



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Tomáše Langáška (soudce zpravodaj), soudce JUDr. Filipa Dienstbiera a soudkyně Mgr. Veroniky Baroňové v právní věci žalobce: **Josef KVAPIL a.s.**, IČO 26821249, sídlem Kubánské náměstí 1391/11, Praha 10, zastoupený společností ARIADNA, s.r.o., IČO 64581144, sídlem Bořivojova 2419/21, Praha 3, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, týkající se žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. října 2016 č. j. 46205/16/5300-22443-702189, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 26. února 2020 č. j. 9 Af 82/2016 - 139,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 26. února 2020 č. j. 9 Af 82/2016 - 139 **se ruší a věc se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení případu

[1] Platebními výměry ze dne 30. července 2015 č. j. 174375/15/4230-22762-710129, 174386/15/4230-22762-710129 a 174396/15/4230-22762-710129 vyměřil Specializovaný finanční úřad (dále jen „správce daně“) žalobci nadměrné odpočty daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období listopad 2011, prosinec 2011 a květen 2012. Oproti hodnotám, které žalobce vykázal v daňových přiznáních, správce daně ponížil vyměřené nadměrné odpočty o částky související s dodávkami mobilních telefonů od společnosti BRALOVANE, s.r.o. (dále jen „BRALOVANE“), neboť tyto dodávky byly zasaženy podvodem na DPH, o němž žalobce věděl, nebo alespoň mohl vědět.

[2] Odvolání žalobce proti platebním výměrům zamítl žalovaný rozhodnutím označeným v návěti. Konstatoval, že podvod na DPH se týkal mobilních telefonů, které

společnost OCEANIA Trading s.r.o. (dále jen „OCEANIA“) pořídila z jiného členského státu Evropské unie. Tato společnost neodvedla DPH na výstupu. Mobilní telefony byly následně převedeny přes několik dalších společností a společnost BRALOVANE na žalobce, který je dále dodával do jiného členského státu či do třetích zemí, vykazoval je jako osvobozená dodání zboží a nárokoval nadměrný odpočet DPH. Žalovaný dále dovodil, že žalobce věděl nebo vědět mohl, že se účastní podvodu na DPH. Předseda představenstva žalobce je trestně stíhán za zločin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby právě v souvislosti s dotčeným plněním. V rámci trestního řízení byl u Mgr. A. H., který zastupoval společnost BRALOVANE (dodavatele žalobce), zajištěn materiál nazvaný „návrh obchodní spolupráce“, respektive „Kolotoč“ popisující základní strukturu a pravidla fungování celého řetězce. Mezi zapojenými subjekty je uveden i žalobce. Žalovaný dále vycházel z odposlechů pořízených v rámci trestního řízení. Z jednoho z odposlechů je zřejmé, že Petr Gabera, jednatel společnosti Gab-Phone s.r.o. (jednoho z článků řetězce; dále jen „Gab-Phone“), upozornil A. H., aby do telefonu nezmiňoval žalobce. Z dalších hovorů pak vyplynulo, že Petr Gabera věděl, kdo je posledním článkem řetězce, věděl o vztazích žalobce a společnosti BRALOVANE a o průběhu daňového řízení se žalobcem. Předseda představenstva žalobce se navíc domlouval s tehdejším zástupcem žalobce Ing. V. U. ohledně svědecké výpovědi jednatele společnosti BRALOVANE Kamila Mase, následná výpověď svědka odpovídala této domluvě, byla jen obecná, svědek si žádné podrobnosti nepamatoval, ačkoli od uskutečnění transakcí ještě neuplynula příliš dlouhá doba. Dle zjištění policie Kamil Mas ve skutečnosti jednal dle instrukcí Mgr. A. H., který o činnosti společnosti BRALOVANE nic neuvedl s odkazem na mlčenlivost. Žalovaný dále zdůraznil, že mobilní telefony nebyly na fakturách v roce 2011 blíže identifikovány (například prostřednictvím kódu IMEI), na fakturách z roku 2012 se zase některé IMEI opakovaly, což nesevčí o věrohodnosti transakce. Žalobce v roce 2010 obchodoval přímo se společností ASPADERA, s.r.o., jejímž jednatelem byl Petr Gabera. U spolupracovnice Petra Gabery Ing. J. B. byl při domovní prohlídce nalezen mobilní telefon obsahující kontakt na člena představenstva žalobce. Existovaly tedy vazby mezi žalobcem a Petrem Gaberou. Dodavatel žalobce, společnost BRALOVANE, nemá žádné zázemí pro své podnikání, žádné skladovací prostory, její sídlo je virtuální a její jednatel, který je občanem Polska, nemá bližší povědomí o jejích obchodech. Řada zahraničních odběratelů žalobce je prošetřována kvůli neodvedení DPH při pořízení zboží z jiného členského státu, další nepotvrzují dodávky, nejsou kontaktní nebo dokonce neexistují. Žalobce tedy opakovaně vstupuje do styku s rizikovými subjekty. Společnost BRALOVANE byla součástí platformy obchodníků s mobilními telefony, je tedy vyloučeno, aby bez předchozí dohody prodávala toto zboží žalobci, když je mohla s vyšší marží prodat přímo žalobcovým odběratelům. Zahraniční odběratelé žalobce navíc byli často dodavateli společnosti, která na začátku řetězce dodávala mobilní telefony společnosti OCEANIA. Všechny tyto skutečnosti ve svém souhrnu dle názoru žalovaného svědčí o tom, že žalobce mohl a měl vědět, že je součástí podvodného jednání, a nepřijal taková opatření, která po něm lze s ohledem na charakter posuzovaných transakcí požadovat.

[3] Městský soud v Praze (dále jen „městský soud“) rozsudkem označeným v návěti zrušil rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Na úvod konstatoval, že zjištěné skutečnosti umožňují učinit závěr o existenci řetězového podvodu na DPH, žalobce to ostatně ani nezpochybňoval. Žalovaný však neprokázal, že žalobce o své účasti

pokračování

na plnění zasaženém podvodem věděl nebo mohl vědět. Městský soud konstatoval, že žalovaný vědomost žalobce dovozoval z nestandardnosti průběhu obchodní spolupráce se společností BRALOVANE a rizikovosti této společnosti. To však samo o sobě nestačí pro závěr, že záměrem žalobce bylo čerpat odpočet na DPH, respektive že věděl, že se účastní daňového podvodu. Dodavatel žalobce DPH na výstupu z plnění poskytnutých žalobci uhradil. Jelikož článek bezprostředně předcházející žalobci nenarušil neutralitu DPH, není městskému soudu zřejmé, z čeho žalovaný dovodil, že jediným a hlavním účelem transakce bylo získání daňové výhody. Zdůraznil, že každá transakce v řetězci musí být posuzována sama o sobě, charakter jednotlivých transakcí nemůže být změněn předchozími či následnými událostmi. Z odůvodnění rozhodnutí žalovaného je zřejmé jen to, že společnost OCEANIA neodvedla DPH, avšak to samo o sobě nesvědčí o spojitosti mezi touto společností a žalobcem. Žalovaný byl povinen věrohodně vyvrátit tvrzení žalobce, že opatření přijatá k zamezení jeho účasti na daňovém podvodu byla dostatečná. Konstrukce žalovaného, že si Petr Gabera a A. H. dávali pozor, aby se do telefonu nebavili o žalobci, je v rozporu s obsahem jejich pozdějšího rozhovoru, v němž se o žalobci bez dalšího zmiňovali. Ze zachyceného rozhovoru mezi členem představenstva žalobce a Ing. V. U. je zřejmé jen to, že se domlouvali, kdo přivede svědka K. M. ke správci daně, obsah rozhovoru nasvědčuje tomu, že zájmem žalobce bylo, aby svědek vypověděl pravdu. Městský soud dále konstatoval, že žalobce si při výběru svého dlouhodobého obchodního partnera počínal dostatečně obezřetně. Požadavky na prověřování věrohodnosti obchodních partnerů nelze bezmezně rozšiřovat na nekonečně dlouhý řetězec osob. Nelze si vystačit se zkratkovitou úvahou žalovaného, že pokud kterýkoli článek obchodního řetězce neodvedl daň, jednalo se o podvod, o kterém žalobce musel vědět. Nebylo prokázáno, že žalobce nebyl v dobré víře, nemůže mu být přičítáno k tíži jednání jiných daňových subjektů, s nimiž neměl obchodní vztahy. Žalovaný neprokázal, že obchodní transakce mezi žalobcem a společností BRALOVANE probíhaly za neobvyklých a nelogických podmínek, že se žalobce nechoval obezřetně, ani jakoukoli souvislost mezi žalobcem a společností OCEANIA. Městský soud zdůraznil, že žalobce unesl důkazní břemeno ohledně toho, že zdanitelné plnění od společnosti BRALOVANE skutečně přijal. Z umístění sídla společnosti BRALOVANE na virtuální adrese ani z toho, že její jednatel je občanem Polska, nelze usuzovat na rizikovost spolupráce. Informaci o tom, zda má dodavatel potřebné zázemí, nelze zjistit z veřejných evidencí. Z hlediska vědomosti žalobce o účasti na daňovém podvodu je irelevantní, zda si svědek Kamil Mas pamatoval podrobnosti o poskytnutých dodávkách. Zboží odebírané od společnosti BRALOVANE bylo specifikováno podobně jako zboží od jiných dodavatelů. Městský soud proto nesouhlasil se závěrem žalovaného, že žalobce nepřijal opatření, která by mohla eliminovat rizika účasti na podvodných jednáních. Žalovaný neshromáždil dostatek důkazů o existenci objektivních okolností nasvědčujících tomu, že žalobce mohl a měl vědět, že se účastní podvodu.

[4] Námitky žalobce proti postupu správce daně při projednání zprávy o daňové kontrole a vyřízení žalobcových stížností a proti postupu žalovaného v odvolacím řízení městský soud vyhodnotil jako nedůvodné.

II. Kasační stížnost a průběh řízení o ní

[5] Žalovaný (dále též „stěžovatel“) podal proti rozsudku městského soudu kasační stížnost. V první řadě namítal, že z odůvodnění napadeného rozsudku není zcela zřejmý závěr městského soudu ohledně existence podvodu na DPH. Stěžovatel je přesvědčen, že existenci podvodu dostatečně prokázal. Naopak konstrukce městského soudu, že nedošlo k narušení neutrality daně mezi posledními dvěma články řetězce (žalobcem a společností BRALOVANE) a nebyl prokázán souvislý řetězec, existenci daňového podvodu zpochybňuje. Závěr městského soudu, že v rámci celého řetězce došlo k narušení neutrality DPH, ale nikoli mezi jeho posledními dvěma články, si protirečí. Je možné, že městský soud svými úvahami cílil spíše na posouzení vědomosti žalobce o zapojení do daňového podvodu, v takovém případě však měl volit obratnější formulace.

[6] Pokud městský soud přisvědčil stěžovateli ohledně existence podvodu, musel zohlednit rovněž zjištěnou propojenost článků řetězce. Stěžovatel zopakoval zjištěné okolnosti, které jej vedly k závěru o vědomém zapojení žalobce do podvodu na DPH. Dle jeho názoru nelze objektivní a subjektivní stránku podvodu posuzovat izolovaně. Městský soud se však omezil na hodnocení dvou odposlechů. Stěžovatel nepovažuje za příliš přesvědčivý závěr soudu, že zájmem žalobce bylo především to, aby jednatel společnosti BRALOVANE vypovídal pravdivě. Pořízené odposlechy dle názoru stěžovatele potvrzují organizovanost podvodného řetězce, přičemž žalobce nemohl být nevědomou obětí podvodu na DPH. Úvaha městského soudu, že zjištěné okolnosti neodpovídají případům řešeným v minulosti judikaturou, je zkratkovitá. Každou situaci je třeba posuzovat zvlášť, s přihlédnutím k tomu, do jakého kontextu je zasažena. Stěžovatel navíc identifikoval i okolnosti, které výslovně zmiňuje judikatura. Městský soud neposuzoval všechny zjištěné skutečnosti a ostatní hodnotil izolovaně, ačkoli zjištění stěžovatele svědčí o zapojení žalobce do podvodu právě ve vzájemné souvislosti. Dle názoru stěžovatele nemohou být všechny zjištěné okolnosti pouze nahodilé a vysvětlitelné jinak než účastí žalobce na daňovém podvodu.

[7] Stěžovatel dále nesouhlasí se závěrem městského soudu, že se žalobce nemusel zajímat o faktické zázemí svého dodavatele. S ohledem na okolnosti a objem daných transakcí měl žalobce vyvinout aktivitu a o svého dodavatele se více zajímat. Společnost BRALOVANE byla nová, zapsaná do obchodního rejstříku až v roce 2010, účetní závěrku zveřejnila až v roce 2012, neměla v živnostenském rejstříku zapsanou žádnou provozovnu. Tyto skutečnosti si žalobce mohl zjistit a na jejich základě si měl svého dodavatele důkladněji prověřit. Společnost BRALOVANE nelze srovnávat s jinými dodavateli žalobce, kteří mají zcela odlišné postavení na trhu. Městský soud též nepřipustně smísil prokázání podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH s posouzením účasti žalobce na daňovém podvodu.

[8] Městský soud dle názoru stěžovatele vycházel z nepřiléhavé judikatury. Stěžovatel prokázal vazbu mezi zúčastněnými subjekty včetně žalobce i to, že žalobce nepřijal dostatečná opatření proti účasti na daňovém podvodu. Nebyl povinen prokázat vazbu mezi žalobcem a společností OCEANIA, která neodvedla DPH, stačilo identifikovat znaky nasvědčující zapojení žalobce do podvodu na DPH. Na závěr stěžovatel namítl, že městský soud se vztahy žalobce a společnosti OCEANIA zabýval nad rámec žalobních bodů.

pokračování

[9] Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že trestní stíhání předsedy jeho představenstva bylo zahájeno a vedeno na základě vykonstruovaných domněnek správce daně. Považuje za nesmyslné, aby bylo možné na základě stejných důkazů dovodit, že věděl i mohl vědět o své účasti na daňovém podvodu. Obsah kasační stížnosti považuje žalobce za pokračování nezákonného a účelového postupu stěžovatele. Rozsudek městského soudu dle jeho názoru není nepřezkoumatelný. Zapojení žalobce do podvodu bylo třeba posuzovat na základě skutečností týkajících se žalobce, nikoli jiných osob. Tyto skutečnosti navíc stěžovatel vyhodnotil nesprávně. Usnesení o zahájení trestního stíhání předsedy představenstva žalobce nemůže sloužit jako důkaz v daňovém řízení. Městský soud dle názoru žalobce vycházel z přílehlavé judikatury, naopak stěžovatel argumentuje rozsudky vydanými za odlišných skutkových okolností. Virtuální sídlo žalobcova dodavatele nelze brát k jeho tíži, pokud jeho podnikání probíhá standardně a v souladu se zákonem. Žalobce nesouhlasí s tím, že by městský soud porušil dispoziční zásadu.

[10] Nejvyšší správní soud zaslal vyjádření žalobce stěžovateli na vědomí.

III. Posouzení kasační stížnosti Nejvyšším správním soudem

[11] Nejvyšší správní soud kasační stížnost posoudil a dospěl k závěru, že je důvodná.

[12] Podmínky vzniku nároku na odpočet DPH vymezuje § 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Podle konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu, vycházející z judikatury Soudního dvora EU (například rozsudky ze dne 12. ledna 2006 ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03 *Optigen a Bond House Systems* či ze dne 21. června 2012 ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11 *Mahagében a Péter Dávid*), lze daňovému subjektu odeprít nárok na odpočet DPH, i když prokáže splnění podmínek pro jeho vznik, pokud se prokáže, že plnění, z něhož je nárok na odpočet odvozován, bylo zasaženo podvodem, o němž daňový subjekt věděl, nebo alespoň mohl vědět. Důkazní břemeno ohledně těchto skutečností tíží správce daně (srov. například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. října 2016 č. j. 6 Afs 170/2016 - 30).

[13] Zmíněná judikatura označuje jako 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*“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. ledna 2018 č. j. 5 Afs 60/2017 - 60, č. 3705/2018 Sb. NSS, dále jen „rozsudek Vyrtych“). Zásada daňové neutrality totiž brání obecné diferenciaci mezi legálními a protiprávními plněními. Daňové subjekty, které přijmou veškerá opatření, která od nich mohou být rozumně vyžadována, aby zajistily, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, musejí mít možnost důvěřovat legalitě uvedených plnění, aniž by riskovaly ztrátu svého nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu (rozsudek Soudního dvora ze dne 11. května 2006 ve věci C-384/04 *Commissioners of Customs & Excise a Attorney General proti Federation of Technological Industries a další*).

[14] Z odůvodnění rozsudku městského soudu je zřejmé, že se výrazně inspiroval výše citovaným rozsudkem Vyrtych. Učinil tak však, aniž vzal v úvahu rozdílné okolnosti

tehdy posuzovaného a nynějšího případu. To mělo za následek mimo jiné to, že si stěžovatel není zcela jistý, zda se výtky městského soudu týkaly i samotné existence podvodu na DPH, nebo jen vědomé účasti žalobce na podvodu.

[15] Ačkoli může odůvodnění napadeného rozsudku svádět i k opačnému závěru, konstatuje Nejvyšší správní soud, že městský soud existenci samotného podvodu na DPH nezpochybnil. Ostatně, pokud by tak učinil, porušil by dispoziční zásadu zakotvenou v § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), neboť ani žalobce samotnou existenci podvodu na DPH nezpochybňoval, brojil výhradně proti závěru stěžovatele, že byl do tohoto podvodu zapojen a že o tom věděl, nebo minimálně mohl vědět. Pro své další úvahy tedy bude Nejvyšší správní soud vycházet z toho, že existence podvodného řetězce byla v daňovém řízení postavena na jisto. Již touto okolností se nyní projednávaný případ významně liší od rozsudku *Vyrtych*, v němž Nejvyšší správní soud vytkl správci daně mimo jiné to, že ani nedefinoval skutkové znaky podvodu (viz například body 61 a 64 citovaného rozsudku).

[16] Nejvyšší správní soud dále zdůrazňuje, že na rozdíl od případu posuzovaného v rozsudku *Vyrtych* nespočívaly okolnosti, z nichž stěžovatel dovozoval vědomé zapojení žalobce do podvodného jednání, pouze v nestandardních obchodních vztazích mezi žalobcem a jeho přímým dodavatelem. Naopak, stěžovatel identifikoval řadu okolností (viz bod [2] výše) nasvědčujících tomu, že žalobce byl určitým způsobem propojen se společnostmi tvořícími další články řetězce, respektive s jejich statutárními orgány (konkrétně s Petrem Gaberou, jednatelem společnosti Gab-Phone, který je považován za organizátora celého řetězce). Těmito okolnostmi se městský soud prakticky nezabýval.

[17] Městský soud stěžovateli vytkl, že nesprávně vyhodnotil rozhovor mezi Petrem Gaberou a A. H. (který zastupoval společnost BRALOVANE, žalobcova dodavatele). Nejvyšší správní soud však nepovažuje takové hodnocení závěrů, které stěžovatel z odposlechů učinil, ze strany městského soudu za přesvědčivé. Ve chvíli, kdy se A. H. zmínil o žalobci, jej Petr Gabera napomenul, že žalobcovo jméno nemá do telefonu říkat. Z přepisu odposlechu to vyplývá zcela jednoznačně a skutečnost, že o dva týdny později sám Petr Gabera žalobcovo jméno do telefonu řekl, to nijak nevyvrací. Nejvyšší správní soud nespatřuje nic nelogického na stěžovatelově názoru, že je podezřelý, pokud osoba, s níž žalobce podle svých tvrzení nemá nic společného, upozorňuje zástupce žalobcova dodavatele, aby se o žalobci nezmiňoval do telefonu. Stěžovatel z předmětných rozhovorů navíc dovodil, že Petr Gabera a A. H. měli přehled o stavu daňových řízení vedených se žalobcem, což je vskutku poněkud neobvyklé. Tomuto postřehu městský soud nevěnoval žádnou pozornost, stejně jako řadě dalších okolností, které dle stěžovatele svědčí o vědomém zapojení žalobce do podvodu na DPH (kontakt na člena představenstva žalobce v mobilním telefonu spolupracovnice Petra Gabery, zařazení žalobce do materiálu „Kolotoč“ zajištěného v rámci trestního řízení, dřívější obchodní spolupráce žalobce se společností řízenou Petrem Gaberou atd.). Stěžovatel oprávněně upozorňuje na to, že žádná z těchto okolností sama o sobě nemusí svědčit o vědomé účasti žalobce na podvodu na DPH, ve vzájemné souvislosti však může jít o řetězec nepřímých důkazů, které stěžovatelovy závěry podporují. Městský soud však izolovaně hodnotil jen několik zjištěných skutečností a rezignoval na řádné a úplné posouzení skutkového stavu zjištěného stěžovatelem, na který následně prakticky bez dalšího vztáhl právní závěry Nejvyššího

pokračování

správního soudu z rozsudku *Vyrtych*, které, jak již bylo řečeno, nejsou pro tento případ zcela přílehavé. Z tohoto důvodu nemůže rozsudek městského soudu obstát.

[18] Nelze souhlasit ani s názorem městského soudu, že pokud nedošlo k daňovému úniku v rámci transakce mezi žalobcem a jeho přímým dodavatelem, nemůže být žalobce vědomým účastníkem podvodu na DPH. Tento argument městský soud bez dalšího převzal z rozsudku *Vyrtych*, v němž jej však Nejvyšší správní soud použil v odlišném kontextu (tehdy bylo spolehlivě zjištěno jen nezaplacení daně u jednoho článku dodavatelského řetězce, aniž by existoval důkaz o tom, že šlo o součást daňového podvodu). Pokud by měl tento názor platit ve všech případech, 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. Žalobci může být odepřen nárok na odpočet DPH s ohledem na daň chybějící ve vzdálenějších článcích dodavatelského řetězce, pokud stěžovatel prokáže, že žalobce o podvodném jednání věděl, či alespoň mohl vědět. A právě to bude městský soud muset řádně posoudit s ohledem na všechny skutečnosti, na nichž stěžovatel své závěry vystavěl.

[19] Nejvyšší správní soud pro úplnost uvádí, že ani vyhodnocení odposlechu rozhovoru mezi předsedou představenstva žalobce a Ing. V. U. ze strany městského soudu nelze považovat za přesvědčivé. To, že cílem žalobce bylo toliko upozornit svědka, aby vypovídal jen pravdu a nic si nevymýšlel, je sice interpretací možnou (byť poněkud naivní), nevylučuje však ani interpretaci stěžovatele, zejména s přihlédnutím ke kontextu v rámci řetězce jiných nepřímých důkazů. Na druhou stranu z něj však jistě nelze jednoznačně dovozovat ani to, že zástupci žalobce chtěli svědka přímo ovlivňovat. Z uvedeného odposlechu vyplývá především to, že se zástupci žalobce domlouvali ohledně výsledku jednatele společnosti BRALOVANE; z tohoto faktu stěžovatel mohl oprávněně dovodit, že nejde o zcela standardní situaci. Jinak řečeno, izolovaně nelze z uvedeného odposlechu dovozovat nic konkrétního, avšak tento důkaz může být doplňkem v mozaice dalších důkazů s vyšší vypovídací hodnotou.

[20] Lze též upozornit, že ze samotného zahájení trestního stíhání předsedy představenstva žalobce nelze nic konkrétního usuzovat, neboť platí presumpce neviny (čl. 40 odst. 2 Listiny základních práv a svobod). Na druhou stranu však nelze stěžovateli bez dalšího vytýkat, že na základě zahájení trestního stíhání předsedy představenstva žalobce zahájil daňovou kontrolu žalobce a že při posouzení nároku žalobce na odpočet DPH vyšel i z důkazů shromážděných v rámci trestního řízení (k obecné použitelnosti takových důkazů v daňovém řízení srov. například rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 22. července 2009 č. j. 1 Afs 19/2009 - 57, č. 1936/2009 Sb. NSS, ze dne 30. ledna 2008 č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS).

[21] Nejvyšší správní soud dále souhlasí s městským soudem, že obchodní spolupráce mezi žalobcem a společností BRALOVANE se sama o sobě nejeví natolik nestandardní, aby jen z ní bylo možné bez dalšího usuzovat na žalobcovu neobezřetnost. Avšak to, že jednatelem této společnosti je státní příslušník jiného státu (byť členského státu EU), že

má tato společnost jen virtuální sídlo a nemá v živnostenském rejstříku zapsanou provozovnu, je třeba posuzovat v souvislosti s dalšími zjištěními stěžovatele. Otázku, zda daňový subjekt přijal potřebná opatření proti účasti na daňovém podvodu, je totiž třeba posuzovat v rámci hodnocení, zda *mohl vědět*, že se takového jednání účastní (pokud by potřebná opatření přijal, podvod na DPH by zjistil). Nejde o dva izolované kroky jakéhosi „vědomostního testu“, jak neustále nepřesně opakuje stěžovatel. 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). Podmínky spolupráce žalobce se společností BRALOVANE, byť se samy o sobě nemusejí jevit nestandardní, aby vyloučily dobrou víru žalobce, tedy mohou představovat podpůrné články řetězce nepřímých důkazů, na nichž stěžovatel vystavěl své závěry.

IV. Závěr a náklady řízení

[22] Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že městský soud neposoudil všechna skutková zjištění žalovaného o vědomém zapojení žalobce do podvodu na DPH, ačkoli právě proti závěrům vystaveným na jejich základě žalobce brojil. Městský soud rezignoval na řádné posouzení všech rozhodných okolností, přičemž úkolem Nejvyššího správního soudu coby soudu kasačního není jeho činnost v tomto směru nahrazovat (srov. přiměřeně rozsudky ze dne 1. března 2017 č. j. 6 As 256/2016 - 79, bod 21, či ze dne 13. února 2019 č. j. 6 Afs 354/2018 - 23, bod 9).

[23] Kasační stížnost žalovaného je tedy důvodná, a proto Nejvyšší správní soud rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 věta první s. ř. s.), v němž bude vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.). To znamená, že v kontextu žalobních námitek posoudí všechny skutečnosti, z nichž žalovaný dovozoval vědomou účast žalobce na daňovém podvodu, a to jak jednotlivě (především v tom směru, zda žalovaný shromážděné důkazy správně vyhodnotil), tak – a to především – ve vzájemné souvislosti.

[24] Městský soud v novém rozhodnutí rozhodne i o náhradě nákladů o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 věta první s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 16. prosince 2020

JUDr. Tomáš Langášek
předseda senátu