přitom pravdou, že by si žalobkyně nemusela společnost Great Consult prověřovat, neboť za ní stály stejné fyzické osoby jako v případě jejího předchozího dodavatele Corneco. U jejího předchozího dodavatele totiž došlo před uskutečněním posuzovaných transakcí ke změně jednatele a společníka. Z výslechu jednatele žalobkyně pana Chalupy nevyplynulo, že by znal tehdejšího společného jednatele společností Great Consult a Corneco pana Praye. Zmínil pouze pana M. (chybně ho přitom označil jako M., což vypovídá o tom, že se s ním pan Chalupa vůbec nesetkal) a pana Horvátha. Za přijetí dostatečných opatření nelze považovat ani to, že stěžovatelka využila institut zvláštního zajištění daně. K zajištění daně totiž došlo až v srpnu 2014, tedy dlouho po uskutečnění dotčených transakcí.

II. Kasační stížnost a další podání účastníků

[10] **Žalobkyně** (dále též „stěžovatelka“) podala proti rozsudku městského soudu kasační stížnost, jejíž důvody podřadila pod § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“). Navrhla, aby NSS rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[11] Stěžovatelka je toho názoru, že rozsudek městského soudu trpí pro svoji nesrozumitelnost vadou nepřezkoumatelnosti. Městský soud nedostál povinnosti, kterou mu uložil v druhém zrušujícím rozsudku NSS, a pouze zopakoval závěry vyplývající z rozsudku krajského soudu, přičemž na konkrétní námitky stěžovatelky reagoval pouze okrajově. Ani v napadeném rozsudku městský soud nevysvětlil názorový obrat, ačkoli tak měl dle závazného právního názoru NSS učinit. Městský soud místo toho v podstatě popřel, že by k názorovému obratu vůbec došlo. Dále se stěžovatelka věnuje jednotlivým skutečnostem, které městský soud ve svých rozsudcích hodnotil odlišně. Městský soud sice svůj názor ohledně splnění tzv. vědomostního testu popsal tentokrát podrobněji, nicméně se jednalo pouze o popis jednotlivých objektivních okolností, což nemůže s ohledem na závěry NSS postačovat. Z napadeného rozsudku městského soudu tak stále nevyplývá, proč měly být některé okolnosti poprvé z hlediska tzv. vědomostního testu neprůkazné, načež je v dalších rozsudcích městský soud označil za nestandardní (např. jazyková vybavenost fyzických osob jednajících za dodavatele, názor společnosti Coface na pojištění dodávek). Ve věci nedošlo ani ke změně kontextu jednotlivých objektivních okolností, která by jejich odlišné hodnocení zdůvodňovala. Z napadeného rozsudku není zřejmé, do jaké míry se jedná o autonomní rozsudek a do jaké míry toliko o reprodukci rozsudku krajského soudu, který je však rovněž nepřezkoumatelný. Městský soud nadto opomněl hodnotit některé stěžovatelčiny žalobní námitky týkající se tzv. vědomostního testu (rozdíl mezi kupní a prodejní cenou zboží, proces přejímky a kontroly zboží).

[12] Pro případ, že by NSS shledal rozsudek městského soudu přezkoumatelným, je stěžovatelka toho názoru, že je nezákonný. Zjištěné okolnosti dotčených transakcí totiž nemohou nasvědčovat závěru, že stěžovatelka měla a mohla vědět, že byly zasaženy daňovým podvodem. Žalovaný a městský soud tyto okolnosti hodnotili prismatem „zpětného ohlédnutí" jako nestandardní, ačkoli měli přihlédnout ke kontextu doby, v níž transakce proběhly. Městský soud i žalovaný dostatečně nevymezili, v čem bylo navázání spolupráce mezi stěžovatelkou a společností Great Consult, a předtím společností Corneco rizikové. Uvedli pouze, že za rizikové lze považovat navázání spolupráce prostřednictvím internetových stránek, s čímž stěžovatelka nesouhlasí. Stěžovatelka neměla důvod si společnost Great Consult nijak blíže prověřovat, neboť u ní neexistovaly žádné varovné signály a s její předchůdkyní (společností Corneco) měla dobré zkušenosti. Skutečnost, že se u společnosti Corneco změnil jednatel a společník, byla pro stěžovatelku z obchodního hlediska irelevantní. Změna dodavatele byla pro stěžovatelku logickým krokem, neboť již nemusela zboží převážet sama ze Slovenska na území České republiky, když nově obchodovala přímo se subjektem působícím v České republice. Není navíc pravdou, že by si stěžovatelka společnost Great Consult předem neprověřila. Vyhledala si ji v registru plátců DPH, kde nebyla vedena jako nespolehlivý plátce, a v obchodním rejstříku. Obchody byly uzavírány na základě písemných smluv, stěžovatelka za dodávky platila až po převzetí zboží a prováděla kontrolu kvality. Dodavatel byl držitelem certifikátu ISCC prokazujícího udržitelnost dodávané biomasy. To, že společnost Coface odmítla dodávky pojistit, ve stěžovatelce nevzbudilo pochybnosti o důvěryhodnosti dodavatele, neboť důvodem nepojištění dodávek byla toliko nedostatečná historie dodavatele. Společnost Coface se nijak nevyjadřovala k rizikovosti obchodní spolupráce. Pojištění dodávek nadto ani nebylo nutným předpokladem pro uskutečnění obchodů dle interních pravidel stěžovatelky.

[13] Stěžovatelka dále uvedla, že funkci jednatele společnosti působící v České republice může vykonávat i osoba cizí státní příslušnosti a stejně tak může i společnost založit. Z ničeho přitom nevyplývá, že by taková osoba nemohla být znalá tuzemských obchodních poměrů, obzvláště jde-li o trh s olejninami, který je v rámci EU značně unifikován. Ničím neobvyklým není ani vystavování faktur v cizím jazyce, obzvláště jedná-li se o faktury ve slovenštině, která je s češtinou vzájemně srozumitelná. Stěžovatelka vznesla v žalobě podrobné námitky stran těchto okolností, které však městský soud nevypořádal, a pouze převzal závěry žalovaného, aniž by na tvrzení stěžovatelky reagoval.

[14] Dále stěžovatelka namítla, že vlastnoruční podpis či otisk razítka nejsou nutnou náležitostí daňového dokladu. Skutečnost, že byla razítka upravena v počítačovém programu, tedy není rozhodná, a nadto není v obchodním styku ani neobvyklá. Z argumentace městského soudu nevyplývá, jak by tato skutečnost zdůvodňovala vědomé zapojení stěžovatelky do podvodného řetězce. Jiné aspekty dodacích listů (chybějící forma společnosti Great Consult, chyby v její obchodní firmě) lze považovat za pouhé chyby v psaní, které mohly stěžovatelku jen těžko vést k větší obezřetnosti.

[15] Z legislativy EU vyplývá, že držitel certifikátu ISCC splňuje kritéria udržitelnosti biomasy stanovená evropskými předpisy (rozhodnutí Komise 2011/438/EU ze dne 19. 7. 2011 ve spojení s čl. 18 bodem 4 druhým a třetím odstavcem směrnice 2009/28/ES). Držitel certifikátu není povinen prokazovat splnění kritérií udržitelnosti dalšími dokumenty, které jsou vyžadovány vnitrostátními předpisy. Žalovaný i městský soud ve

svých rozhodnutích uvádějí, že certifikát ISCC nevypovídá nic o důvěryhodnosti společnosti Great Consult, na druhou stranu však stěžovatelce vytýkají, že od dodavatele neobdržela dokumenty vyžadované vnitrostátními předpisy. Byla to ale právě účast dodavatele na nepovinném režimu ISCC, která způsobila, že žádné další dokumenty předávat nemusel. Stěžovatelce tedy logicky nemohlo přijít podezřelé, že jí dodavatel nic dalšího nepředal. Naopak certifikace nezávislou entitou svědčí spíše závěru o spolehlivosti dodavatele, neboť za účelem získání certifikátu musí každý subjekt projít nezávislým auditem.

[16] Stěžovatelka se neztotožnila ani se závěrem, že nepřijala dostatečná opatření, kterými by své účasti na daňovém podvodu zabránila. Svého dodavatele podrobila standardní kontrole. V roce 2014 bylo povědomí o daňových podvodech obecně nižší (i s ohledem na judikaturu Soudního dvora Evropské unie, která od té doby prodělala významný vývoj), a v tomto kontextu je tedy třeba vymezit i opatření, která mohl daňový subjekt v podobných případech učinit. Obezřetnost stěžovatelky nelze hodnotit současnými standardy. Stěžovatelka v tomto kontextu odkázala na odborný článek z roku 2012, v němž jsou popisovány požadavky na obezřetnost daňového subjektu, které stěžovatelka v době uskutečnění zdanitelných plnění plně respektovala. V době uskutečnění transakcí bylo navíc obecně známo, že daňové subjekty přistupovaly velmi laxně ke zveřejňování účetních závěrek. Společnost Great Consult nadto sice neuveřejnila účetní závěrku za rok 2012 včas, jednalo se však o rok vzniku společnosti, kdy ještě nevykonávala žádnou ekonomickou činnost, a účetní závěrku i tak následně zveřejnila. Společnost Great Consult se stěžovatelce nejevila jako riziková a v kontextu toho je třeba chápat i jí přijatá opatření.

[17] Stěžovatelka navíc využila institutu zajištění daně dle § 109a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Nerozporuje, že tak učinila až v návaznosti na kontrolní zjištění správce daně u společnosti Great Consult. Toto opatření by samo o sobě samozřejmě nepostačovalo, může však sloužit jako dokreslení obezřetného postupu stěžovatelky. Další indikátory údajné neobezřetnosti dle jejího názoru nemohou samy o sobě obstát (virtuální sídlo dodavatele apod.), což vyplývá i z relevantní judikatury NSS. Naopak důvěryhodnost dodavatele zvyšovaly výsledky kontroly kvality zboží, písemné smlouvy, platby *ex post* či certifikát ISCC.

[18] **Žalovaný ve svém vyjádření** navrhl, aby NSS kasační stížnost zamítl. NSS ve svém druhém zrušujícím rozsudku městskému soudu uložil, aby v rámci dalšího řízení řádně vyhodnotil, ze kterých okolností věci vyplývá, či nevyplývá stěžovatelčina vědomá účast na daňovém podvodu. Tomuto požadavku městský soud dostál (body 100 až 117 rozsudku), neboť z odůvodnění jeho rozsudku je patrné, jaký zaujímá k rozhodným okolnostem postoj. Městský soud rovněž dostál své povinnosti zdůvodnit svůj názorový obrat (body 89 až 99 rozsudku). Žalovaný s městským soudem souhlasí v tom, že pokud městský soud ve svém prvním rozsudku hodnotil objektivní okolnosti pouze povrchně a výběrově, je logicky možné, že v rámci nového projednání věci dospěje k opačným závěrům. Nyní městský soud posoudil jednotlivé okolnosti ve vzájemném kontextu. Dle názoru žalovaného je postup městského soudu spočívající v odkazování na závěry krajského soudu v paralelní věci v souladu s principem předvídatelnosti soudního rozhodování. Městský soud byl povinen závěry krajského soudu při svém rozhodování zohlednit. Relevance rozsudku krajského soudu byla posílena tím, že již nemohl být podroben přezkumu ze strany NSS, a tedy jeho

závěry se staly nezpochybnitelnými. Městský soud nemůže posuzovat správnost rozsudku krajského soudu, neboť by se jednalo o obcházení institutu kasační stížnosti. Ostatně i sám NSS ve svém druhém zrušujícím rozsudku uvedl, že není bezpodmínečně nutné, aby městský soud hledal za každou cenu vlastní argumentaci.

[19] Žalovaný je toho názoru, že v napadeném rozsudku nebyly zohledněny jiné okolnosti než ty, kterých si musela být stěžovatelka vědoma. Dále považuje za nemístné, aby NSS při svém rozhodování vycházel z pojetí daňových podvodů a povědomí o nich, které tu bylo v roce 2014, neboť judikatura funguje na principu tzv. incidentní retrospektivy.

[20] Dále se žalovaný vyjádřil k námitkám stran navázání spolupráce mezi stěžovatelkou a společností Great Consult. Připomněl, že identifikoval sedm okruhů nestandardních objektivních okolností, stěžovatelka je však rozporuje jednotlivě bez zohlednění jejich celkového kontextu. Bezproblémovost navázání obchodní spolupráce nemůže být zdůvodněna předchozím obchodováním se společností Corneco, která byla faktickým (z personálního hlediska) předchůdcem dodavatele Great Consult, neboť navázání kontaktu s touto společností rovněž provázela řada nestandardních okolností. Společnost Corneco měla prakticky nulovou historii, přesto s ní stěžovatelka začala obchodovat toliko na základě oslovení přes internet a bez řádného prověření společnosti. Žalovaný dodal, že společnost Coface sice v rámci prověření společnosti Great Consult neučinila žádný definitivní závěr o její spolehlivosti jako dodavatele, dodávky však odmítla pojistit, což mělo stěžovatelku alespoň motivovat k dalšímu prověřování.

[21] K dalšímu okruhu objektivních okolností žalovaný uvedl, že osoba neznalá obchodních poměrů a jazyka země, v níž obchoduje, je ve své činnosti zákonitě limitována. Osoby jednající za dodavatele rozuměly prakticky pouze maďarsky. Doklady k dodávkám sice byly vyhotoveny ve slovenštině, což je vůči češtině srozumitelný jazyk, osoby jednající za společnost Great Consult však slovenštinu neovládaly. Nemohly tak rozumět vlastním daňovým dokladům, což žalovaný považuje za podstatnou nestandardní okolnost.

[22] Žalovaný uznal, že na daňových dokladech nemusí být dle účinných zákonů razítko ani vlastnoruční podpis vystavitele, nicméně pokud se na nich nachází, nelze ignorovat jejich podezřelou podobu. Kvalita obchodní dokumentace byla v posuzované věci špatná. Obchodní firma dodavatele v ní byla několikrát uvedena s chybami, běžně v ní chybí identifikační čísla obchodních partnerů, často též údaj o množství dodaného zboží apod. I tyto vady měly stěžovatelku varovat. Mezi smluvními stranami bylo dohodnuto, že udržitelnost biomasy musí být doložena nejpozději v době dodávky na dodacích listech. Stěžovatelka však nikdy neobdržela dodací listy o požadovaném obsahu. Význam certifikátu ISCC tak pro nynější řízení není zásadní. Certifikáty nevypovídají nic o daňové spolehlivosti společnosti Great Consult, stěžovatelka jejich význam uměle nadhodnocuje.

[23] Co se týče námitek, v nichž stěžovatelka odkazuje na pasáže žaloby věnující se kontrole zboží a rozdílu mezi kupní a prodejní cenou, ty považuje žalovaný za nepřípustné. Městský soud se totiž již ve svém předchozím rozsudku ztotožnil s pozicí stěžovatelky. Jedná se tedy o polemiku s odůvodněním rozsudku. Žalovaný v této souvislosti uvedl, že nesouhlasí s městským soudem v tom, jak obě otázky posoudil, a odkázal na příslušné body svého rozhodnutí. Stěžovatelka žádnou kontrolu kvality zboží neprováděla, neboť opak

nevyplývá ze žádného podkladu. Žalovaný setrval i na své argumentaci stran rozdílů kupní a prodejní ceny zboží.

[24] Žalovaný uvedl, že důkazní břemeno stran prokázání přijetí opatření k zamezení účasti na daňovém podvodu leží na daňovém subjektu a stěžovatelka ho neunesla. Neexistuje jediný důvod, proč by daňové orgány a soudy při svém rozhodování neměly aplikovat závěry judikatury, která vznikla až s časovým odstupem po uskutečnění zdanitelných plnění. Obecné povědomí o daňových podvodech se nadto za posledních 10 let nezměnilo v takové míře, jak se snaží dovodit stěžovatelka. V této souvislosti žalovaný odkázal na judikaturu NSS, která vznikla ještě před uskutečněním posuzovaných transakcí. Od té doby byly požadavky na obezřetnost daňových subjektů pouze precizovány a rozhojňovány. Rovněž není pravdou, že by při posouzení obezřetnosti hrály roli pouze okolnosti shrnované ve stěžovatelkou citovaném článku. Naopak z judikatury NSS plyne, že nezohlednění skutečnosti, že dodavatel daňového subjektu nezveřejňuje účetní závěrky a má virtuální sídlo, či nezohlednění historie dodavatele apod. svědčí o lehkomyslnosti daňového subjektu. Na tom nemůže změnit nic ani to, že ve skutkově odlišných věcech NSS podobné okolnosti za varovné nepovažoval, neboť každý případ je nutno hodnotit autonomně s ohledem na specifika věci. Od specifik věci se odvíjí i míra opatření, která by měl daňový subjekt přijmout. Této míře stěžovatelka nedostála. Prověření obchodního partnera v obchodním rejstříku a v rejstříku plátců DPH nemohlo s ohledem na okolnosti transakcí postačovat, neboť nebylo s to odhalit veškeré informace o jejich skutečném účelu. Dále se žalovaný blíže věnoval problematice nezveřejňování účetních závěrek a virtuálních sídel. Za dostatečné nepovažuje ani využití institutu zajištění daně, neboť k tomuto kroku stěžovatelka přistoupila *ex post* v návaznosti na kroky správce daně v daňovém řízení se společností Great Consult. Nejednalo se o opatření ve smyslu příslušného kroku tzv. vědomostního testu, ale spíše o pokus zahladit vlastní účast na podvodném řetězci.

[25] **Stěžovatelka ve své replice** setrvala na stanovisku, že městský soud nedostál svým povinnostem plynoucím ze závazného právního názoru vyjádřeného v druhém zrušujícím rozsudku NSS. Považuje nicméně za účelné, aby NSS posoudil podstatu sporu z hlediska věcného, neboť nelze očekávat, že by se městský soud v případě zrušení nyní napadeného rozsudku pro nepřezkoumatelnost oprostil od závěrů vyjádřených v rozsudku krajského soudu, které přebírá.

[26] Stěžovatelka je toho názoru, že se v kasační stížnosti vyjádřila ke všem objektivním okolnostem identifikovaným žalovaným. Pokud jednotlivé okolnosti z hlediska tzv. vědomostního testu neobstojí, nemůže obstát ani jejich celkový kontext. Řada objektivních okolností vymezených žalovaným představuje spíše nedostatky dokumentů než relevantní skutečnosti nasvědčující tomu, že se stěžovatelka vědomě účastnila daňového podvodu. Dva ze sedmi okruhů objektivních okolností nadto městský soud shledal standardními a nelze je stěžovatelce klást k tíži.

[27] Stěžovatelka nezpochybnila platnost principu tzv. incidentní retrospektivy judikatury. Je pouze toho názoru, že při hodnocení tzv. vědomostního testu je třeba přihlédnout ke specifikům doby, v níž se uskutečnily posuzované transakce, kdy některé vytýkané okolnosti ještě nemohly mít varovný efekt. Stejně tak nelze od specifik doby odhlédnout při hodnocení stěžovatelkou přijatých opatření.

[28] V roce 2014 bylo běžnou praxí stěžovatelky, že místo „běžné“ dokumentace osvědčující udržitelnost biomasy požadovala pouze prokázání certifikace ISCC. Ze smluvní dokumentace nevyplývá, že by měl dodavatel stěžovatelce předložit nutně dokumenty vyžadované vnitrostátní legislativou prokazující udržitelnost biomasy, tj. nepostačovalo by doložit certifikát ISCC. Stěžovatelka je nadále toho názoru, že certifikát ISCC nadto zvyšoval důvěryhodnost dodavatele.
[29] **Žalovaný v duplice** zopakoval své stanovisko ohledně přezkoumatelnosti napadeného rozsudku. Pokud jde o jednotlivé okruhy objektivních okolností, poukázal na změnu stěžovatelčina postoje, která v kasační stížnosti měla dva okruhy za nevypořádané, v replice již má za to, že v tomto rozsahu shledal městský soud žalobní argumentaci důvodnou. Pokud jde o dokládání udržitelnosti biomasy, žalovaný nerozporuje, že dle § 21 odst. 8 zákona o ochraně ovzduší bylo možné postup předvídaný tímto zákonem nahradit předložením certifikátu ISCC. Přestože po dobu platnosti certifikátu ISCC nebylo třeba samostatně ke každé dodávce dokládat udržitelnost dodávané biomasy, v kupních smlouvách si stěžovatelka a dodavatel ujednali, že bude udržitelnost biomasy doložena nejpozději v době uskutečnění každé dodávky v rámci jednotlivých dodacích listů. Tento režim sjednaný nad rámec zákonem daných minimálních požadavků však nebyl dodržován. Žalovaný nesouhlasí se stěžovatelkou v tom, že význam certifikátu ISCC posouvá i do oblasti dodržování povinností v oblasti daní, s kterou nemá nic společného.

[30] **Stěžovatelka v triplice** uvedla, že vzhledem k délce soudního řízení považuje za účelné, aby se NSS věcně zabýval podstatou sporu, a to již nyní, nikoliv až v rámci případné další kasační stížnosti. Pokud jde o certifikát ISCC, vytkla žalovanému, že nereflektuje tu jeho stránku významnou pro obchodní praxi, která souvisí s prověřením dodavatele ze strany nezávislé autority, což přispívá k jeho důvěryhodnosti. Neztotožnila se ani s názorem žalovaného, že mezi smluvními stranami bylo ujednáno dokládání udržitelnosti biomasy v souladu s nařízením o kritériích udržitelnosti biopaliv. Vzor dodacího listu používaného v rámci skupiny ADM obsahoval prostor pro vyplnění informace o certifikačním systému a čísla platného certifikátu. Jelikož je platnost certifikátu omezena, je logické, že ve smluvní dokumentaci byla obsažena povinnost doložit udržitelnost biomasy coby stěžovatelčina pojistka pro případ, že by dodavatel již nebyl držitelem certifikátu ISCC.

III. Posouzení kasační stížnosti

[31] NSS nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatelka je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupena advokátem.

[32] Kasační stížnost je přípustná ve smyslu § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s., neboť stěžovatelka předně namítá, že se městský soud neřídil závazným právním názorem NSS vyjádřeným v předchozím zrušujícím rozsudku, a dále namítá jeho nezákonnost z důvodů, jimiž se NSS ve svých předchozích rozsudcích v této věci nemohl zabývat, neboť tomu bránila nepřezkoumatelnost rozsudků městského soudu (usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 22. 3. 2011, č. j. 1 As 79/2009-165, č. 2365/2011 Sb. NSS).

[33] NSS se nejprve zabýval přezkoumatelností rozsudku městského soudu, a to ve světle svého závazného právního názoru vysloveného v rozsudku č. j. 6 Afs 162/2023-53. Předně připomíná, že v uvedeném rozsudku vysvětlil, z jakých okolností dovozuje, že městský soud ve svém v pořadí druhém rozsudku zaujal diametrálně odlišné závěry v porovnání s rozsudkem prvním. Pokud se v nyní napadeném rozsudku snažil městský soud vysvětlit, že tomu tak nebylo vzhledem k nepřezkoumatelnosti závěrů, na nichž byl vystavěn jeho první rozsudek, zpochybňuje tím závěr NSS, jímž byl však přísně kasačně vázán. Tímto závěrem je ostatně vázán i NSS, jenž se tak k této otázce již nebude vyjadřovat (viz usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 23. 2. 2022, č. j. 1 Azs 16/2021-50, č. 4321/2022 Sb. NSS).

[34] Z hlediska respektování závazného právního názoru NSS a přezkoumatelnosti nyní napadeného rozsudku městského soudu však není významné, zda v něm městský soud akceptoval závěr NSS, že druhý rozsudek městského soudu byl založen na názorovém obratu v porovnání s rozsudkem prvním, nýbrž zda napravil nedostatky v odůvodnění, na které NSS poukázal. A třebaže by jistě bylo možné městskému soudu vytknout, že tak neučinil příkladně, resp. že tak mohl učinit ještě důsledněji a s větší pečlivostí a přesvědčivostí argumentace, ztotožňuje se NSS s názorem stěžovatelky prezentovaným v její replice a triplice, že s ohledem na celkovou délku soudního řízení je třeba upřednostnit věcné přezkoumání závěrů městského soudu, a tedy poskytnout efektivní ochranu jejím právům, pokud to odůvodnění napadeného rozsudku umožňuje.

[35] Z odůvodnění napadeného rozsudku vyplývá, že se městský soud i nadále zcela ztotožňuje se závěry, které učinil krajský soud v rozsudku č. j. 65 Af 32/2018-127 a na něž v bodě 106 odkázal. V tomto ohledu se *de facto* neliší předchozí rozsudek městského soudu od nyní napadeného (snad jen ve zvolené formě; v předchozím rozsudku městský soud citoval plné znění bodů 30 až 44 rozsudku krajského soudu, v nyní napadeném rozsudku již na tyto body pouze odkázal). Z odůvodnění napadeného rozsudku nelze přes určité zavádějící formulace dovodit, že by městský soud vycházel z mylného předpokladu, že je závěry krajského soudu vázán a nemůže se od nich odchýlit, nýbrž považoval je za věcně správné, a proto se s nimi ztotožnil a přijal je za své. Nad rámec toho městský soud nyní formuloval v bodech 101 až 105 odůvodnění komplexnější náhled na jednotlivé okruhy objektivních okolností vymezené žalovaným, alespoň stručně vysvětlil, proč má úvahy žalovaného za správné, přičemž reflektoval i některé konkrétní výhrady stěžovatelky prezentované v žalobě.

[36] Stěžovatelce nelze přisvědčit, že by městský soud zcela pominul žalobní body, které formulovala proti dvěma okruhům objektivních okolností, a sice absenci kontroly zboží a obchodování se zápornou či velmi nízkou kladnou marží. K těmto námitkám se městský soud vyjádřil v bodě 106 svého rozsudku, v němž odkázal mj. na bod 41 rozsudku krajského soudu č. j. 65 Af 32/2018-127. Ztotožnil se tak se závěry krajského soudu, podle nějž tyto dva okruhy skutečností nelze považovat za objektivní okolnosti svědčící o tom, že stěžovatelka mohla a měla vědět o zapojení do daňového podvodu. Městský soud tedy tyto námitky vypořádal ve prospěch stěžovatelky. To ostatně ve svých podáních v řízení o kasační stížnosti připustil jak žalovaný, tak posléze též stěžovatelka.

[37] Jakkoliv lze rozumět stěžovatelce, že s ohledem na závazný právní názor NSS vyjádřený v rozsudku č. j. 6 Afs 162/2023-53 očekávala, že městský soud přistoupí

k odůvodnění napadeného rozsudku tak, aby maximálním možným způsobem podpořil přesvědčivost svých závěrů, NSS shledal, že městský soud se řídil alespoň základem závazného právního názoru NSS a odůvodnění jeho rozsudku obsahuje takové úvahy, které umožňují jeho závěry přezkoumat. NSS proto následně přistoupil k věcnému posouzení závěru městského soudu, podle nějž stěžovatelka měla a mohla vědět o tom, že se transakcemi se společností Great Consult podílí na daňovém podvodu.

[38] Obecná východiska dovozená judikaturou Soudního dvora Evropské unie a NSS týkající se tzv. vědomostního testu shrnul v napadeném rozsudku městský soud (viz např. body 81-85 a 100). Jejich správnost nebyla kasační stížností zpochybněna, spor se vede o to, jak mají být hodnoceny jednotlivé okolnosti, o něž opřel tzv. vědomostní test žalovaný, resp. městský soud.

[39] Již výše bylo zmíněno, že žalovaný založil svůj závěr o tom, že stěžovatelka měla a mohla vědět, že se transakcemi se společností Great Consult podílí na daňovém podvodu, na souhrnu sedmi okruhů objektivních okolností. Městský soud se v návaznosti na žalobní námitky ztotožnil s žalovaným pouze ohledně pěti okruhů objektivních okolností, přičemž zbývající dva okruhy (absence kontroly zboží a obchodní marže) neshledal za okolnosti nasvědčující vědomému zapojení do daňového podvodu. Předmětem řízení o kasační stížnosti je rozsudek městského soudu, jehož závěry se NSS musí zabývat. NSS proto nemohl v tomto řízení posuzovat ty okruhy objektivních okolností, na nichž městský soud svůj závěr nezaložil. Žalovaný se sice s touto částí úvah městského soudu neztotožnil, nicméně vzhledem k tomu, že městský soud žalobu zamítl, nebyl subjektivně legitimován podat kasační stížnost. Nemohl ani v řízení o kasační stížnosti stěžovatelky vymezit kasační námitky. NSS tak v tomto řízení o kasační stížnosti vycházel z toho, že závěr o naplnění tzv. vědomostního testu se opírá pouze o pět okruhů objektivních okolností, mezi něž nenáleží otázky související s kontrolou zboží a výší obchodní marže.

[40] V souvislosti s výše uvedenou poznámkou lze poukázat na východisko formulované v rozsudku NSS ze dne 13. 10. 2022, č. j. 2 Afs 246/2020-101: *„Při prokazování podvodu na DPH může správce daně vycházet z jednotlivých podezřelých okolností, kdy však tyto jednotlivé okolnosti samy o sobě nemusí postačovat k závěru, že konkrétní daňový subjekt věděl, resp. vědět měl a mohl o existenci podvodu na DPH v rámci řetězce dodavatelů a odběratelů. Všechny objektivní okolnosti, které správce daně zjistí, je pak třeba posuzovat v jejich souhrnu. To vede k tomu, že daňový subjekt sice může jednotlivou okolnost vysvětlit, ale celkový obraz zůstane nezměněn. Zároveň je ovšem třeba vzít v potaz, že závěr o tom, že daňový subjekt na základě jednotlivých podezřelých okolností věděl či vědět mohl o své účasti na podvodu na DPH, stojí na takových podezřelých okolnostech jako na pomyslných ‚pilířích'. Pakliže daňový subjekt úvahu o podezřelosti některých těchto okolností relevantně vyvrátí, potažmo se s jeho argumentací daňový orgán přesvědčivě nevypořádá, stává se konstrukce podvodu na DPH v tomto druhém kroku testu poněkud vratkou, a to dokonce i tak, že se tato ‚stavba' může i zhroutit."*

[41] Kasační soud rovněž připomíná, že posuzované okolnosti nemusí být (hodnoceno jednotlivě) nezákonné ani samy o sobě podezřelé. Podstatné je, že z jejich souhrnu lze téměř vyloučit, že by se jednalo o běžné obchodování v dotčené oblasti podnikání (rozsudky NSS ze dne 6. 8. 2020, č. j. 1 Afs 304/2019-33, a ze dne 18. 7. 2023, č. j. 1 Afs 125/2022-61).

[42] Žalovaný ve svém rozhodnutí spatřoval nedostatek dokumentace ke zboží mimo jiné v tom, že podle zákona o ochraně ovzduší a nařízení o kritériích udržitelnosti biopaliv musela stěžovatelka obdržet od dodavatele údaje k dodávané biomase podle uvedených předpisů. Tyto údaje jí však dodavatel neposkytl, ačkoliv tak podle kupní smlouvy měl učinit nejpozději při dodání zboží. Městský soud s odkazem na závěry krajského soudu potvrdil, že z předložených dokladů nevyplývá, že by společnost Great Consult prokázala stěžovatelce udržitelnost dodávané biomasy. Stěžovatelka byla povinna evidovat samostatná prohlášení pěstitelů biomasy a jednotlivá samostatná prohlášení pěstitelů, jednotlivá dílčí prohlášení o shodě vystavená prodejci či dovozci a kopii všech certifikátů všech dodavatelů tak, aby byla schopna prokázat původ biomasy, a to až k jejímu pěstiteli. Z dokladů poskytnutých stěžovatelkou nevyplývá, že by od dodavatele obdržela jeho dílčí prohlášení o shodě s kritérii udržitelnosti ani samostatná prohlášení pěstitelů a dílčí prohlášení o shodě s kritérii udržitelnosti předchozích prodejců. To nelze „překrýt“ tvrzením, že společnost Great Consult byla držitelem certifikátu ISCC, jenž nic nevypovídá o standardnosti konkrétních obchodů (jednotlivých dodávek) a nelze jej vnímat ani jako doklad bezproblémovosti jeho držitele ve sféře správy daní.

[43] Stěžovatelka v řízení o kasační stížnosti doplnila svoji argumentaci zakládající se na tom, že dodavatel byl držitelem certifikátu ISCC, tudíž nemusel předkládat doklady vyjmenované žalovaným a městským soudem, o odkaz na konkrétní právní akty Evropské unie, doporučení přijatá na jejich základě a zákon o ochraně ovzduší, které tento závěr podporují.

[44] NSS k tomu uvádí, že městský soud neshledal stěžovatelčinu argumentaci tím, že její dodavatel byl držitelem certifikátu ISCC, důvodnou, což dovodil zejména z § 21 odst. 3 a 5 zákona o ochraně ovzduší a nařízení o kritériích udržitelnosti biopaliv, které zavádí národní systém prokazování udržitelnosti biopaliv, a implementují tak povinnosti plynoucí ze směrnice Evropského parlamentu a Rady 2009/28/ES ze dne 23. 4. 2009 o podpoře využívání energie z obnovitelných zdrojů (dále jen „směrnice“). Pominul však, že podle § 21 odst. 12 zákona o ochraně ovzduší může být prokázání splnění kritérií udržitelnosti podle odstavců 1 až 4 tohoto ustanovení nahrazeno dokladem vystaveným v souladu s rozhodnutím Evropské komise vydaným na základě čl. 18 odst. 4 směrnice. Evropská komise prováděcím rozhodnutím 2011/438/EU ze dne 19. 7. 2011 rozhodla, že nepovinný režim ISCC prokázal, že dodávky paliv splňují kritéria udržitelnosti, a obsahuje přesné údaje ve smyslu čl. 17 směrnice. V tomto kontextu závěry městského soudu ani žalovaného neobstojí.

[45] Ostatně žalovaný sám v reakci na stěžovatelčinu argumentaci v řízení o kasační stížnosti uznal, že společnost Great Consult jakožto držitelka certifikátu ISCC nemusela za účelem splnění povinností plynoucích z veřejnoprávní regulace předkládat žádné doklady. Svoji argumentaci posunul tím směrem, že v kupních smlouvách stěžovatelka s dodavatelem ujednala, že bude uvedené doklady přesto předávat. Stěžovatelce tedy vytýká, že akceptovala porušování soukromoprávní povinnosti dodavatelem, nikoliv však již to, že v důsledku toho sama nemohla splnit svoji veřejnoprávní povinnost prokázat udržitelnost biomasy.

[46] Ze správního spisu vyplývá, že v daňových dokladech vystavovaných společností Great Consult je vždy uvedeno číslo certifikátu ISCC. Pokud stěžovatelka v daňových

dokladech uváděla skutečnost, která je zcela postačující z hlediska plnění povinností na úseku kontroly udržitelnosti biomasy, nelze jednání, které žalovaný považoval za nestandardní, spojovat s tím, že se stěžovatelka v jeho důsledku vystavovala nebezpečí neplnění svých veřejnoprávních povinností. Přitom právě za účelem splnění těchto povinností bylo v kupních smlouvách ujednáno, že společnost Great Consult musí při dodání zboží doložit udržitelnost biomasy. V kupních smlouvách je uvedeno, že prodávající prohlašuje, že jím prodaná biomasa je v souladu se směrnicí Evropského parlamentu a Rady 2009/28/ES a se schématy EU ISCC/REDCert. Udržitelnost biomasy musí být doložena prostřednictvím dokumentace (dodací listy) nejpozději v době dodávky. Z toho ovšem nelze podle NSS dovodit, že by stěžovatelka trvala na předložení dokladů uváděných v rozhodnutí žalovaného, resp. rozsudku městského soudu i v případě, kdy je dodavatel držitelem certifikátu ISCC. Pokud tedy dodavatel splnil požadavky stanovené právními předpisy na doložení udržitelnosti biomasy tím, že je držitelem certifikátu ISCC, nevyplývá z kupních smluv, že by nad rámec toho musel splnění požadavků na udržitelnost biomasy dokládat i v souladu s národním režimem uplatňujícím se v případě, kdy není dodavatel držitelem nepovinného certifikátu uznaného prováděcím rozhodnutím Evropské komise.

[47] NSS tedy nepřisvědčil městskému soudu ani žalovanému, že by jimi popsané nedostatky dokumentace související s povinností prokazovat udržitelnost biomasy představovaly objektivní okolnost nasvědčující tomu, že stěžovatelka mohla a měla vědět, že se podílí na daňovém podvodu. Odpadl tak další „pilíř“ (vedle dvou „pilířů“ eliminovaných městským soudem), na nichž stojí závěr žalovaného o naplnění tzv. vědomostního testu.

[48] Stěžejní objektivní okolnost spočívá v tom, jak stěžovatelka vůbec navázala obchodní spolupráci se společností Great Consult. Stěžovatelka uvedla, že v minulosti ji oslovil na základě internetové prezentace zástupce společnosti Corneco, s níž začala obchodovat. Společnost Corneco dodávala zemědělské produkty do sila, které má stěžovatelka na Slovensku. Posléze byla stěžovatelce nabídnuta spolupráce se společností Great Consult, za kterou jednaly totožné osoby jako za společnost Corneco, s tím, že zboží bude dodáváno přímo do zpracovatelského závodu v Olomouci, což mělo pro stěžovatelku tu výhodu, že odpadly náklady na přepravu zboží z jejího sila na Slovensku do Olomouce. Stěžovatelka považuje společnost Great Consult za obchodního nástupce společnosti Corneco.

[49] Z provedených důkazů vyplynulo, že stěžovatelka vskutku v minulosti obchodovala se slovenskou společností Corneco, za kterou vystupoval její jednatel Zsolt Horváth a vedle něj i D. M. (osobám jednajícím za stěžovatelku znám jako D. M.). Obchodní spolupráce nicméně trvala jen krátce a měla podobu dodávek do stěžovatelčina slovenského sila. Následně byla stěžovatelka oslovena s tím, zda by měla zájem obchodovat se stejnými osobami prostřednictvím odlišné české společnosti Great Consult, která stejně jako společnost Corneco měla krátkou historii a jež by zboží dodávala přímo do lisovny v Olomouci.

[50] Ačkoliv se kolem společnosti Great Consult mohly pohybovat totožné osoby jako kolem společnosti Corneco, městský soud zcela správně poukázal na to, že v období výměny na pozici dodavatele došlo k zásadní personální změně v těchto společnostech. Jak ve společnosti Corneco, tak ve společnosti Great Consult přestal působit jako jediný společník i jako jediný jednatel pan Horváth a nahradil jej na obou pozicích pan György Tamás Pray.

Stěžovatelka tuto skutečnost mohla zjistit ze slovenského obchodního rejstříku (ve vztahu ke společnosti Corneco) a z českého obchodního rejstříku (ve vztahu ke společnosti Great Consult). Tohoto jediného jednatele a společníka společnosti Great Consult osoby jednající za stěžovatelku vůbec neznaly a nikdy s ním nekomunikovaly (stěžovatelka při jednání se správcem daně dne 8. 7. 2014 vycházela z toho, že jednatelem společnosti Great Consult je pan Horváth, jenž také podepisuje kupní smlouvy s ní). Stěžovatelka je toho názoru, že se jedná z hlediska ekonomického o nevýznamnou změnu. To sice může být pravda, nicméně kompletní obměna osob oficiálně spojených s danými společnostmi představuje významnou personální diskontinuitu, což se může projevit i v rizikovosti obchodních vztahů. Jinými slovy, stěžovatelka se nemohla bez dalšího spoléhat na to, že co fungovalo při obchodování se společností Corneco, bude fungovat i nadále při obchodování se společností Great Consult, neboť ta byla ovládána jinou osobou.

[51] V této souvislosti je třeba zdůraznit, že společnost Great Consult nevykonávala před zahájením obchodování se stěžovatelkou prakticky žádnou ekonomickou činnost, existovala pouze krátce, přičemž neměla žádného zaměstnance. Výměna jediného společníka a jednatele u takové společnosti představuje významný přelom, neboť pokud uvedená osoba skutečně vykonává oprávnění a povinnosti spojené zejména s funkcí jednatele (obchodní vedení a jednání za společnost navenek), nelze bez dalšího předpokládat kontinuitu činnosti, zejména pokud za předchozího „vedení“ daná společnost ani žádnou významnější činnost nevyvíjela. Jelikož společnost Great Consult neměla žádnou zaměstnaneckou strukturu, je zřejmé, že zcela zásadní význam při navazování a dalším podstatném rozvíjení obchodní spolupráce má jednatel společnosti, a je proto zcela legitimní výhrada městského soudu, že stěžovatelka s panem Prayem vůbec nekomunikovala. To ostře kontrastuje s tím, že za stěžovatelku jednal s panem M. přímo její jednatel, a to ačkoliv má samostatné obchodní oddělení a je součástí mezinárodního koncernu.

[52] Výše popsanou zásadní personální změnou je zpochybněna i pozice pana D. M. Stěžovatelka jednala s panem M. v době, kdy obchodovala se společností Corneco za působení pana Horvátha. Následně s ním jednala též jako se zástupcem společnosti Great Consult, a to aniž by jí bylo doloženo jeho oprávnění zastupovat tento odlišný subjekt.

[53] Jestliže tedy stěžovatelka začala ve velkých objemech zboží obchodovat se zcela novou společností bez vlastní obchodní historie, která na daném trhu doposud nepůsobila, aniž by tomu předcházelo jednání s jednatelem společnosti Great Consult a prověření oprávnění pana M. jednat za tuto společnost, lze její postup považovat za nestandardní a velmi rizikový. Pokud snad vycházela z ujištění poskytnutého osobami, s nimiž obchodovala dříve, že se změnou dodavatele ani personální obměnou nic nemění na dřívějším obchodování, jak *de facto* vyplývá z její kasační argumentace, vyvstávají dvě podstatné nejasnosti. První se týká toho, zda mohly takové ujištění poskytnout osoby, které nebyly oprávněny jednat za společnost Great Consult, resp. jejichž oprávnění jednat za společnost nebylo stěžovatelce doloženo. Druhá pak souvisí se skutečným motivem rozhodnutí nahradit jednoho dodavatele v obchodním řetězci jiným, které přijaly osoby stojící mimo rámec stěžovatelky a které stěžovatelka pasivně akceptovala, když ve skutečnosti k žádné změně dojít nemělo (totožná personální obměna proběhla souběžně ve slovenské i české společnosti dodávající zboží stěžovatelce).

[54] Významné pochybnosti zakládá dále i ta skutečnost, že stěžovatelčin dodavatel Corneco se po krátké (podle stěžovatelky zcela bezproblémové) obchodní spolupráci jednostranně rozhodl tuto podobu spolupráce ukončit a navázat se stejným odběratelem (tj. stěžovatelkou) spolupráci prostřednictvím formálně odlišného subjektu a v jiné podobě (dodávky přímo do lisovny v Olomouci, nikoliv do slovenského sila). Stěžovatelka tuto změnu popisuje tak, že v ní nehrála vůbec žádnou roli, neiniciovala ji, pouze ji pasivně přijala, na čemž vydělala díky úspoře nákladů za dopravu ze slovenského sila do Olomouce. Důvody, pro něž k této změně přistoupily osoby stojící za společností Corneco, resp. Great Consult, nevysvětlila, třebaže je zřejmé, že stěžovatelčin „zisk" v podobě úspory nákladů na dopravu je zjednodušeně řečeno (bez přistoupení dalších tvrzení) „ztrátou" pro iniciátora této změny (dodávané plodiny podle CMR listů i nadále pocházely dominantně z Maďarska). Dodávat zboží přímo do lisovny v Olomouci přitom mohl i předchozí dodavatel Corneco, čemuž nijak nebránilo, že se jednalo o společnost zřízenou podle slovenského práva sídlící na Slovensku. Změna místa dodání zboží ze strany totožných osob stojících za společností Corneco nevyžadovala „převedení" obchodní činnosti na dosud neaktivní personálně propojenou českou společnost. Skutečnost, že společnost Great Consult měla na území České republiky toliko virtuální sídlo a žádnou skutečnou provozovnu či kancelář, což mohla stěžovatelka zjistit, nesvědčí tomu, že by osoby stojící dříve za společností Corneco reálně přesunuly těžiště svého podnikání na území České republiky. Změna obchodního modelu, která nebyla iniciována stěžovatelkou a jejíž důvody zůstaly stěžovatelce nevysvětleny, představuje významnou objektivní okolnost (srov. rozsudek NSS ze dne 26. 1. 2023, č. j. 7 Afs 299/2020-66).

[55] V tomto kontextu je třeba vnímat význam výsledku prověření společnosti Great Consult ze strany společnosti Coface. Je pravdou, jak připustil i městský soud, že uvedená společnost odmítla pojistit obchody sjednané stěžovatelkou se společností Great Consult toliko z důvodu zanedbatelné historie této společnosti, spojené zejména s nemožností vyhodnotit její kapitálové poměry a rizika s tím spojená, nikoliv konkrétně z důvodu rizika daňového podvodu. Stěžovatelce se tím nicméně dostalo ze strany třetí osoby informace, že její nový dodavatel skýtá zvýšené riziko (byť i jen z důvodu absence „historie", tj. též zkušeností), čemuž měla uzpůsobit svůj další postup, zejména co nejdůkladněji prověřit poměry dodavatele. Ostatně sama stěžovatelka správci daně při jednání dne 8. 7. 2014 sdělila, že prověření ze strany společnosti Coface je významné pro zahájení obchodní spolupráce, v rozporu s tím se snaží v soudním řízení jeho význam bagatelizovat.

[56] Závěry městského soudu týkající se zásadního „pilíře" spočívajícího v podezřelých okolnostech navázání obchodní spolupráce tedy plně obstojí.

[57] Za další nestandardní okolnost městský soud označil to, že za českou společnost Great Consult jednala osoba, která byla cizím státním příslušníkem, nedisponovala znalostí tuzemských poměrů a neovládala český jazyk. Ani osoba vyřizující obchody se stěžovatelkou nemluvila česky, hovořila pouze maďarsky a lámanou angličtinou. NSS nepovažuje za nestandardní to, že podíl ve společnosti podřízené českému právu se sídlem v České republice pořídí státní příslušník jiného členského státu Evropské unie, ani že se stane jejím jednatelem a k sjednávání obchodů využívá jiného cizího státního příslušníka. Společnost Great Consult se zaměřovala na dodávky semen slunečnice a řepky olejné především z Maďarska českým odběratelům. Takto izolovaně nahlíženo se vskutku nejedná

o okolnost, která by nasvědčovala tomu, že účelem takové společnosti je podílet se na daňovém podvodu. Pokud jde o jazykové schopnosti pana M., daňové orgány opakovaně zdůrazňují, že hovořil „lámanou“ angličtinou, což při svém výslechu uvedl pan Č., nicméně žádná z osob spojených se stěžovatelkou (tj. ani pan Č.) neuvedla, že by bylo obtížné se s ním domluvit. To nevyplývá ani z předložené e-mailové komunikace, v níž pan M. reaguje přiléhavým způsobem.

[58] Tvrzení městského soudu, převzaté z rozhodnutí žalovaného, že se společnost Great Consult vzhledem k výše uvedenému neorientovala v českém prostředí, považuje NSS za příliš široce pojaté. Lze se s ním ztotožnit do té míry, že společnost Great Consult vzhledem k výše uvedenému (zejména jazykové bariéře kvůli neznalosti českého jazyka) neměla dobré předpoklady zorientovat se v českém podnikatelském prostředí obecně, např. pokud jde o různé povinnosti podnikatelských subjektů vyplývající z českých právních předpisů. Pokud však jde konkrétněji o schopnost působit na českém trhu s olejninami, nelze městskému soudu přisvědčit. Městský soud ani žalovaný nevysvětlili, jaká specifika vykazuje český trh s olejninami, takže osoby, které mají zkušenosti z maďarského a slovenského trhu, a to i v podobě přeshraničních dodávek, se v něm nemohou dostatečně orientovat.

[59] Pokud jde o skutečnost, že společnost Great Consult vystavovala daňové doklady ve slovenštině, argumentuje stěžovatelka tím, že vystavování daňových dokladů v cizím jazyku není ani v českém prostředí výjimečné. Tomu lze jistě v obecné rovině přisvědčit, stejně jako tvrzení, že většina Čechů rozumí slovenštině. Stěžovatelka ovšem pomíjí to, že osoby jednající za stěžovatelku v daňovém řízení uvedly, že za společnost Great Consult komunikovaly výlučně s panem M., jenž hovořil pouze maďarsky a anglicky. Vystavování daňových dokladů českou společností ve slovenském jazyku, aniž by kterákoliv z osob oprávněná jednat za tuto společnost, popř. reálně za tuto společnost jednající ovládala tento jazyk, nelze považovat za běžné. Slovenština v daném případě nepředstavuje ani komunikační jazyk obchodního partnera (tedy stěžovatelky), což dle stěžovatelky bývá další ze situací, kdy se běžně užívá na daňových dokladech cizí jazyk.

[60] NSS tento soubor indicií nepovažuje za významný náznak toho, že by se stěžovatelka obchodováním se společností Great Consult mohla zapojit do daňového podvodu. Pouze do určité míry posiluje pochybnosti o tom, jaké osoby za uvedenou společností skutečně stály a zda je tato společnost schopna dostát všem povinnostem plynoucím z českého právního řádu, což částečně posiluje legitimitu požadavku provést podrobné prověření dodavatele a počínat si ve vztahu k němu se zvýšenou obezřetností.

[61] Za další objektivní okolnost považuje městský soud ve shodě s žalovaným rozličné vady obchodní dokumentace. Konkrétně jde o provedení otisku razítka a podpisu jednatele společnosti Great Consult na kupních smlouvách a některých daňových dokladech, dále o zcela nedostatečné údaje na dodacích listech a vzájemně si odporující údaje o původu zboží v daňových dokladech a CMR listech.

[62] Pokud jde o to, že z některých kupních smluv je zřejmé, že otisk razítka společnosti Great Consult a podpis jejího jednatele byly na smlouvu umístěny v elektronické podobě, je třeba tuto okolnost vnímat v celém kontextu kontraktačního procesu. Ten probíhal tak, že nejprve byl obchod dohodnut mezi obchodním oddělením stěžovatelky a panem M.

telefonicky nebo e-mailem. Teprve poté vyhotovila stěžovatelka písemnou smlouvu, kterou zaslala e-mailem panu M. a v listinné podobě poštou společnosti Great Consult. Společnost Great Consult opatřila elektronické vyhotovení smlouvy otiskem razítka a podpisu a zaslala smlouvu zpět stěžovatelce. Následně společnost Great Consult podle této smlouvy poskytla plnění, a to v součinnosti se stěžovatelkou, která poté uhradila kupní cenu za dodané zboží. Třebaže provedení otisku razítka a podpisu na kupních smlouvách zavdává důvod domnívat se, že se jedná o jejich elektronickou podobu, kterou mohl na kupní smlouvy umístit kdokoliv, nelze z toho dovozovat, že by se z pohledu stěžovatelky jednalo o nepřiměřeně riskantní přístup, neboť sled jednotlivých kroků v rámci realizace transakce jí vystavoval nižší míře obchodního rizika.

[63] Stejně tak opatření několika málo daňových dokladů elektronickou podobou otisku razítka či podpisu jednatele, což nejsou povinné náležitosti daňového dokladu, nevyvolává žádné pochybnosti, zejména byly-li daňové doklady nalezeny i v účetnictví dodavatele.

[64] Údaje na dodacích listech jsou nicméně vskutku nedostatečné. Nelze souhlasit se stěžovatelkou, že by se jednalo pouze o drobné odchylky v uvedení jednoho písmene ve firmě společnost Great Consult. Z předložených dodacích listů vyplývá, že obsahují zkomolené firmy dodavatele (pravidelně se vyskytuje v chybné podobě „Great Consult**ing**“) i odběratele, neúplné identifikační údaje (není uvedeno sídlo ani identifikační číslo), nedostatečně vymezený rozsah dodávek apod. Z dodacích listů vyplývá, že takto ledabyle byly vyplňovány řidiči kamionů, jejichž jméno je na některých dokladech uvedeno a kteří pracovali pro subjekty, s nimiž neměla společnost Great Consult žádný právní vztah (dopravu zboží vůbec nezařizovala). Průkaznost dodacích listů je prakticky nulová. Společnost Great Consult tak neměla k dispozici žádný řádně vyplněný (tj. průkazný) doklad, jenž by osvědčoval dodání konkrétního zboží společností Great Consult stěžovatelce v souladu s uzavřenými kupními smlouvami.

[65] Městský soud ve svém rozsudku poukázal dále na nejasný původ zboží, neboť údaj uvedený v daňových dokladech („český“) neodpovídá CMR listům, podle nichž bylo zboží nakládáno v Maďarsku či na Slovensku. Vůči této výhradě žalovaného aprobované městským soudem se stěžovatelka v kasační stížnosti nijak nevymezila.

[66] Rozporné údaje o původu zboží a zcela neprůkazné dodací listy dokládají podle NSS velmi ledabylý přístup společnosti Great Consult k vedení dokumentace týkající se jednotlivých dodávek, což kontrastuje s tím, že byla držitelkou certifikátu ISCC, jenž je založen na požadavku vedení zcela přesné a bezchybné evidence o původu zboží. To zavdává důvod pochybovat o spolehlivosti společnosti Great Consult a transparentnosti její obchodní činnosti.

[67] NSS uzavírá, že městský soud pochybil, jestliže považoval za objektivní okolnost svědčící o tom, že stěžovatelka měla a mohla vědět o svém zapojení do daňového podvodu, nedostatky související s prokazováním udržitelnosti biomasy, dále skutečnost, že za dodavatele jednaly osoby cizí státní příslušnosti neovládající český jazyk, a konečně pochybnosti o tom, zda otisk razítka společnosti Great Consult a podpis umisťovala na kupní smlouvy a některé daňové doklady oprávněná osoba. I po vyloučení těchto objektivních okolností, včetně těch, od nichž odhlížel již městský soud, se nicméně v daném

případě vyskytla důležitá skutečnost, která ve spojení s dalšími „střípky mozaiky“ shora blíže popsanými vede k závěru, že stěžovatelka měla a mohla vědět, že se přijetím zdanitelných plnění od společnosti Great Consult podílí na daňovém podvodu.

[68] Pokud jde o opatření, která stěžovatelka přijala, aby své účasti na daňovém podvodu zabránila, tíží v tomto ohledu důkazní břemeno stěžovatelku. Ta poukázala pouze na to, že si společnost Great Consult prověřila v obchodním rejstříku a registru plátců DPH. Z obchodního rejstříku nicméně musela zjistit, že společníkem a jednatelem společnosti Great Consult je pan Pray, kterého vůbec nezná a s nímž nikdy nejednala, přičemž údaje uvedené v rejstříku nedokládají oprávnění pana M. jednat za uvedenou společnost. Prověření dodavatele v obchodním rejstříku tak mělo vést stěžovatelku k tomu, že se bude blíže zabývat důvody změny dodavatele a prověří si oprávnění pana M. jednat za společnost Great Consult, což ovšem neučinila. Prověření dodavatele v registru plátců DPH má jen omezený význam, neboť v něm jsou uvedeny pouze subjekty, u nichž již daňová správa zjistila jejich daňovou nespolehlivost, k čemuž zpravidla dochází s větším časovým odstupem. Skutečnost, že společnost Great Consult je držitelem certifikátu ISCC, je významná pouze ve vztahu k doložení udržitelnosti biomasy používané k výrobě biopaliv. Jakkoliv obtížné může být vyhovět požadavkům certifikační autority a certifikát získat, jak zdůrazňuje stěžovatelka v kasační stížnosti, nevypovídá to nic o rizikovosti společnosti Great Consult, pokud jde o dodržování povinností v oblasti DPH a přijímání dostatečných preventivních opatření, která by měla zamezit jejímu zapojení do daňového podvodu (držitelem certifikátu ISCC byla i společnost Via Group, u níž došlo v rámci prověřovaného obchodního řetězce ke ztrátě daně). Jak ostatně NSS uvedl výše, ačkoliv společnost Great Consult vyhověla podmínkám pro získání certifikátu ISCC, při vyplňování dokumentů k jednotlivým transakcím si počínala velmi ledabyle, což zpochybňuje její spolehlivost.

[69] Za významné preventivní opatření stěžovatelka považuje i organizaci jednotlivých dodávek, jimž předcházelo uzavření písemné smlouvy, kontrola kvality dodaného zboží, úhrada kupní ceny až po dodání zboží bezhotovostním způsobem. Tento mechanismus jistě dobře posloužil k ošetření obchodních a právních rizik a částečně i rizik daňových. Nebyl však dostatečný z hlediska stěžejní objektivní okolnosti dokládající, že stěžovatelka nevěnovala žádnou pozornost důvodům změny dodavatele v obchodním řetězci a prověření osob stojících za novým dodavatelem, které měly jen velmi kusé informace o činnosti této společnosti, jak vyplynulo z výsledků mezinárodních dožádání.

[70] Jestliže stěžovatelka v návaznosti na prověřování již uskutečněných transakcí ze strany daňových orgánů využila zvláštní způsob zajištění daně dle § 109a zákona o dani z přidané hodnoty, svědčí to pouze o tom, že dokázala pružně zareagovat na problémy, které vyšly najevo. Za relevantní preventivní opatření nicméně nelze považovat ta, která byla přijata až několik měsíců po uskutečnění zdanitelných plnění.

[71] Stěžovatelka ve své argumentaci klade důraz na to, že bylo možné od ní požadovat pouze takovou obezřetnost a taková preventivní opatření, jaká byla přiměřená v daném období vzhledem k tehdejšímu nižšímu povědomí o fenoménu podvodů na DPH. Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti podle NSS správně poukázal na to, že již v době přijetí zdanitelných plnění zasažených podvodem na DPH stěžovatelkou existovala judikatura Soudního dvora Evropské unie i NSS týkající se podmínek odepření nároku na odpočet

DPH z důvodu daňového podvodu. Stěžejní objektivní okolnost v posuzované věci se týká změny obchodního modelu a personálního obsazení dodavatele, což vyžadovalo důkladné prověření ze strany stěžovatelky. Další výhrady pak souvisí s nedostatečnou kvalitou dokumentace jednotlivých transakcí. Jedná se o okolnosti a s tím spojená preventivní opatření, která souvisí s povinností počínat si s péčí řádného hospodáře, tedy se zcela přirozenou mírou obezřetnosti v obchodních vztazích. Nejedná se tedy o žádné „revoluční" požadavky, které by vyplývaly teprve z pozdější judikatury vztahující se k daňovým podvodům.

IV. Závěr a náklady řízení

[72] NSS neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 větou druhou s. ř. s. zamítl.

[73] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodl NSS podle úspěchu ve věci v souladu s § 60 odst. 1 větou první ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka v řízení nebyla úspěšná, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný měl ve věci plný úspěch, avšak nevznikly mu žádné náklady nad rámec úřední činnosti, a proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

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

V Brně dne 26. května 2026

Tomáš Kocourek
předseda senátu