



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobce: **J. K. a. s.**, IČO X
sídlem X

zastoupený daňovým poradcem ARIADNA, s. r. o., IČO 64581144
sídlem Bořivojova 21, 130 00 Praha 3

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 10. 2016, č. j. 46205/16/5300-22443-702189,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobce se žalobou podanou u Městského soudu v Praze domáhal přezkoumání a zrušení rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 21. 10. 2016, č. j. 46205/16/5300-22443-702189 (dále též jen „napadené rozhodnutí“), jímž bylo zamítnuto jeho odvolání a jímž byly potvrzeny platební výměry vydané Specializovaným finančním úřadem (dále též jen „správce daně“), a sice platební výměr na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

listopad 2011, č. j. 174375/15/4230-22792-710129 ze dne 30. 7. 2015, kterým byl vyměřen nadměrný odpočet ve výši 9 928 731 Kč, platební výměr na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2011, č. j. 174396/15/4230-22792-710129 ze dne 30. 7. 2015, kterým byl vyměřen nadměrný odpočet ve výši 12 699 863 Kč a platební výměr na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 2012, č. j. 174386/15/4230-22792-710129 ze dne 30. 7. 2015, kterým byl vyměřen nadměrný odpočet ve výši 9 785 730 Kč (dále též jen „platební výměry“).

2. 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.
3. V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný 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 pořizovaných v rámci trestního řízení. Z jednoho z odposlechů je zřejmé, že P. G., 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 P. G. 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 K. M., 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 K. M. 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 nesvědčí o věrohodnosti transakce. Žalobce v roce 2010 obchodoval přímo se společností ASPADERA, s.r.o., jejímž jednatelem byl P. G. U spolupracovnice P. G. Ing. J. B. byl při domovní prohlídce nalezen mobilní telefon obsahující kontakt na člena představenstva žalobce. Existovaly tedy vazby mezi žalobcem a P. G. 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

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

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.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

4. Žalobce namítl, že správce daně postupoval v rozporu s právními předpisy a se zásadami správy daní, konkrétně v rozporu s § 5 a 6 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Závěry žalovaného nemají oporu v provedeném dokazování, ve skutkovém stavu ani v ustálené judikatuře.
5. Žalobce v obsáhlé žalobě, v níž se jednotlivé žalobní námitky vzájemně prolínají, vymezil několik základních žalobních bodů.
6. Žalobce má předně za to, že závěr žalovaného o tom, že žalobce o daňovém podvodu vědět mohl a měl, neodpovídá skutečnosti ani důkazním prostředkům. Dle žalobce nelze konstatovat, že existuje soubor nepřímých důkazů, na základě něhož by bylo možno vyslovit tvrzení, že žalobce věděl nebo vědět mohl, že je účasten na podvodném jednání. Již jenom z formulace žalovaného je zřejmé, že si žalovaný neutvořil žádný konkrétní a přesvědčivý závěr, zda údajný soubor nepřímých důkazů svědčí o tom, že žalobce věděl, že je účasten podvodného jednání na DPH anebo o tom, že žalobce mohl vědět, že je účasten podvodného jednání na DPH. Žalobce je naopak přesvědčen, že se jedná o účelový soubor smyšlenek, nepravd a falešných dedukcí správce daně. Správce daně ani žalovaný neprokázali, že žalobce věděl či musel vědět, že plnění je součástí podvodu. Žalobce rozporuje existenci objektivních okolností, které dle žalovaného svědčí o vědomosti žalobce o podvodném jednání.
7. Žalobce s odkazem na judikaturu SDEU a NSS (např. rozsudek č. j. 8Afs 14/2010 – 210 ze dne 30. 7. 2010 a č. j. 3 Afs 6/2015 – 30 ze dne 25. 11. 2015) uvedl, že postup žalobce, kdy si prověřil svého dodavatele z veřejných zdrojů, odpovídá rozhodovací praxi. Žalobce nebyl vědomým účastníkem podvodného řetězce a nebyl ani neobezřetný.
8. Žalobce dále uvedl, že zboží přijaté od společnosti BRALOVANE bylo na fakturách a dodacích listech specifikováno dostatečně. Tato specifikace se nijak podstatně nelišila od specifikace na dokladech od jiných dodavatelů. U každé dodávky od každého dodavatele kontroloval žalobce množství dodaných kusů a typ telefonu, nikoliv IMEI. IMEI v případě prodeje do zahraničí začal žalobce požadovat až na základě požadavků správce daně. Dle e-mailové korespondence ze dne 8. 3. 2012 a 12. 3. 2012 je zřejmé, že žalobce po společnosti BRALOVANE požadoval předložení seznamu IMEI k fakturám za listopad a prosinec roku 2011 dodatečně. Pokud si na tuto skutečnost svědek M. nevzpomněl, je to pochopitelné, když při výsledku neměl k dispozici žádné písemné podklady. Tato okolnost však v žádném případě nemůže svědčit o povědomí žalobce o podvodu.

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

9. Žalobce dále brojil proti hodnocení svědecké výpovědi pana K. M. ze dne 5. 9. 2012 ze strany správce daně a žalovaného. Podle žalobce tento svědek pouze u jedné otázky z dvaceti odpověděl, že si nevzpomíná. Žalobce v této souvislosti konstatuje, že žalovaný opominul tento důkazní prostředek hodnotit v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu.
10. Žalobce dále namítal, že správce daně postupoval jednoznačně v rozporu s § 88 odst. 5 daňového řádu, když daňovou kontrolu ukončil bez projednání zprávy o daňové kontrole.
11. Žalobce rovněž namítal, že ke dni ukončení daňové kontroly nebyly vyřízeny žádosti žalobce o prošetření způsobu vyřízení stížnosti.
12. Podle názoru žalobce měl žalovaný postupovat nesprávně, když před vydáním žalobou napadeného rozhodnutí neprojednal s žalobcem věc v rámci nařízeného ústního jednání.
13. Žalobce dále namítal, že žalovaný se řádně nevypořádal se všemi odvolacími námitkami žalobce a porušil tak § 114 odst. 2 daňového řádu.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

14. Ve vyjádření k žalobě žalovaný upozornil, že podstata žalobních námitek již byla žalobcem uplatněna v rámci odvolání proti výše uvedeným platebním výměrům.
15. Pokud jde o posouzení otázky, zda žalobce o daňovém podvodu věděl či vědět měl a mohl, žalovaný předeslal, že důkazní břemeno ohledně prokázání účasti daňového subjektu na daňovém podvodu leží na správci daně. K přenesení tohoto důkazního břemene zpět na daňový subjekt dochází na základě tzv. vědomostního testu, v rámci kterého správce daně musí nejdříve zkoumat nestandardnosti posuzované obchodní transakce (tzv. objektivní okolnosti) a následně posoudit opatření přijatá daňovým subjektem k zamezení jeho možné účasti na daňovém podvodu. Objektivní okolnosti svědčící o tom, že žalobce mohl a měl vědět, že je součástí podvodného jednání, vymezil žalovaný na str. 15 – 18 žalobou napadeného rozhodnutí. Podle názoru žalovaného žalobce nepřijal taková opatření, která lze po něm s ohledem na charakter předmětných obchodních transakcí s dodavatelskou společností BRALOVANE rozumně vyžadovat (nevyžadoval IMEI, netrval na vyhotovení podrobných písemných smluv, neobstaral si stěžejní informace o dodavateli).
16. K námitce dostatečného označení zboží přijatého od společnosti BRALOVANE na fakturách a dodacích listech žalovaný konstatoval, že zboží v hodnotě miliónů Kč bylo na předložených fakturách vymezeno obecně, aniž by bylo blíže identifikováno a specifikováno. Předmětem obchodních transakcí byly mobilní telefony, které mají výrobcem přiděleno unikátní číslo, tzv. IMEI kód (zkratka z anglického termínu *International Mobile Equipment Identity*, dále též „IMEI“). Seznamy IMEI však žalobce od společnosti BRALOVANE spolu s daňovými doklady ani dodacími listy neobdržel, vyžádal si je až dodatečně v roce 2012 na základě požadavku a pochybností správce daně.
17. Žalovaný se neztotožnil s názorem žalobce, že svědecká výpověď pana K. M. byla hodnocena v rozporu s § 8 odst. 1 daňového řádu. Měl za to, že výpověď svědka M. byla ze strany správce daně i žalovaného posuzována jednotlivě a následně rovněž ve vzájemné souvislosti s jinými důkazy.

18. K námitce žalobce, že správce daně při ukončení daňové kontroly postupoval v rozporu s § 88 odst. 5 daňového řádu žalovaný s poukazem na jednotlivé kroky žalobce a správce daně, které ukončení daňové kontroly předcházely, uvedl, že žalobce byl s výsledkem kontrolního zjištění seznámen ve smyslu § 88 odst. 2 daňového řádu již dne 19. 9. 2014. K výsledku kontrolního zjištění se žalobce vyjádřil v prodloužené lhůtě dne 24. 11. 2014, současně podal námitku podjatosti úředních osob a stížnost na postup správce daně ve smyslu § 261 odst. 1 daňového řádu. Vzhledem k dalším podáním, žádostem a omluvám žalobce došlo k projednání zprávy o daňové kontrole až dne 23. 7. 2015. Správce daně postupoval v souladu s příslušnými ustanoveními daňového řádu; daňová kontrola byla ukončena zákonným způsobem.
19. Žalovaný s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 4 Afs 213/2016 - 33 ze dne 31. 1. 2017 odmítl též námitku žalobce týkající se ukončení daňové kontroly před vyřízením žádosti žalobce o prošetření způsobu vyřízení stížnosti dle § 261 odst. 6 daňového řádu.
20. K námitce žalobce, že žalovaný před vydáním napadeného rozhodnutí neprojednal s žalobcem věc v rámci nařízeného ústního jednání, žalovaný konstatoval, že z daňového řádu žádná taková povinnost pro správce daně nevyplyvá. Svou argumentaci opřel o rozsudky Nejvyššího správního soudu, č. j. 7 Afs 41/2005 – 49 a č. j. 7 Afs 114/2006 – 78.
21. Žalovaný s poukazem na rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové, pobočka v Pardubicích, č. j. 52 Af 54/2014 – 78 ze dne 14. 9. 2015, konstatoval, že napadené rozhodnutí má za dostatečně odůvodněné, konzistentní a přezkoumatelné.

IV. Další podání účastníků

22. Žalobce využil svého práva a podal k vyjádření žalovaného repliku, v níž opětovně obsírně rozvedl důvody, pro které nesouhlasí s napadeným rozhodnutím a s argumentací žalovaného, přičemž zejména vyložil otázku označení zboží IMEI kódy.
23. K replice žalobce se následně vyjádřil žalovaný, který předložil své stanovisko k polemice žalobce.
24. Triplika žalobce pak převážně obsahuje rekapitulaci jednotlivých bodů v návaznosti na argumentaci žalovaného z vyjádření k replice.

V. Obsah spisového materiálu

25. Žalobce podal řádná daňová přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad roku 2011, prosinec roku 2011 a květen roku 2012, v nichž vykázal nadměrné odpočty ve výši 17 520 306 Kč (listopad 2011), 17 760 503 Kč (prosinec 2011) a 13 115 673 Kč (květen 2012). V předmětných daňových přiznáních žalobce uplatňoval nárok na odpočet daně na základě faktur za nákup mobilních telefonů vystavených společností BRALOVANE s.r.o., sídlem Praha 3, Husinecká 903/10, DIČ: CZ29045304 (dále též „BRALOVANE“).
26. Finančnímu úřadu v Olomouci vznikly pochybnosti o správnosti, pravdivosti, průkaznosti a úplnosti údajů ve výše uvedených daňových přiznáních, proto byl žalobce výzvami č. j.

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

14822/12/379914807165 ze dne 23. 1. 2012 (listopad 2011), č. j. 68738/12/379914807165 ze dne 23. 2. 2012 (prosinec 2011) a č. j. 358750/12/379914807165 ze dne 23. 7. 2012 (květen 2012) v souladu s § 89 odst. 1 daňového řádu vyzván k odstranění těchto pochybností. Žalobce byl s výsledkem postupu k odstranění pochybností seznámen v rámci ústního jednání dne 6. 3. 2013 (protokol č. j. 310611/13/3101-05401-800467). Správce daně mimo jiné došel k závěru, že ze strany žalobce nebyla dostatečně věrohodným způsobem prokázána existence zboží pořízeného od společnosti BRALOVANE, a že došlo k přijetí zdanitelného plnění od této společnosti tak, jak je deklarováno na předložených dokladech.

27. Dne 20. 5. 2013 byla u žalobce zahájena daňová kontrola na dani z přidané hodnoty (dále též „daňová kontrola“) za zdaňovací období listopad 2011, prosinec 2011 a květen 2012, což je zaznamenáno v protokolu o ústním jednání č. j. 1055475/13/3101-05401-800467. Důvodem pro zahájení daňové kontroly bylo obdržení nových informací správcem daně, mimo jiné usnesení Policie ČR, č. j. OKFK-866-746/TC-2012-252501 ze dne 21. 3. 2013.
28. O zahájení, průběhu a ukončení daňové kontroly byla Finančním úřadem pro Olomoucký kraj, územním pracovištěm v Olomouci sepsána zpráva o daňové kontrole č. j. 1402131/15/3101-61561-800467 (dále též „zpráva o daňové kontrole“). Správce daně žalobci neuznal nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění (nákupu mobilních telefonů) od společnosti BRALOVANE (ve výši 7 591 575 Kč za zdaňovací období listopad 2011, ve výši 5 060 640 Kč za zdaňovací období prosinec 2011 a ve výši 3 329 943 Kč za zdaňovací období květen 2012), neboť na základě výsledku daňové kontroly dospěl k závěru, že uvedená přijatá zdanitelná plnění jsou zasažena tzv. podvodem na dani z přidané hodnoty, přičemž žalobce o tom, že tato plnění jsou součástí daňového podvodu, věděl, případně vědět měl a mohl.
29. Dne 30. 7. 2015 vydal Specializovaný finanční úřad platební výměry č. j. 174375/15/4230-22792-710129, č. j. 174396/15/4230-22792-710129 a č. j. 174386/15/4230-22792-710129, kterými vyměřil:
 - za zdaňovací období listopad 2011 nadměrný odpočet ve výši 9 928 731 Kč (namísto v daňovém přiznání tvrzeného nadměrného odpočtu ve výši 17 520 306 Kč),
 - za zdaňovací období prosinec 2011 nadměrný odpočet ve výši 12 699 863 Kč (namísto v daňovém přiznání tvrzeného nadměrného odpočtu ve výši 17 760 503 Kč),
 - za zdaňovací období květen 2012 nadměrný odpočet ve výši 9 785 730 Kč (namísto v daňovém přiznání tvrzeného nadměrného odpočtu ve výši 13 115 673 Kč).
30. Proti výše uvedeným platebním výměrům podal žalobce dne 28. 8. 2015 společné odvolání, které několikrát doplnil. Žalobce navrhoval, aby napadené platební výměry byly změněny a aby byly vyměřeny odpočty ve výši uplatněné daňovým subjektem v daňových přiznáních. V doplnění odvolání ze dne 25. 6. 2016 žalobce požadoval, aby byl seznámen se stanoviskem odvolacího orgánu k jeho odvolacím námitkám a aby byl seznámen s důkazními prostředky svědčícími o tom, že žalobce neprojevil v obchodním styku dostatečnou obezřetnost. Tyto požadavky pak několikrát zopakoval i v rámci protokolu o ústním jednání ze dne 1. 6. 2016. V průběhu tohoto protokolu žalobce také navrhl provedení svědeckých výpovědí Ing. J. B., Mgr. A. H. a P. G. V doplnění odvolání ze dne 22. 8. 2016 žalobce označil nové důkazní prostředky, které mají prokázat, že žalobce

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

projevil při hospodářském styku se svým dodavatelem BRALOVANE i se svými odběrateli dostatečnou obezřetnost, a sice dosud utajované záznamy hovoru Mgr. P. K. s jeho spolupracovníky ze společnosti Josef KVAPIL, a.s. a se zástupcem daňového subjektu Ing. V. U. V písemnosti doručené dne 22. 8. 2016 žalobce podal také stížnost ve smyslu § 261 odst. 1 daňového řádu a dále námitku podjatosti vůči všem pracovníkům žalovaného. V doplnění odvolání ze dne 19. 10. 2016 žalobce doplnil svoji námitku ohledně hodnocení důkazního prostředku „Návrh obchodní spolupráce“ o nová zjištění a navrhl provedení svědeckých výpovědí zaměstnanců žalobce M. S., S. K., V. T. a B. Š.

31. Žalovaný shledal, že nejsou dány důvody pro doplnění dokazování v odvolacím řízení. O podaném odvolání rozhodl žalovaný rozhodnutím č. j. 46205/16/5300-22443-702189 ze dne 21. 10. 2016 tak, že odvolání dle § 116 odst. 1 písm. c) daňového řádu zamítl a předmětné platební výměry potvrdil, když dospěl ke shodnému závěru jako správce daně, tedy že žalobce věděl, respektive měl a mohl vědět, že se přijetím plnění od dodavatele BRALOVANE účastní podvodu na DPH, a tudíž mu není možné přiznat nárok na uplatněný odpočet daně z přidané hodnoty z dotčených plnění.

VI. První posouzení věci Městským soudem v Praze

32. Žaloba byla podána včas (§ 72 odst. 1 s. ř. s.), osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s. ř. s.), žaloba je přípustná (§ 65, § 68 a § 70 s. ř. s.). Městský soud v Praze přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí i řízení, které mu předcházelo, v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.), podle skutkového a právního stavu ke dni rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.
33. Při jednání konaném dne 26. 2. 2020 účastníci řízení setrvali na svých procesních stanoviscích. Zástupce žalobce obsáhle zopakoval dosavadní průběh řízení a rekapituloval písemná podání žalobce doručená soudu. Uzavřel, že žalobce v plné míře osvědčil důvodnost uplatněného nároku na odpočet DPH v jednotlivých zdaňovacích obdobích. Návrhy na provedení důkazů označené žalobcem městský soud pro nadbytečnost zamítl, neboť obsah správního spisu, z něhož soud obligatorně vycházel, s ohledem na právní názor soudu k rozhodnutí věci zcela postačoval.
34. Zástupce žalovaného správního orgánu se při jednání soudu odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí a na písemná podání žalovaného v podobě vyjádření k žalobě a vyjádření k replice žalobce.
35. Podstatou projednávané věci je posouzení otázky, zda má žalobce u zdanitelných plnění přijatých od společnosti BRALOVANE nárok na odpočet daně z přidané hodnoty ve smyslu § 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“), či nikoliv. Mezi žalobcem a žalovaným je nadále sporná otázka, zda žalobce o skutečnosti, že se danými obchodními transakcemi účastní plnění, která jsou součástí podvodu na dani z přidané hodnoty, věděl, případně vědět měl a mohl.
36. V odůvodnění rozsudku městský soud 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 na plnění zasaženém podvodem věděl nebo mohl vědět. Městský soud konstatoval, že žalovaný vědomost žalobce dovozoval z

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

nestandardnosti průběhu obchodní spolupráce se společností BRALOVANE a rizikovosti této společnosti coby obchodního partnera. Existenci objektivních okolností žalovaný konkrétně stavěl jednak na nedostatečném označení zboží, když žalobce k fakturám za přijaté zboží nevyžadoval IMEI, a jednak na neexistenci podrobných písemných smluv, jež by se vztahovaly k předmětným obchodním transakcím, a kde by byla obsažena ustanovení upravující zajištění závazku či záruku za vady zboží. 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 P. G. 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 K. M. 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.

37. 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.

38. Ze všech shora uvedených důvodů soud rozsudkem ze dne 26. 2. 2020, č. j. 9 Af 82/2016 - 139, podle § 78 odst. 1 a 4 s. ř. s. napadené rozhodnutí zrušil, věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení a dále rozhodl o nákladech řízení.

VII. Kasační stížnost žalovaného a její posouzení Nejvyšším správním soudem

39. Výše uvedený rozsudek Městského soudu v Praze byl ke kasační stížnosti žalovaného zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 12. 2020, č. j. 6 Afs 154/2020 - 47 (dále též „zrušující rozsudek NSS“).
40. Nejvyšší správní soud v úvodu konstatoval, že 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 odepřít 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).
41. 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 ztrátou 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*).
42. Nejvyšší správní soud dále konstatoval, že městský soud nezpochybnil existenci samotného podvodu na DPH. Ostatně, pokud by tak učinil, porušil by dispoziční zásadu zakotvenou v § 75 odst. 2 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 Nejvyšší správní soud vycházel z toho, že existence podvodného řetězce byla v daňovém řízení postavena na jisto. Nejvyšší správní soud shledal, že Již touto okolností se 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).

43. Nejvyšší správní soud dále zdůraznil, že na rozdíl od případu posuzovaného v rozsudku *Vyrtych* nespočívaly okolnosti, z nichž žalovaný dovozoval vědomé zapojení žalobce do podvodného jednání, pouze v nestandardních obchodních vztazích mezi žalobcem a jeho přímým dodavatelem. Naopak, žalovaný v napadeném rozhodnutí identifikoval řadu okolností (viz bod [3] výše) nasvědčujících tomu, že žalobce byl určitým způsobem propojen se společnostmi tvořícími další články řetězce, respektive s jejich statutárními orgány (konkrétně s P. G., jednatelem společnosti Gab-Phone, který je považován za organizátora celého řetězce). Těmito okolnostmi se městský soud prakticky nezabýval.
44. Nejvyšší správní soud dále nepovažoval ze strany městského soudu za přesvědčivé hodnocení závěrů, které žalovaný učinil z odposlechu rozhovoru mezi P. G. a A. H. (který zastupoval společnost BRALOVANE, žalobcova dodavatele). Ve chvíli, kdy se A. H. zmínil o žalobci, jej P. G. napomenul, že žalobcovo jméno nemá do telefonu říkat. Z přepisu odposlechu to vyplývá zcela jednoznačně a skutečnost, že o dva týdny později sám P. G. žalobcovo jméno do telefonu řekl, to nijak nevyvrací. Nejvyšší správní soud nespatřuje nic nelogického na názoru žalovaného, 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. Žalovaný z předmětných rozhovorů navíc dovodil, že P. G. a A. H. měli přehled o stavu daňových řízení vedených se žalobcem, což Nejvyšší správní soud hodnotil jako vskutku poněkud neobvyklé. Městský soud nevěnoval tomuto postřehu pozornost, stejně jako řadě dalších okolností, které dle žalovaného svědčí o vědomém zapojení žalobce do podvodu na DPH (kontakt na člena představenstva žalobce v mobilním telefonu spolupracovnice P. G., zařazení žalobce do materiálu „Kolotoč“ zajištěného v rámci trestního řízení, dřívější obchodní spolupráce žalobce se společností řízenou P. G. atd.). Žalovaný oprávněně upozorňoval 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 závěry žalovaného podporují. Nejvyšší správní soud konstatoval, že městský soud izolovaně hodnotil jen několik zjištěných skutečností a rezignoval na řádné a úplné posouzení skutkového stavu zjištěného žalovaným, na který následně vztáhl právní závěry Nejvyššího správního soudu z rozsudku *Vyrtych*, které nejsou pro projednávaný případ zcela příslušné.
45. Nejvyšší správní soud nesouhlasil 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. Nejvyšší správní soud uzavřel, že žalobci může být odepřen nárok na odpočet DPH s ohledem na daň chybějící ve vzdálenějších článcích dodavatelského řetězce, pokud žalovaný prokáže, že žalobce o podvodném jednání věděl, či alespoň mohl vědět.

46. Nejvyšší správní soud nepovažoval za přesvědčivé ani vyhodnocení odposlechu rozhovoru mezi předsedou představenstva žalobce a Ing. V. U. ze strany městského soudu, přičemž nevyločil interpretaci žalovaného, zejména s přihlédnutím ke kontextu v rámci řetězce jiných nepřímých důkazů. Z uvedeného odposlechu podle NSS vyplývá především to, že se zástupci žalobce domlouvali ohledně výsledku jednatele společnosti BRALOVANE; z tohoto faktu žalovaný 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.
47. Nejvyšší správní soud dále upozornil, 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 žalovanému 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 2009č. 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).
48. Nejvyšší správní soud souhlasil 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 nebezpečnost. 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 žalovaného. Otázku, zda daňový subjekt přijal potřebná opatření proti účasti na daňovém podvodu, je podle NSS 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 žalovaný. Přijetí preventivních opatření je z povahy věci možné posuzovat jen tam, kde není jisté, zda daňový subjekt o své účasti na podvodu *věděl*, a je třeba posoudit, zda o ní alespoň *mohl vědět* (daňový subjekt, který ví, že se podvodu účastní, logicky nebude přijímat opatření, aby této situaci zamezil). Podmínky spolupráce žalobce se společností BRALOVANE, byť se samy o sobě nemusejí jevit nestandardní, aby vyloučily dobrou víru žalobce, tedy podle závěrů Nejvyššího správního soudu mohou představovat podpůrné články řetězce nepřímých důkazů, na nichž žalovaný vystavěl své závěry.
49. Nejvyšší správní soud uzavřel, že v dalším řízení městský soud 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.

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

50. Žalobce poté, co Nejvyšší správní soud zrušujícím rozsudkem vyhověl kasační stížnosti žalovaného, dvakrát doplnil žalobu o své stanovisko ke zrušujícímu rozsudku NSS. Ve svých podáních žalobce zpochybňuje nestrannost a spravedlivost zrušujícího rozsudku,

zdůrazňuje některé dle jeho názoru nesprávné aspekty tohoto rozhodnutí a opětovně rekapituluje některé žalobní námitky týkající se napadeného rozhodnutí.

51. Při jednání před soudem dne 10. 12. 2021 zástupce žalobce uvedl, že Nejvyšší správní soud se zrušujícím rozsudkem snaží vrátit zpět myšlenku, kterou již žalovaný opustil, a sice že se ze strany žalobce jednalo o vědomou účast na podvodném jednání. Zástupce žalobce dále zopakoval svou argumentaci týkající se projednání zprávy o daňové kontrole, přičemž zdůraznil, že chtěl využít svého práva na součinnost a chtěl znát předem stanovisko správce daně k námitkám. Závěrem navrhl, aby napadené rozhodnutí bylo zrušeno pro nezákonnost a věc byla vrácena žalovanému k dalšímu řízení.
52. Žalovaný při jednání před soudem uvedl, že se ztotožňuje se závěry zrušujícího rozsudku NSS. Zdůraznil, že existence podvodu a chybějící daň není žalobcem namítána. Dále uvedl, že vylicení rozhodných okolností v napadeném rozhodnutí ve svém souhrnu ob stojí pro vyslovení závěru o vědomosti žalobce o podvodném jednání, neboť v daňovém řízení postačí, když lze dospět k závěru, že žalobce o svém zapojení do podvodu vědět měl nebo mohl. Závěrem žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl.
53. Městský soud v Praze, vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu (§ 110 odst. 4 s. ř. s.), znovu přezkoumal napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které předcházelo jeho vydání, a to podle § 65 a násl. s. ř. s., v mezích žalobních bodů, přitom vycházel dle § 75 odst. 2 s. ř. s. ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době vydání napadeného rozhodnutí.
54. V intencích závěrů zrušujícího rozsudku NSS a shora přdestřehého právního názoru NSS, kterým je vázán, se městský soud opětovně zabýval posouzením skutečností, z nichž žalovaný dovozoval vědomou účast žalobce na daňovém podvodu, a to jak jednotlivě, tak především ve vzájemné souvislosti, a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
55. Nárok na odpočet DPH upravuje § 72 zákona o dani z přidané hodnoty. Aby žalobci vznikl právní nárok na odpočet DPH, musí být splněny hmotněprávní a formální podmínky nároku na odpočet vyplývající z ust. § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty. Z hlediska hmotněprávních podmínek vzniku nároku na odpočet DPH zdůrazňuje Soudní dvůr Evropské unie (dále jen „SDEU“), že plnění musí být poskytnuto ve vztahu osob povinných k dani a použito pro uskutečňování ekonomické činnosti (srov. rozsudek SDEU ze dne 6. 9. 2012 ve věci C-324/11 Gábor Tóth, bod 26). K učinění závěru o existenci nároku na odpočet daně, je proto nezbytné ověřit, zda bylo plnění opravdu uskutečněno a zda bylo použito pro účely uskutečňování zdanitelných plnění (srov. rozsudek SDEU ze dne 6. 12. 2012 ve věci C-285/11 Bonik EOOD, dále jen „Bonik“, bod 31). Za splnění hmotněprávních a formálních podmínek nároku na odpočet daně je daňovému subjektu nárok na odpočet DPH přiznán, neboť, jak SDEU ve svých rozsudcích opakovaně rozhodl, je nárok na odpočet daně daný článkem 167 a dalšími Směrnice Rady č. 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006, o společném systému DPH (dále jen „směrnice o DPH“) nedílnou součástí systému DPH a v principu nesmí být omezen. Výjimku z tohoto principu poté představuje situace, kdy daňový subjekt uplatňuje nárok na odpočet DPH podvodně nebo zneužívajícím způsobem (srov. rozsudek SDEU ze dne 21. 6. 2012 ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11 Mahagében a Péter Dávid, dále jen „Mahagében“, bod 41). Nárok na odpočet není dotčen okolností, že v řetězci dodávek je jedno z

předcházejících nebo následujících plnění zasaženo daňovým podvodem, pokud to daňový subjekt nevěděl nebo vědět nemohl (viz bod 45 a 49 rozsudku SDEU ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 Alex Kittel a Recolta Recycling ze dne 6. 7. 2006, dále jen „Kittel“).

56. Nejvyšší správní soud na základě judikatury Soudního dvora Evropské unie (srov. například rozsudky ze dne 12. 1. 2006, *Optigen a Bond House Systems*, C-354/03, C-355/03 a C-484/03, EU:C:2006:16, či ze dne 21. 6. 2012, *Mahagében a Péter Dávid*, C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373) dovodil, že i při prokázání splnění podmínek pro vznik nároku na odpočet DPH lze daňovému subjektu tento odpočet odeprít, bude-li prokázáno, že plnění, z něhož je nárok na odpočet odvozován, bylo zasaženo podvodem, o němž daňový subjekt věděl nebo alespoň mohl vědět. V takovém případě tíží důkazní břemeno ohledně těchto skutečností správce daně (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 10. 2016, č. j. 6 Afs 170/2016 - 30).
57. Uvedená judikatura Soudního dvora Evropské unie označuje za podvod na DPH „*situace, v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem směrnice o DPH, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám. [...] nárok na odpočet daně nemůže být dotčen tím, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížena skutečnostmi, o kterých plátce neví nebo nemůže vědět*“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017 - 60, č. 3705/2018 Sb. NSS). V souvislosti s (potenciální) vědomostí o existenci podvodu je třeba též posuzovat, zda daňový subjekt zavedl dostatečná opatření proti přijetí plnění, která jsou součástí podvodu; jak uvedl Soudní dvůr Evropské unie v rozsudku ze dne 11. 5. 2006, *Commissioners of Customs & Excise a Attorney General proti Federation of Technological Industries a další*, C-384/04, EU:C:2006:309: „*Subjekty, které přijmou veškerá opatření, která od nich mohou být rozumně vyžadována, aby zajistily, že jejich operace nejsou součástí řetězce dodávek, jehož součástí je operace poskvrněná podvodem na DPH, musejí mít totiž možnost důvěřovat legalitě uvedených operací, aniž by riskovaly, že budou společně a nerozdílně odpovědné za odvod této daně splatné jinou osobou povinnou k dani.*“
58. V projednávané věci není sporu o tom, že žalobce podmínky pro vznik nároku na odpočet DPH ve smyslu § 72 zákona o DPH naplnil.
59. Pro posouzení, zda se žalobce účastnil podvodu na DPH v dodavatelském řetězci, je třeba předně zjistit, zda k daňovému podvodu došlo. Pokud ano, je dále třeba na základě objektivních skutkových okolností posoudit, zda žalobce věděl nebo vědět měl a mohl, že se svým obchodem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, a zda přijal veškerá opatření, která od něj mohla být rozumně vyžadována, aby zajistil, že přijetí plnění nepovede ke spoluúčasti na podvodu.
60. V daném případě byla existence podvodného řetězce v daňovém řízení postavena na jisto. Žalobce ostatně samotnou existenci podvodu na DPH v řetězci obchodníků, jehož byl článkem, ani nezpochybňoval, brojil výhradně proti závěru žalovaného, že byl do tohoto podvodu zapojen a že o tom věděl, nebo minimálně mohl vědět. V žalobě na straně 6 žalobce uvedl: „*I z jiných odposlechnů je zřejmé, že se vědomí účastníci podvodného jednání vyhýbali jmenování konkrétních subjektů, na rozdíl od žalobce, který o podvodném jednání nevěděl ...*“. Na straně 22 žaloby pak žalobce konstatoval: „*Žalobce nebyl vědomým*

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

účastníkem podvodného řetězce a nebyl ani neobezřetný.“ Soud proto pouze poznamenává, že žalovaný v posuzované věci identifikoval a popsal lineární řetězec dodavatelů, do něhož byl žalobce zapojen (odst. 41 napadeného rozhodnutí). Podvod na DPH se týkal mobilních telefonů, které společnost OCEANIA Trading s.r.o. pořídila z jiného členského státu Evropské unie. Tato společnost neodvedla DPH na výstupu. Mobilní telefony byly následně převedeny přes společnosti Gab-Phone s. r. o. v likvidaci, SILAS CONCEPT s. r. o. "v likvidaci", Oskar Group s. r. o. a BRALOVANE na žalobkyni, která je dále dodávala do jiného členského státu či do třetích zemí, přičemž je vykazovala jako osvobozená dodání zboží.

61. Městský soud proto dále posuzoval, zda žalovaný nashromáždil důkazy přesvědčivě vypovídající o tom, že si žalobce byl vědom nebo si měl být vědom, že se účastní podvodu na DPH. Vzhledem k tomu, že odmítnutí nároku na odpočet je výjimkou ze základní zásady, kterou tento nárok představuje, je na daňovém orgánu, aby tyto okolnosti dostatečně vymezil a prokázal (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 11. 2015, č. j. 9Afs 163/2015 - 44). Žalovaný vycházel z důkazů shromážděných v trestním řízení vedeném proti předsedovi představenstva žalobce. Použitelnost těchto důkazů nebyla zpochybněna (k obecné použitelnosti takových důkazů v daňovém řízení srov. například rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 7. 2009, č. j. 1 Afs 19/2009 - 57, č. 1936/2009 Sb. NSS, a ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS).
62. Z usnesení Policie České republiky o zahájení trestního stíhání osob ze dne 21. 3. 2013, č.j. OKFK-866-746/TC-2012-252501 správce daně zjistil, že mezi stíhanými osobami jsou, kromě předsedy představenstva žalobce, např. také P. G. (jednatel společnosti Gab-Phone), W. S. (jednatel společnosti Merkator), Mgr. A. H. (odborný konzultant společnosti BRALOVANE), K. M. (jednatel společnosti BRALOVANE), F. S. (jednatel společnosti OSCAR Group), Z. T. (jednatel společnosti SILAS CONCEPT). Všichni obvinění byli stíháni za zločin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle ust. § 240 odst. 1, 3 trestního zákoníku. Jejich trestná činnost měla být prováděná v období nejméně od 1. 1. 2010 do 31. 5. 2012. Policie ČR velmi podrobně specifikovala postavení jednotlivých osob dle obchodních společností, za které vystupovaly, popsala a podrobně označila obchodní řetězec, určila dle získaných účetnictví fakturační toky zboží, bankovní toky za vystavené faktury, osvědčila pohyb zboží, který se liší od toku fakturačních. Jako organizátory fakturačních toků Policie ČR označila W. S., P. G. a Mgr. A. H. Řetězec byl účelově dlouhý na zastření účelu obchodu a v průběhu doby docházelo k výměně středních článků co do názvu obchodních společností tak jmen jednatelů, v některých případech i fiktivních. Policií ČR byl zajištěn materiál nazvaný „Návrh obchodní spolupráce“, který byl pod názvem „Kolotoč“ nalezen v datových souborech počítače zajištěného u Mgr. A. H., jenž zastupoval před správcem daně společnost BRALOVANE. V tomto materiálu je nastíněna základní struktura celého řetězce a pozice jednotlivých subjektů a osob, jsou zde stanovena základní pravidla a vyčísleny náklady vzniku a chodu řetězce. Jak z usnesení Policie ČR, tak i z materiálu nazvaného „Návrh na obchodní spolupráci“ vyplývá, že se jedná o vysoce organizovanou skupinu, ve které každý jednotlivý článek měl svou předem stanovenou úlohu.
63. Z výpovědi obviněné Ing. J. B. správce daně vyhodnotil praktiky, jež v řetězci panovaly, zjistil, jakým způsobem docházelo k vystavování faktur a kdo jednotlivé obchodní společnosti ovládal a jakým způsobem. Ing. B. mimo jiné uvedla, že u daňového subjektu

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

Gab-Phone začala pracovat v březnu 2011, majitelem byl P. G. Mgr. A. H. byl jmenován představen jako právník P. G. P. G. předal Ing. B. kódovaný telefon, který dle jejího vyjádření měli i další obchodní partneři v řetězci. Kódovaný telefon měla obdržet, dle vysvětlení pana P. G., z důvodu, aby je neodposlouchávala konkurence. Ing. B. vyjmenovala značnou část obchodních společností, jež tvořily v danou dobu řetězec.

64. Správce daně dále zjistil, že jednatel společnosti BRALOVANE K. M. se správcem daně nekomunikuje, kanceláře ani provozovnu tato společnost v Praze nemá, sídlo je virtuální, v tzv. office housu. Společnost BRALOVANE vystavila plnou moc JUDr. J. M. na zdaňovací období duben 2011 až srpen 2011 a na zastupování v daňovém řízení za zdaňovací období leden až březen 2011 a září 2011 až leden 2012. Za JUDr. J. M. vyřizuje agendu advokátní koncipient Mgr. A. H.
65. Posouzením skutečností, z nichž žalovaný dovozoval vědomou účast žalobce na daňovém podvodu, a to jak jednotlivě, tak především ve vzájemné souvislosti, vzal městský soud za prokázané naplnění testu Axel Kittel ve všech jeho znacích. Žalovaný dostatečně odůvodnil, na základě jakých skutečností dospěl k závěru o existenci daňového podvodu (včetně chybějící „ztracené“, nezaplacené) daně (bod 39 - 50 napadeného rozhodnutí), jaké objektivní okolnosti vedly k hodnocení nestandardnosti chování společností zapojených do řetězce obchodu s předmětným zbožím (bod 51 - 63 napadeného rozhodnutí) a že žalobce nepřijal veškerá rozumná opatření, kterými by předešel účasti na daňovém podvodu (bod 64 - 67 napadeného rozhodnutí).
66. V uvedených bodech ve spojení s bodem 41 (náskres řetězce obchodních transakcí) je popsán řetězec společností, do něhož byl žalobce zapojen i to, že společnost OCEANIA Trading s.r.o. nehradila svou daňovou povinnost. Ze všech skutečností, které vyšly v průběhu řízení ve svém souhrnu najevo, vyplynulo, že byl účelově vytvořen řetězec společností, v rámci kterého mělo být zboží přeprodáváno, aniž by byla odvedena daň na výstupu u prvního zjištěného tuzemského článku řetězce (OCEANIA Trading s.r.o.). Společnosti OCEANIA Trading s.r.o. přitom nehradila své daňové povinnosti a žalobce pak byl subjektem, který vykazoval nadměrné odpočty. Na základě uvedeného byl první znak daňového podvodu dle judikatury Soudního dvora Evropské unie a Nejvyššího správního soudu, tj. existence chybějící daně, splněn.
67. Žalovaný se dostatečně právně i skutkově zabýval dalším znakem testu podvodného jednání, a to existencí objektivních okolností, které vedly nebo měly vést k vědomí žalobce o účasti na plnění, které je součástí úniku na DPH.
68. Materiál nazvaný „Návrh obchodní spolupráce“, který byl pod názvem „Kolotoč“ nalezen v datových souborech počítače zajištěného u Mgr. A. H., svědčí o zapojení žalobce do předmětného řetězce, když tento je uveden v části 5. „Ostatní subjekty“. Správce daně učinil na základě obsahu tohoto materiálu odpovídající závěr, a sice že Mgr. A. H. se musel s jednotlivými články pilíře znát, musel se tedy znát i s posledním článkem řetězce, který inkasoval finanční prostředky ze státního rozpočtu, tedy s žalobcem.
69. V intencích závěrů zrušujícího rozsudku NSS městský soud hodnotí jako adekvátní závěry, které žalovaný učinil z odposlechu rozhovoru mezi P. G. a A. H., jenž zastupoval společnost BRALOVANE, žalobcova dodavatele. Ve chvíli, kdy se A. H. zmínil o žalobci,

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

jej P. G. napomenul, že žalobcovo jméno nemá do telefonu říkat. Z přepisu odposlechu to vyplývá zcela jednoznačně a skutečnost, že o dva týdny později sám P. G. žalobcovo jméno do telefonu řekl, to nijak nevyvrací. Městský soud, stejně jako Nejvyšší správní soud, tak nespatřuje nic nelogického na názoru žalovaného, 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. Z uvedených hovorů správce daně logicky dovodil, že P. G., jednatel společnosti Gab-Phone, která je druhým článkem předmětného řetězce, zná žalobce stojícího na konci řetězce, což není v běžném obchodním styku obvyklé a nesvědčí to o věrohodnosti deklarované transakce. Žalovaný z předmětných rozhovorů navíc dovodil, že P. G. a A. H. měli přehled o stavu daňových řízení vedených se žalobcem, což i Nejvyšší správní soud hodnotil jako vskutku poněkud neobvyklé.

70. Nejvyšší správní soud rovněž nevyloučil interpretaci rozhovoru mezi předsedou představenstva žalobce a Ing. V. U. ohledně svědecké výpovědi K. M. (jednatele BRALOVANE) tak, jak ji v napadeném rozhodnutí předložil žalovaný (bod 57), a to zejména s přihlédnutím ke kontextu v rámci řetězce jiných nepřímých důkazů. Z uvedeného odposlechu podle NSS vyplývá především to, že se zástupci žalobce domlouvali ohledně výsledku jednatele společnosti BRALOVANE; z tohoto faktu žalovaný mohl oprávněně dovodit, že nejde o zcela standardní situaci. Žalovaný logicky dovodil, že u osoby, která obchoduje v takových objemech, by se dalo předpokládat, že bude schopna na otázky týkající se obchodního případu odpovídat i bez toho, aby musela být svým odběratelem dopředu poučována o tom, jak má vypovídat, přestože „poučení“ zahrnovalo pouze informaci, že „když nebude vědět, tak si nemá nic vymýšlet“. Z obsahu skutečněné svědecké výpovědi K. M. žalovaný v daném kontextu logicky usoudil, že tato odpovídala obsahu telefonního hovoru mezi předsedou představenstva žalobce a Ing. V. U., neboť svědek si nepamatoval ani přesnou adresu skladu, kde mělo být zboží v hodnotě milionů Kč skladováno, a to přesto, že tento sklad měl zřízen v tomtéž roce, co se uskutečnila svědecká výpověď. Skutečnost, že svědek K. M. neměl povědomí o bližších okolnostech, koresponduje též se závěry Policie ČR, podle nich nevykonával činnost jednatele společnosti BRALOVANE samostatně, ale jednal dle instrukcí Mgr. A. H. a P. G. na základě pokynů pana S.
71. Žalovaný hodnotil logicky a uceleně ve svém souhrnu i další nestandardní okolnosti dotčených obchodních transakcí. Z šetření správce daně vyplynulo, že předmětné zboží bylo na předložených fakturách vymezeno obecně, aniž by bylo blíže identifikováno. Byly přitom obchodovány mobilní telefony, které obsahují unikátní číslo přidělené výrobcem mobilnímu telefonu, tzv. IMEI kód (International Mobile Equipment Identity). Jak vyplynulo ze svědecké výpovědi svědka K. M., k předmětným k fakturám za období listopad a prosinec 2011 IMEI nedokládal, ani si nevzpomínal, že by to žalobce požadoval. Žalobce měl přesto tato IMEI k dispozici, což odpovídá závěrům Policie ČR, že pan K. M. (jednatel BRALOVANE) nevykonával činnost jednatele společnosti BRALOVANE samostatně, ale jednal dle instrukcí Mgr. A. H. a P. G. Svědek dále uvedl, že v květnu 2012 měl poskytnout žalobci IMEI jako přílohu k fakturám. Analýzou IMEI dle příslušných dodacích listů správce daně zjistil, že na dodacím listě k faktuře-daňovému dokladu č. FP 12001500 ze dne 15. 5. 2012 jsou některé hodnoty IMEI uvedeny opakovaně (3x či 2x), z čehož vyvodil odpovídající závěr, že duplicita sériových čísel IMEI nesvědčí o

věrohodnosti deklarované transakce a je další skutečností svědčící o povědomí žalobce o podvodu.

72. Správce daně předložil i další skutečnosti, z nichž je zřejmá provázanost žalobce na osoby zainteresované v předmětném řetězci, které byly Policií ČR označeny jako hlavní organizátoři. Šetřením správce daně bylo zjištěno, že existovaly přímé obchodní vztahy mezi žalobcem a společností ASPADERA, s.r.o. (dále jen „ASPADERA“), kde byl P. G. jednatelem. Provázanost žalobce na osoby zainteresované v předmětném řetězci podporuje i svědecká výpověď Ing. J. B., která uvedla skutečnosti týkající se kódovaného telefonu, který obdržela od P. G. a který dle jejího vyjádření měli i další obchodní partneři v řetězci a kde byly uvedeny kontakty (mimo jiné i na P. P. - člena představenstva žalobce).
73. Městský soud uzavírá, že na str. 15 až 18 napadeného rozhodnutí (body 51 až 63) je uveden dostatečný výčet objektivních okolností – indicií, které ve svém souhrnu svědčí o tom, že žalobce mohl a měl vědět, že je součástí podvodného jednání. Přestože tyto objektivní okolnosti samy o sobě jednotlivě nevypovídají o nezákonném jednání žalobce, městský soud přisvědčuje žalovanému, že ve svém souhrnu vytvářejí logický a ucelený soubor nepřímých důkazů svědčících o vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících skutečnostech, z nichž vyplývá, že žalobce věděl nebo vědět mohl, že je účasten podvodného jednání na DPH.
74. Konečně k poslednímu atributu vědomosti žalobce o podvodném jednání v napadeném rozhodnutí nechybí ani výklad žalovaného o nezbytné opatrnosti, předvídatosti a rozumných opatření k předcházení účasti na podvodných transakcích (body 64 až 68) napadeného rozhodnutí a demonstrativní výčet opatření, které žalobce mohl a měl přijmout, aby předešel zapojení do podvodného řetězce (bod 65 až 67) rozhodnutí. Závěr žalovaného, že žalobce se nemůže dovolávat dobré víry, neboť nepřijal v zájmu minimalizace podnikatelského rizika dostatečně přiměřená opatření, aby vyloučil objektivní pochybnosti o způsobu realizace deklarované dodávky mobilních telefonů od dodavatele BRALOVANE, má oporu ve spisovém materiálu. Žalobce si měl vzhledem k objemu deklarovaných transakcí se společností BRALOVANE obstarat informace o tom, o jakého dodavatele se jedná, zda a jaké má zázemí k obchodování, zda má skladovací prostory, kde má sídlo, kdo je jednatelem. Nejvyšší správní soud souhlasil 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 žalovaného uvedenými shora. Podmínky spolupráce žalobce se společností BRALOVANE, byť se samy o sobě nemusejí jevit nestandardní, aby vyloučily dobrou víru žalobce, tedy podle závěrů městského soudu představují v daném případě podpůrné články řetězce nepřímých důkazů, na nichž žalovaný vystavěl své závěry. Soud dodává, že výčet možných opatření nemůže být typizovaný, návodný, k tomu úplný a individualizovaný, neboť konkrétní podezřelé okolnosti se mohou u každého podvodného jednání lišit. Soud nezpochybňuje, že daňové orgány by mohly poskytovat součinnost k plnění zákonných povinností poučením či návodem, jakým způsobem mají být plněny. Karuselové podvody ovšem nejsou výjimečnou kuriozitou, či novým jevem, ale jsou mediálně známy, je na ně upozorňováno a po žalobci, jakožto podnikateli, lze důvodně požadovat vyšší míru

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

opatrnosti a také náležité zajištění si relevantních informací k podnikatelské činnosti a problematice daní. V uvedeném soud poukazuje na to, že obdobných neobezřetností, neopatrností a rezignací na rozumná opatření před uzavřením obchodu se žalobce dopouštěl i v jiných zdaňovacích obdobích měsíců roku 2011 a 2012, jak je patrné z obdobné věci vedené u Městského soudu v Praze pod sp. zn. 9Af 83/2016.

75. Osoba povinná k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, musí být pro účely směrnice o DPH považována za osobu účastnící se tohoto podvodu, a to bez ohledu na to, zda má z následného prodeje zboží prospěch, či nikoli. V takové situaci totiž osoba povinná k dani pomáhá pachatelům podvodu a stává se jejich spolupachatelem. Takový výklad je v souladu s cílem unijního systému DPH, neboť tím, že ztěžuje podvodná plnění, může jim i zabránit (viz rozsudek Kittel a Recolta, odst. 56 až 58). Skutečnost, že se na takovou osobu hledí pro účely DPH jako na „spolupachatele“ podvodu nezakládá bez dalšího trestní odpovědnost, důsledkem je pouze ztráta nároku na odpočet. Klíčovou otázkou pro posouzení nároku žalobce na odpočet tedy je, zda žalobce věděl nebo měl vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH. Vědomost žalobce tedy bylo třeba posoudit podle objektivních okolností. Soud k náhledu pojmu „věděl či vědět mohl“, uvádí, že se nejedná o trestněprávní nevědomou nedbalost, neboť daňové řízení je odlišné od řízení trestněprávního (či správně-sankčního) Tato dvě řízení na sobě nejsou závislá ani co se týče závěru jednoho řízení pro druhé. Trestněprávní doktrína přitom může vyžadovat kvalitativně vyšší úroveň prokázání toho, že je někdo zodpovědný za své protiprávní jednání, o němž věděl, či vědět mohl, zatímco v projednávané věci je postačující, pokud žalobce nepřijal dostatečná opatření k zabránění možné účasti na daňovém podvodu.
76. Městský soud tedy přisvědčuje žalovanému v tom, že v dané věci byly zjištěny objektivní okolnosti, které zejména ve svém souhrnu svědčí pro závěr, že žalobce měl vědět, že přijetím plnění od dodavatele BRALOVANE se účastní podvodného jednání. Žalobcovy námitky vyvracející jednotlivé indicie nejsou přesvědčivé ani opřené o důkazy nacházející se ve spisovém materiálu. Podstatný je celkový obraz tvořený těmito jednotlivými indiciemi v jejich souhrnu. Námitky žalobce, které v podstatě ani nevyvracejí samotnou existenci těchto okolností, jen je vysvětlují nepřesvědčivým způsobem, nemohou k jednotlivým indiciím změnit správný závěr žalovaného, že žalobce minimálně vědět mohl a měl o svém zapojení do podvodu na DPH.
77. Jelikož ve vztahu k námitkám žalobce proti postupu správce daně při projednání zprávy o daňové kontrole a vyřízení žalobcových stížností a proti postupu žalovaného v odvolacím řízení není městský soud zrušujícím rozsudkem NSS vázán, neboť vypořádání těchto námitek nebylo předmětem řízení o kasační stížnosti podané žalovaným, městský soud nemá důvodu se od svého právního názoru, který zaujal ve vztahu k uvedeným žalobním námitkám v rozsudku ze dne 26. 2. 2020, č. j. 9Af 82/2016 - 139, nikterak odchýlovat.
78. Ze správního spisu vyplývá, že žalobce byl s výsledkem kontrolního zjištění daňové kontroly seznámen ve smyslu § 88 odst. 2 daňového řádu již dne 19. 9. 2014 v rámci ústního jednání (protokol č. j. 1595765/14/3101-05401-800467). Žalobci byla dána možnost se k výsledku kontrolního zjištění vyjádřit a navrhnout jeho doplnění. Lhůta k vyjádření byla správcem daně na žádost žalobce prodloužena až do 24. 11. 2014, kdy bylo správcem daně doručeno vyjádření žalobce k výsledku kontrolního zjištění (spojené s námitkou

podjatosti a stížností proti postupu správce daně, které byly shledány nedůvodnou resp. nepřipustnou). Správce daně následně vyhodnotil vyjádření žalobce k výsledku kontrolního zjištění, přičemž na svých kontrolních zjištěních setrval a dne 13. 5. 2015 navrhl žalobci tři termíny k projednání zprávy o daňové kontrole. Dne 17. 5. 2015 žalobce podal žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti dle § 261 odst. 6 daňového řádu, která byla shledána nepřipustnou. Po oznámení nového termínu projednání zprávy o daňové kontrole (1. 6. 2015) žalobce doručil správci daně dne 25. 5. 2015 další stížnost proti postupu správce daně (důvody stížnosti byly následně shledány jako nedůvodné) a dne 26. 5. 2015 požádal o prošetření způsobu vyřízení stížnosti. Současně téhož dne žádal o zaslání konceptu zprávy o daňové kontrole, aby se mohl na projednávání připravit. Z termínu projednání zprávy o daňové kontrole stanoveného na 1. 6. 2015 se žalobce omluvil, stejně jako z nově stanoveného termínu na 19. 6. 2015. Dne 23. 7. 2015 byla zpráva o daňové kontrole jako příloha vyrozumění o zaslání zprávy o daňové kontrole doručena do datové schránky zástupce žalobce dle §88 odst. 5 daňového řádu. Ze skutkového stavu podrobně popsaneho žalovaným v odst. 73 až 79 napadeného rozhodnutí vyplývá, že správce daně se od 13. 5. 2015 opakovaně pokoušel projednat s žalobcem zprávu o daňové kontrole, na což žalobce reagoval pouze omluvami z jednání a stížnostmi. Soud přisvědčuje žalovanému, že žalobce nebyl postupem správce daně zkrácen na svých procesních právech.

79. Dle § 88 odst. 3 daňového řádu se podáním vyjádření k výsledku kontrolního zjištění právo žalobce rozporovat závěry přijaté správcem daně na základě provedené daňové kontroly realizovalo a současně vyčerpalo. Opakované podávání stížností na postup správce daně v období před projednáním zprávy o daňové kontrole, opakované omluvy, kde jako důvod žalobce uvádí, že mu nebyla zpráva o daňové kontrole zaslána v dostatečném časovém předstihu, žalovaný adekvátně posoudil jako vyhýbání se projednání zprávy o daňové kontrole, a postupoval dle ust. § 88 odst. 5 daňového řádu tak, že zprávu o daňové kontrole, doručil zástupci žalobce do datové schránky jako přílohu Vyrozumění o zaslání zprávy o daňové kontrole ze dne 23. 7. 2015. Dnem doručení zprávy o daňové kontrole byla zpráva o daňové kontrole projednána a daňová kontrola byla ukončena. Kdyby byla námitka žalobce stran neukončení daňové kontroly shledána důvodnou, vedlo by to v praxi de facto k reálné nemožnosti ukončení daňové kontroly před okamžikem, kdy bude daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění absolutně spokojen. Povinnost pro správce daně zaslat daňovému subjektu před projednáním zprávy o daňové kontrole koncept zprávy nevyplývá z žádného ustanovení daňového řádu a nelze dovodit ani ze zásad daňového řízení. Žalovaný se rovněž příležitostně vypořádal s námitkami žalobce souvisejícími s vyřízením žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti ze dne 26. 5. 2015 a žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti podané dne 18. 6. 2015, soud se se závěry uvedenými v bodě 79 až 82 napadeného rozhodnutí plně ztotožňuje. Soud uzavírá, že daňová kontrola byla zákonným způsobem ukončena dne 23. 7. 2015; námitku žalobce proto neshledal důvodnou.
80. Soud nevěšel ani na námitku žalobce, že ke dni ukončení daňové kontroly nebyly vyřízeny žádosti žalobce o prošetření způsobu vyřízení stížnosti, ačkoliv se dle § 261 odst. 6 daňového řádu na žádost o prošetření vztahuje rovněž § 261 odst. 4 daňového řádu o tom, že stížnosti (resp. žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti) proti nevhodnému chování úřední osoby při daňové kontrole nebo postupu správce daně při daňové kontrole musí být vyřízeny nejpozději do ukončení daňové kontroly. Podle obsahu správního spisu žalobce uplatnil dne 26. 5. 2015 a dne 18. 6. 2015 žádosti o prošetření způsobu vyřízení

stížností ve smyslu § 261 odst. 6 daňového řádu, které byly žalovaným vyřízeny dne 29. 7. 2015 (vyrozumění č. j. 24558/15/5100-41455-711442), resp. 11. 8. 2015 (vyrozumění č. j. 26265/15/5100-41455-711442), tedy až po dni ukončení daňové kontroly. Skutečnosti namítané ve stížnosti § 261 odst. 1 daňového řádu prověřuje a případná opatření k nápravě činí primárně ten správce daně, proti jehož postupu stížnost směřuje. Proto je v § 261 odst. 6 daňového řádu zakotvená možnost požádat nadřízeného správce dane, aby prošetřil způsob vyřízení stížnosti. Ochrana poskytovaná § 261 daňového řádu, tj. prostřednictvím stížnosti i žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti, plní roli subsidiárního prostředku ochrany práv osob zúčastněných na správě daní, nastupujícího jen v případech, kdy neexistují jiné prostředky ochrany předvídané daňovým zákonem (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 143/2015 – 71 ze dne 3. 11. 2015). K možnosti správce daně ukončit daňovou kontrolu před vyřízením žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti se vyjádřil Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 4 Afs 213/2016 - 33 ze dne 31. 1. 2017, který judikoval „K povinnosti správce daně vyčkat s ukončením daňové kontroly až do okamžiku projednání žádosti o prošetření vyřízení stížnosti Nejvyšší správní soud uvádí, že již v rozsudku ze dne 3. 11. 2015, č. j. 2 Afs 143/2015 – 71, uvedl, že „existuje-li možnost podat odvolání proti rozhodnutí jakožto výsledku sporného postupu správce daně, jež lze v průběhu odvolacího řízení učinit předmětem přezkumu, vylučuje to podání stížnosti podle § 261 odst. 1 daňového řádu i za situace, nelze-li odvolání podat v tu samou chvíli, ve které by osoba zúčastněná na správě daní mohla uplatnit svoji stížnost, ale až v budoucnu (po ukončení sporného postupu)“. Z uvedeného vyplývá, že stížnost a žádost o prošetření vyřízení stížnosti jsou svou povahou opravné prostředky subsidiární, zbytkové, které slouží k ochraně práv účastníků řízení, pokud zákon nepředpokládá uplatnění jiných opravných prostředků. Nejvyšší správní soud upozorňuje, že daňový řád určuje, že opravným prostředkem, který slouží účastníkům řízení k tomu, aby brojili proti skutkovým a právním závěrům učiněným správcem daně při daňové kontrole, respektive v dodatečném platebním výměru, je primárně odvolání ve smyslu § 109 a násl. daňového řádu. Jelikož je z obsahu stížností i žádostí o prošetření vyřízení stížnosti zjevné, že v nich žalobkyně brojila proti skutkovým a právním závěrům správce daně učiněných při daňové kontrole, daňový řád jí v této souvislosti k ochraně jejích práv určoval odvolání, které ostatně žalobkyně uplatnila. Její odvolání a námitky směřující proti dodatečným platebním výměrům i daňové kontrole Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu věcně přezkoumalo a rozhodlo o nich. Podle Nejvyššího správního soudu proto samotná skutečnost, že Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu nerozhodlo před ukončením daňové kontroly o žádostech o prošetření vyřízení stížnosti žalobkyně, které obsahovaly námitky totožné s těmi, jež žalobkyně uplatnila v odvolání, nepředstavuje v kontextu projednávání věci vadu řízení, která by měla za následek vydání nezákonného rozhodnutí ve věci samé, neboť předmětné námitky žalobkyně byly dostatečně přezkoumány v odvolacím řízení.“ Soud tak přisvědčuje argumentaci žalovaného, že podání žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti dle § 261 odst. 6 daňového řádu, kterou žalobce učinil při daňové kontrole, není absolutní překážkou pro ukončení daňové kontroly. Daňovou kontrolu lze před vyrozuměním daňového subjektu o výsledku šetření jeho žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti vztahující se k daňové kontrole ukončit, neboť tyto námitky by měl daňový subjekt uplatnit až v odvolání proti platebním výměrům, jakožto silnějšímu prostředku ochrany.

81. Jednou ze základních zásad správního řízení, kterou je nutno aplikovat i na řízení daňové, je zásada písemnosti, jež charakterizuje správní řízení jako řízení vedené zejména na

základě písemných podkladů a která nevyžaduje, aby bylo k projednání věci u správního orgánu svoláno ústní jednání. Tuto zásadu je možno modifikovat pouze tehdy, jestliže je tak stanoveno zákonem nebo jestliže je to nutné k objasnění povahy věci. Je tedy plně v kompetenci správce dane, kdy využije prostředky stanovené mu zákonem a kupříkladu předvolá daňový subjekt (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu, č. j. 7 Afs 41/2005 – 49). Obdobně uzavřel Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 7 Afs 114/2006 – 78, v němž uvedl, že ačkoliv jsou i finanční orgány povinny postupovat ústavně konformním způsobem, není povinností správce daně nařídít v daňovém řízení ústní jednání před vydáním rozhodnutí. V daném případě žalovaný při posouzení odvolání vycházel z obsahu správního spisu, nebylo prováděno další dokazování, žalovaný vyšel ze zjištěného skutkového stavu a nedospěl k odlišnému právnímu názoru než prvostupňový správní orgán. Žalovaný umožnil žalobci realizovat právo nahlížení do spisu dle § 66 a násl. daňového řádu, čehož žalobce dne 1. 6. 2016 a dne 17. 10. 2016 využil. Předpoklady pro to, aby byl žalobce seznámen se zjištěnými skutečnostmi a důkazy dle § 115 odst. 2 daňového řádu tak naplněny nebyly. Soud ani tuto námitku žalobce neshledal důvodnou.

82. Napadené rozhodnutí shledal soud přezkoumatelným a dostatečně odůvodněným. Soud připomíná, že na orgány veřejné moci nelze klást přemrštěné požadavky, pokud jde o detailnost a rozsah vypořádání se s odvolacími námitkami. Žalovaný se zabýval všemi nosnými námitkami žalobce v adekvátním rozsahu a tyto podrobně vypořádal (srov. rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové, č. j. 52 Af 54/2014 – 78 ze dne 14. 9. 2015). Soud proto uvádí, že dle jeho názoru se žalovaný v napadeném rozhodnutí s odvolacími námitkami vypořádal řádně a při rozhodování v daném případě vyšel z dostatečně zjištěného stavu věci, který v rozhodnutí srozumitelně popsal, přičemž provedené důkazy v jejich souhrnu logicky a uceleně hodnotil.
83. S ohledem na skutečnost, že podstata žalobních námitek již byla žalobcem uplatněna v rámci odvolání proti platebním výměrům a žalobce tak v podané žalobě v podstatě opakuje svá tvrzení vznesená již dříve v odvolacích námitkách, soud odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005 - 130, z něž vyplývá, že *„je-li rozhodnutí žalovaného správního orgánu řádně odůvodněno, je z něho zřejmé, proč žalovaný nepovažoval právní argumentaci účastníka řízení za důvodnou a proč jeho odvolací námitky považoval za liché, mylné nebo vyvrácené, shodují-li se žalobní námitky s námitkami odvolacími a nedochází-li krajský soud k jiným závěrům, je přípustné, aby si krajský soud správné závěry se souhlasnou poznámkou osvojil.“*
84. Závěrem soud považuje za vhodné k povaze přezkumu ve správním soudnictví připomenout, že ačkoliv je povinností orgánů veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit, nelze tuto povinnost interpretovat jako požadavek detailní odpovědi na každou námitku. Nadto je třeba si uvědomit, že orgán veřejné moci na určitou námitku může reagovat i tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní. Tím se s námitkami účastníka řízení vždy (minimálně implicitně) vypořádá. Nelze proto bez dalšího uzavřít, že absence odpovědi na ten či onen argument žalobce v odůvodnění žalovaného rozhodnutí (či rozhodnutí soudu) způsobuje nezákonnost rozhodnutí či dokonce jeho nepřezkoumatelnost. Takovýto přístup by totiž mohl vést zejména u velmi obsáhlých podání až k absurdním důsledkům a k porušení zásady efektivity a hospodárnosti řízení. Podstatné je, aby se správní orgán (či následně správní soud) vypořádal se všemi základními námitkami účastníka řízení (srov. např.

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9Afs 70/2008-13). Povinnost posoudit všechny žalobní námitky neznámá, že soud je povinen reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vyvrátit, když jeho úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (srov. rozsudek NSS ze dne 3. 4. 2014, č.j. 7 As 126/2013-19).

IX. Závěr a náklady řízení

85. Na základě shora uvedených skutečností se městský soud neztotožnil s žádnou žalobní námitkou, neshledal žalobu důvodnou, a proto ji zamítl podle ustanovení § 78 odst. 7 s. ř. s.
86. Výrok o nákladech řízení je odůvodněn podle ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce neměl ve věci procesní úspěch, nemá tedy právo na náhradu nákladů řízení před soudem. Procesně úspěšnému žalovanému městský soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť neshledal, že by mu vznikly náklady přesahující rámec jeho běžné úřední činnosti.

Poučení:

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

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

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

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

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

Praha 17. prosince 2021

JUDr. Naděžda Řeháková v. r.
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.