



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Tomáše Langáška, soudce Filipa Dienstbiera a soudkyně Veroniky Juříčkové v právní věci žalobce: **Josef KVAPIL a.s.**, IČO 26821249, sídlem Kubánské náměstí 1391/11, Praha 10, zastoupený Mgr. Alexandrem Klimešem, advokátem, sídlem Ve Vinicích 553, Mělník, 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 žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 17. prosince 2021 č. j. 9 Af 82/2016 - 195,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 17. prosince 2021 č. j. 9 Af 82/2016 - 195 **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

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., 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. 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 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 Petr Gabera, jednatel společnosti Gab-Phone s.r.o. (jednoho z článků řetězce), 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 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 A. H., který o činnosti společnosti BRALOVANE nic nevedl 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 kódy IMEI opakovaly, což nesvědčí o věrohodnosti transakce. Žalobce v roce 2010 obchodoval přímo se společností ASPADERA, s.r.o., jejímž jednatelem byl Petr Gabera. U J. B., spolupracovnice Petra Gabery, byl při domovní prohlídce nalezen mobilní telefon obsahující kontakt na člena představenstva žalobce P. P.. 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 Trading. Všechny tyto skutečnosti ve svém souhrnu 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] Žalobce se proti rozhodnutí žalovaného bránil žalobou, které Městský soud v Praze (dále jen „městský soud“) napoprvé vyhověl a rozsudkem ze dne 26. února 2020 č. j. 9 Af 82/2016 - 139 zrušil rozhodnutí žalovaného, přičemž mu vytkl, že neprokázal, že žalobce věděl, nebo alespoň mohl vědět o své účasti na daňovém podvodu.

pokračování

[4] Tento rozsudek však zrušil Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 16. prosince 2020 č. j. 6 Afs 154/2020 - 47. Poukázal na to, že žalovaný identifikoval řadu okolností nasvědčujících určitému propojení mezi žalobcem a společnostmi tvořícími další články řetězce, kterými se městský soud prakticky nezabýval. Vytkl městskému soudu izolované hodnocení pouze některých zjištěných skutečností a nepřesvědčivé hodnocení rozhovorů mezi Petrem Gaberou a A. H. a mezi předsedou představenstva žalobce a V. U. Obchodní spolupráce mezi žalobcem a společností BRALOVANE sice nebyla natolik nestandardní, aby sama o sobě postačovala pro závěr o žalobcově neobezřetnosti, okolnosti této spolupráce je však třeba posuzovat v souvislosti s dalšími zjištěními žalovaného.

[5] Městský soud následně žalobu rozsudkem označeným v návěti zamítl. Na základě materiálu „Kolotoč“ zajištěného u A. H. přisvědčil žalovanému, že A. H. musel znát jednotlivé články řetězce, tedy i žalobce, který prostřednictvím nadměrných odpočtů inkasoval prostředky ze státního rozpočtu. O vazbách žalobce na další články v řetězci svědčí i šetření správce daně ke společnosti ASPADERA a výpověď J. B. Ohledně rozhovoru mezi Petrem Gaberou a A. H. městský soud převzal hodnocení Nejvyššího správního soudu, že je podezřelé, pokud osoba, s níž žalobce podle svých tvrzení nemá nic společného, upozorňuje zástupce žalobcova dodavatele, aby se o žalobci nezmiňoval do telefonu. Za logický označil městský soud závěr žalovaného o nestandardnosti domluvy předsedy představenstva žalobce a V. U. (tehdejšího zástupce žalobce) ohledně výslechu Kamila Mase (jednatel společnosti BRALOVANE). Ze samotného výslechu potom vyplývá, že Kamil Mas jednal dle instrukcí A. H. a Petra Gabery. Městský soud ve shodě se žalovaným poukázal i na další nestandardní okolnosti, konkrétně na obecné vymezení obchodovaného zboží na fakturách (především chybějící kódy IMEI, které však měl žalobce podle všeho k dispozici) a duplicitu v kódech IMEI na dodacích listech, a uzavřel, že žalobce mohl a měl vědět, že je součástí podvodného jednání, avšak nepřijal opatření, aby své účasti na podvodu zabránil (s ohledem na objem deklarovaných transakcí se společností BRALOVANE si měl obstarat informace o zázemí, skladovacích prostorech, sídle a jednatele tohoto dodavatele). Spolupráce se společností BRALOVANE sama o sobě o vědomé účasti žalobce na podvodu nesvědčí, avšak je třeba ji vnímat společně s dalšími zjištěnými okolnostmi.

[6] Městský soud neshledal důvodnými ani námitky proti průběhu daňového řízení. Žalobce byl seznámen s výsledky kontrolního zjištění a mohl se k nim vyjádřit. Správce daně se opakovaně pokoušel projednat se žalobcem zprávu o daňové kontrole, avšak žalobce reagoval pouze omluvami a stížnostmi, což správce daně adekvátně posoudil jako obstrukce, a proto zprávu o daňové kontrole doručil žalobci (jeho zástupci), čímž byla zpráva o daňové kontrole projednána. Správce daně nemá povinnost zasílat daňovému subjektu koncept zprávy před jejím projednáním. Žádost o prošetření způsobu vyřízení stížností není absolutní překážkou ukončení daňové kontroly, žalobce mohl své námitky uplatnit v odvolání proti platebním výměrům. V odvolacím řízení nebylo nutné seznamovat žalobce se zjištěnými skutečnostmi a důkazy podle § 115 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád.

II. Kasační stížnost a průběh řízení o ní

[7] Žalobce (dále též „stěžovatel“) podal proti rozsudku městského soudu kasační stížnost. Považuje jej za překvapivý projev libovůle a porušení svého práva na spravedlivý proces. Městský soud nebral v úvahu jeho námitky a výhrady proti rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 6 Afs 154/2020 - 47 a nesplnil pokyn Nejvyššího správního soudu posoudit všechny skutečnosti, z nichž žalovaný dovozoval vědomou účast stěžovatele na daňovém podvodu, jednotlivě a ve vzájemné souvislosti. Ignoroval stěžovatelovy námitky a zcela přejal závěry žalovaného, aniž logicky vysvětlil, proč byly jeho úvahy v prvním rozsudku nesprávné a jaké přesvědčivé důkazy jej vedly ke změně názoru. Jeho závěry nemají oporu v provedených důkazech. V té části rozhodnutí žalovaného, na kterou odkázal městský soud, nejsou žádné objektivní okolnosti svědčící o tom, že stěžovatel mohl a měl vědět, že se účastní daňového podvodu, pouze nepravdivá tvrzení a smyšlenky.

[8] Stěžovatel v žalobě zpochybňoval i existenci podvodného jednání, brojil i proti použitelnosti důkazů shromážděných v trestním řízení, k této námitce se však městský soud nevyjádřil. Svědkyně J. B. sice měla povědomí o společnostech zapojených do řetězce, ale stěžovatele ani osoby s ním spojené neznala. Osoby v řetězci měly k dispozici kódované telefony a používaly různé přezdívky, stěžovatel nikoli. Z výslechu J. B. není zřejmé, že bylo číslo na P. P. uloženo v kódovaném telefonu. Tato společnost se správcem daně až na jednu výjimku spolupracovala. Stěžovatel nevěděl, že má společnost BRALOVANE virtuální sídlo, sám takové sídlo využívá a nevidí v tom nic podezřelého. V údajně neexistující kanceláři společnosti BRALOVANE s ní navíc místně příslušný správce daně několikrát jednal.

[9] Žalovaný dle stěžovatele účelově zamlčel, že popsaná struktura řetězce v materiálu „Kolotoč“ se netýká stěžovatele, který byl bez dalšího uveden mezi „Ostatními subjekty“, s nimiž nebylo vedeno trestní ani daňové řízení. Kdyby byl stěžovatel vědomým účastníkem podvodu, byly by v materiálu vyčísleny náklady spojené s jeho účastí a znázorněny jeho vztahy s dalšími osobami. Materiál „Kolotoč“ byl vytvořen půl roku po ukončení spolupráce stěžovatele se společností BRALOVANE. Žalovaný nijak nepodpořil svůj závěr, že stěžovatel byl stěžejní pro inkasování finančních prostředků ze státního rozpočtu. Neexistují důkazy o spojení stěžovatele s dalšími články řetězce. To, že se A. H. v telefonu zmínil o „nějakém K.“ vypovídá o tom, že stěžovatele vůbec nezná. Petr Gabera navíc A. H. řekl, aby do telefonu neříkal věci týkající se společnosti BRALOVANE, nikoli stěžovatele. Nic nespovídá o tom, že by Petr Gabera stěžovatele znal předtím, než se o něm A. H. zmínil do telefonu. Petr Gabera a A. H. neměli přehled o daňových řízeních vedených se stěžovatelem, pouze si ověřovali, zda mu nebyla zrušena registrace plátce DPH. Předseda představenstva stěžovatele v rozhovoru s V. U. pouze chtěl, aby si svědek Kamil Mas během výpovědi nevymýšlel. Nelze dovozovat, že by výpověď svědka odpovídala tomuto rozhovoru. Kamil Mas si pouze nepamatoval přesnou adresu skladu své společnosti, avšak uvedl řadu konkrétních údajů o spolupráci se stěžovatelem, další podrobnosti po něm správce daně nepožadoval. Je pochopitelné, že nechtěl před zástupcem stěžovatele vyzradit obchodní tajemství společnosti BRALOVANE. Při výpovědi v trestním řízení Kamil Mas popřel, že by jej řídil Petr Gabera. Obchodní spolupráci se společností ASPADERA, v níž byl jednatel Petr

pokračování

Gabera, ukončil stěžovatel v roce 2009 z důvodu její nespolehlivosti, což vylučuje vazbu stěžovatele na tuto společnost (s osobou, se kterou by se vědomě účastnil na daňovém podvodu, by neukončil spolupráci pro nespolehlivost). Chyby v číslech IMEI způsobila chyba na straně dodavatele, kterou stěžovatel nemohl zjistit. Vysvětlil, že od svých dodavatelů všechna čísla IMEI nevyžadoval. Žalovaný neprokázal své tvrzení, že je obvyklé evidovat mobilní telefony podle výrobních čísel a uzavírat písemné smlouvy na jednotlivé dodávky. Stěžovatel měl závazky zajištěné tak, že zboží hradil až po dodání, vadné zboží nepřijímal a záruku za vady nesl výrobce. Měl pojištěnou celou skladovou zásobu i každou přepravu. Ověřil si daňové identifikační číslo dodavatele, jeho zápis do obchodního rejstříku a solventnost. Požadavek žalovaného, aby si stěžovatel obstaral informace o dodavateli, jeho zázemí, skladovacích prostorech a zaměstnancích, odporuje logice i judikatuře. Jestliže obchodník odebírá zboží od svého dodavatele a ihned je převáží odběrateli, nepotřebuje skladovací prostory. To, že je jednatelem české společnosti polský občan, nelze považovat za podezřelé. Stěžovatel v zájmu minimalizace podnikatelského rizika přijal přiměřená opatření.

[10] Stěžovatel dále namítl, že nikde ve spise není zachyceno vyhodnocení jeho vyjádření k výsledku kontrolního zjištění. Stěžovatel požadoval zaslání stanoviska k jeho jednotlivým tvrzením, a to buď formou konceptu zprávy o daňové kontrole, nebo úředního záznamu, aby se mohl řádně připravit na projednání zprávy o daňové kontrole. Posléze ovšem vyšlo najevo, že žádný úřední záznam neexistuje, ačkoli daňový řád správci daně ukládá jej vyhotovit. Ani ve zprávě o daňové kontrole nebylo uvedeno stanovisko správce daně ve smyslu § 88 odst. 1 písm. f) daňového řádu. Daňová kontrola tedy nebyla ukončena v souladu se zákonem, což měl žalovaný v odvolacím řízení napravit v souladu s § 115 odst. 1 daňového řádu.

[11] Ke kasační stížnosti stěžovatel přiložil seznam nevyřádaných žalobních námitek.

[12] V doplněních kasační stížnosti doručených dne 14. února 2022 a 28. února 2022 stěžovatel znovu citoval některé námitky, které vznesl v řízení před městským soudem a které měly zůstat nevyřádané. Ke druhému z uvedených podání stěžovatel připojil kopii dopisu adresovaného ministru spravedlnosti, v němž se podrobně ohrazuje proti odvolání státního zástupce podanému v trestní věci předsedy představenstva stěžovatele.

[13] V průběhu řízení stěžovatel namítl podjatost soudců šestého senátu Nejvyššího správního soudu. Usnesením ze dne 17. března 2022 č. j. Nao 31/2022 - 56 Nejvyšší správní soud rozhodl, že soudci šestého senátu nejsou vyloučeni z projednávání a rozhodnutí věci.

[14] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že se městský soud držel závazného právního názoru Nejvyššího správního soudu. Stěžovatel pouze opakuje svou žalobní argumentaci. Napadený rozsudek je přezkoumatelný. Stěžovatel v žalobě nebrojil proti samotné existenci podvodu na DPH, jak ostatně uvedl již Nejvyšší správní soud. Usnesení o zahájení trestního stíhání stěžovatele nesouvisí s použitelností důkazů shromážděných během trestního řízení. Odposlechy vyhodnotil městský soud v souladu s právním názorem Nejvyššího správního soudu. Okolnosti svědčící o účasti daňového subjektu na podvodu je nutno hodnotit komplexně, což se týká i výpovědi J. B.

a skutečností zjištěných ohledně společnosti BRALOVANE. Je zřejmé, že došlo k instruktáži jednatele této společnosti ohledně svědecké výpovědi. Materiál nazvaný „Kolotoč“ svědčí především o vysoké organizovanosti řetězce, ve kterém měl každý článek předem stanovenou úlohu. V kontextu dalších zjištěných skutečností se účast občana jiného státu s pobytem mimo Českou republiku jeví jako značně rizikový faktor. S ohledem na objem obchodů stěžovatele a společností BRALOVANE není možné, aby jej A. H. neznal. Stěžovatel nevěnoval náležitou pozornost označení zboží (nevyžadoval kódy IMEI), netrval na vyhotovení podrobných písemných smluv a neobstaral si stěžejní informace o společnosti BRALOVANE.

[15] Žalovaný rovněž uvedl, že stěžovatel byl s výsledky kontrolního zjištění seznámen již dne 19. září 2014, zpráva o daňové kontrole mu byla doručena až dne 23. července 2015 s ohledem na jeho četná podání a maření snah správce daně o její projednání. Domněnka stěžovatele, že se správce daně nevypořádal se všemi jeho námitkami, není důvod pro odepření podpisu zprávy o daňové kontrole. V odvolacím řízení nebyl důvod pro nařízení ústního jednání.

[16] V replice k vyjádření žalovaného stěžovatel zopakoval, že závěry městského soudu nejsou podloženy. Snaha Nejvyššího správního soudu ovlivnit rozhodnutí městského soudu v neprospěch stěžovatele není pro městský soud závazná. Městský soud neposoudil všechny skutečnosti, z nichž žalovaný dovozoval vědomou účast stěžovatele na podvodu, a nevypořádal řadu zásadních žalobních námitek. Stěžovatel v žalobě namítal, že žalovaný neprokázal, že společnost BRALOVANE prodávala stěžovateli konkrétně to zboží, ze kterého některý článek tvrzeného obchodního řetězce neodvedl DPH. Rozhodnutí žalovaného je postaveno na okolnostech, o kterých stěžovatel nemohl vědět, a na smyšlenkách. Žalovaný neprokazoval běžné standardy obchodování. Stěžovatel si jednatele společnosti BRALOVANE prověřil v míře, jakou požaduje Soudní dvůr EU, prověřoval i každou dodávku, s vyřizováním reklamací při přejímce nikdy nebyl žádný problém. Případné reklamace při poruše přístroje si vyřizoval zákazník přímo s pověřeným servisem. Stěžovatel dále zopakoval některé námitky, které uplatnil již v kasační stížnosti.

[17] Žalovaný reagoval duplikou, v níž uvedl, že z materiálu „Kolotoč“ vyplývá, že organizátoři podvodu svěřili veškerý prospěch do společností nacházejících se na pozici pátého pilíře, mezi nimiž byl i stěžovatel. Je nemyšlitelné, aby organizátoři plánovali složité schéma a následně veškerý prospěch svěřili nezúčastněnému článku. Stěžovatel navíc uskutečňoval plnění osvobozená od DPH s nárokem na odpočet (dodání do jiných členských států či třetích zemí), čímž maximalizoval zisk z podvodné činnosti. Účast stěžovatele v řetězci nemohla být náhodná. Žalovaný též zopakoval, že stěžovatel instruoval svědka Kamila Mase, což není obvyklé, stěžovatel musel mít podezření, že se nejedná o standardní obchodní případy. Stejně tak to, že stěžovatel požadoval čestné prohlášení od svého dodavatele, že disponuje dostatkem prostředků na úhradu DPH, svědčí o jeho povědomí o rizikovitosti transakcí.

pokračování

III. Posouzení kasační stížnosti Nejvyšším správním soudem

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

III.1. K námitkám proti průběhu daňového řízení

[19] Nejprve se Nejvyšší správní soud zabýval námitkami proti ukončení daňové kontroly.

[20] Podle § 88 odst. 1 daňového řádu sepíše správce daně o zahájení, průběhu a ukončení daňové kontroly *zprávu o daňové kontrole, která obsahuje výsledek kontrolního zjištění, včetně hodnocení důkazů zjištěných v průběhu daňové kontroly, a odkaz na protokoly nebo úřední záznamy o [...]* f) *stanovisku správce daně k jednotlivým tvrzením, návrhům nebo výhradám daňového subjektu.* Podle § 88 odst. 2 daňového řádu *správce daně seznámí daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění, včetně hodnocení zjištěných důkazů, a předloží mu jej k vyjádření.* Daňovému subjektu lze na žádost stanovit přiměřenou lhůtu k vyjádření k výsledku kontrolního zjištění (§ 88 odst. 3 daňového řádu). Daňová kontrola je ukončena podpisem zprávy o daňové kontrole daňovým subjektem a úřední osobou správce daně (§ 88 odst. 4 daňového řádu). *Odmítne-li se kontrolovaný daňový subjekt seznámit se zprávou o daňové kontrole nebo ji projednat anebo se jejímu projednání vyhýbá, doručí mu ji správce daně do vlastních rukou; den doručení zprávy o daňové kontrole se pokládá za den jejího projednání a ukončení daňové kontroly (§ 88 odst. 5 daňového řádu).*

[21] Z předloženého daňového spisu vyplývá, že správce daně stěžovatele dne 19. září 2014 v souladu s citovaným § 88 odst. 2 daňového řádu seznámil s výsledky kontrolního zjištění. Stěžovatel se k výsledku kontrolního zjištění vyjádřil dne 24. listopadu 2014 poté, co opakovaně žádal o prodloužení lhůty k vyjádření. Zároveň navrhl doplnění kontrolního zjištění, uplatnil námitku podjatosti a podal stížnost proti postupu správce daně. Následně podal několik dalších stížností a žádostí o prošetření způsobu vyřízení stížností. Dne 13. května 2015 správce daně navrhl stěžovateli tři termíny projednání zprávy o daňové kontrole, na což stěžovatel reagoval sdělením, že očekává vyřízení své žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti. Správce daně stěžovateli dne 21. května 2015 oznámil, že dne 1. června 2015 proběhne projednání zprávy o daňové kontrole. Stěžovatel v reakci na to požádal o zaslání zprávy o daňové kontrole s předstihem, popřípadě o zaslání stanoviska správce daně k jeho vyjádření, a podal další stížnost a žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti. Dne 29. května 2015 se stěžovatel omluvil z projednání zprávy o daňové kontrole. Správce daně mu proto oznámil nový termín projednání zprávy o daňové kontrole (19. června 2015). Dne 17. června 2015 uplatnil stěžovatel podnět, ve kterém znovu namítal podjatost úředních osob a nezákonný postup správce daně, o den později podal další žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti a omluvil se z projednání zprávy o daňové kontrole. Správce daně proto žalobci dne 23. července 2015 zprávu o daňové kontrole zaslal (výše citovaný § 88 odst. 5 daňového řádu) a dne 30. července 2015 vydal platební výměry.

[22] S ohledem na popsany průběh řízení sdílí Nejvyšší správní soud závěr městského soudu, že v poslední fázi daňové kontroly nebyla nijak zkrácena stěžovatelova procesní práva. Stěžovatel poukazuje především na to, že mu správce daně odmítl zaslat koncept

zprávy o daňové kontrole či úřední záznam se stanoviskem k vyjádření stěžovatele k výsledku kontrolního zjištění, takový postup však daňový řád nepředpokládá. Daňový subjekt má právo vyjádřit se k výsledkům kontrolního zjištění poté, co je s nimi seznámen podle § 88 odst. 2 daňového řádu. Další takovou možnost má jen za předpokladu, že na základě jeho vyjádření dojde ke změně výsledku kontrolního zjištění (§ 88 odst. 3 věta druhá daňového řádu). Tato koncepce má zabránit účelovému oddalování projednání zprávy o daňové kontrole a opakovaným doplňováním kontrolních zjištění (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. července 2013 č. j. 7 Afs 12/2013 - 42 či ze dne 21. února 2018 č. j. 9 Afs 305/2016 - 31, č. 3720/2018 Sb. NSS). V projednávané věci však správce daně kontrolní zjištění v reakci na vyjádření stěžovatele nezměnil. Nemělo by tak žádný význam stěžovatele (znovu) seznamovat se stanoviskem správce daně před projednáním zprávy o daňové kontrole.

[23] Stěžovatel též namítal, že zpráva o daňové kontrole neobsahuje stanovisko správce daně k jednotlivým tvrzením, návrhům nebo výhradám stěžovatele (§ 88 odst. 1 písm. f) daňového řádu]. Tato námitka je do jisté míry oprávněná, zpráva o daňové kontrole obsahově odpovídá protokolu o seznámení stěžovatele s výsledky kontrolního zjištění a nezohledňuje jeho další vyjádření (zejména vyjádření k výsledkům kontrolního zjištění ze dne 24. listopadu 2014). Nejvyšší správní soud však nepřehlédl, že správce daně na stěžovatelovy námitky reagoval ve vyznění o zaslání zprávy o daňové kontrole ze dne 23. července 2017 a zabýval se jimi i žalovaný v rozhodnutí o odvolání. Ačkoli tedy formálně vzato k porušení § 88 odst. 1 písm. f) daňového řádu došlo, materiálně byla procesní práva stěžovatele zachována (nešlo tedy v žádném případě o vadu, která by měla vliv na zákonnost rozhodnutí žalovaného). Zároveň je třeba zdůraznit, že subjektivní nesouhlas stěžovatele s tím, jak správce daně k jeho výhradám přistoupil, neznamená, že se jimi nezabýval.

[24] Jelikož nedošlo k namítanému pochybení při ukončení daňové kontroly, neměl žalovaný důvod je napravovat v odvolacím řízení. Stejně tak nebyl důvod seznamovat stěžovatele se skutečnostmi zjištěnými v odvolacím řízení (§ 115 odst. 2 daňového řádu), neboť žalovaný nedoplňoval dokazování ani nedospěl k odlišnému právnímu názoru než správce daně. Obecnou povinnost vést ústní jednání zákon žalovanému neukládá, daňové řízení je zásadně písemné (například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. ledna 2006 č. j. 5 Afs 115/2004 - 47, který se sice týká již neúčinného zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, avšak lze jej v tomto směru plně vztáhnout i na řízení vedené dle daňového řádu). Ani tato námitka proto není důvodná.

III.2. K vědomosti stěžovatele o účasti na daňovém podvodu

[25] V této části Nejvyšší správní soud předesílá, že to, že městský soud věc posoudil jinak než ve svém prvním rozsudku, není samo o sobě vadou jeho nyní napadeného rozhodnutí. Naopak, jde o logický důsledek toho, že se s prvním posouzením věci ze strany městského soudu Nejvyšší správní soud neztotožnil. Pokud městský soud napoprvé žalobě vyhověl na základě selektivního hodnocení pouze několika okolností, bylo možné očekávat (respektive nebylo možné vyloučit), že po komplexním zhodnocení věci dospěje k opačnému závěru.

pokračování

[26] Nejvyšší správní soud dále považuje za vhodné vymezit, jaký právní názor vyslovil v rozsudku č. j. 6 Afs 154/2020 - 47. Tímto právním názorem byl totiž městský soud při dalším rozhodování vázán (§ 110 odst. 4 s. ř. s.) a je jím vázán i nyní Nejvyšší správní soud (usnesení rozšířeného senátu ze dne 8. července 2008 č. j. 9 Afs 59/2007 - 56, č. 1723/2008 Sb. NSS, ze dne 23. února 2022 č. j. 1 Azs 16/2021 - 50, č. 4321/2022 Sb. NSS, či ze dne 22. listopadu 2019 č. j. 4 As 3/2018 - 50, č. 4015/2020 Sb. NSS).

[27] Jak již bylo uvedeno a jak opakovaně připomíná stěžovatel, Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 6 Afs 154/2020 - 47 zavázal městský soud zejména k tomu, aby posoudil jednotlivě i ve vzájemné souvislosti všechny skutečnosti, z nichž žalovaný dovozoval vědomou účast stěžovatele na daňovém podvodu (bod 23 citovaného rozsudku). Tím se však rozsah závazného právního názoru z citovaného rozsudku nevyčerpává. Nejvyšší správní soud se totiž také meritorně zabýval některými dílčími okolnostmi, které městský soud posoudil již ve svém prvním (a následně zrušeném) rozsudku. Konkrétně shledal, že stěžovatel v žalobě nezpochybňoval samotnou existenci podvodného řetězce, již lze tudíž pro další úvahy považovat za zjištěnou (bod 15). Nejvyšší správní soud dále přisvědčil žalovanému v otázce hodnocení odposlechem zachyceného rozhovoru mezi Petrem Gaberou (jednatelem společnosti Gab-Phone, považovaným za organizátora řetězce) a A. H. (zástupcem společnosti BRALOVANE). Konkrétně shledal, že Petr Gabera napomínal Aleše Holčáka, aby neříkal stěžovatelovo jméno do telefonu, a podotkl, že je to poněkud podezřelé (bod 17). Nejvyšší správní soud dále připustil, že daňovému subjektu lze doměřit daň i za předpokladu, že k daňovému úniku došlo dále v řetězci než u jeho přímého dodavatele (bod 18), a že lze v daňovém řízení využít důkazy získané v trestním řízení (bod 20).

[28] Nejvyšší správní soud též upozornil, že žalovaný dovozoval propojení stěžovatele s Petrem Gaberou (bod 16 rozsudku č. j. 6 Afs 154/2020 - 47), a poukázal na jeho závěr, že Petr Gabera a A. H. měli přehled o stavu daňových řízení vedených se stěžovatelem, a na další okolnosti, které dle názoru žalovaného svědčí o vědomém zapojení stěžovatele do podvodu na DPH (bod 17). Tyto závěry žalovaného však již nijak nehodnotil, pouze městskému soudu vytkl, že jim nevěnoval žádnou pozornost. Nejvyšší správní soud proto městský soud zavázal, aby se skutečností zjištěným v daňovém řízení řádně věnoval.

[29] Podobně k hodnocení rozhovoru mezi předsedou představenstva stěžovatele a V. U. (tehdejším zástupcem žalobce) Nejvyšší správní soud nezaujal jednoznačné stanovisko. Pouze podotkl, že není zcela standardní, aby se zástupci stěžovatele domlouvali ohledně výsledku jednatele stěžovatelova dodavatele, avšak shledal, že z tohoto rozhovoru nelze dovozovat nic konkrétního (bod 19 rozsudku č. j. 6 Afs 154/2020 - 47).

[30] Konečně Nejvyšší správní soud uvedl, že ze samotných podmínek spolupráce stěžovatele se společností BRALOVANE nelze bez dalšího usuzovat na neobezřetnost stěžovatele (bod 21 rozsudku č. j. 6 Afs 154/2020 - 47). Zároveň však připustil, že virtuální sídlo této společnosti, chybějící zápis provozovny v živnostenském rejstříku a cizí státní příslušnost jejího jednatele mohou v kontextu dalších okolností představovat podporu pro závěry žalovaného. Ani v tomto ohledu tak Nejvyšší správní soud nevyslovil jednoznačný právní názor, který by městský soud musel v dalším řízení respektovat.

[31] Z uvedeného vyplývá, že městský soud byl rozsudkem č. j. 6 Afs 154/2020 - 47 jednoznačně zavázán pouze k hodnocení odposlechu rozhovoru mezi Petrem Gaberou a A. H., a to pouze v tom rozsahu, že Petr Gabera napomenul A. H., aby do telefonu neříkal stěžovatelovo jméno. Ostatní okolnosti, ze kterých žalovaný vycházel, měl městský soud (pouze) pečlivě posoudit, a to v kontextu podrobné žalobní argumentace. Nejvyšší správní soud se proto zaměřil na otázku, zda městský soud tento pokyn splnil, a tedy zda je jeho rozsudek přezkoumatelný. Dospěl přitom k závěru, že tomu tak není.

[32] Jak Nejvyšší správní soud uvedl již v rozsudku č. j. 6 Afs 154/2020 - 47, stěžovatel závěry žalovaného zpochybňoval velmi podrobnou argumentací. Řadu námitek sice uplatnil již v daňovém řízení, nadto ne zcela přehledně (Nejvyšší správní soud nehodnotí, zda jde o záměrnou taktiku či neschopnost), to však městský soud nezbavuje povinnosti vypořádat je. Městský soud sice citoval rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. července 2007 č. j. 8 Afs 75/2005 - 130, ze kterého vyplývá, že „je-li rozhodnutí žalovaného důkladné, je z něho zřejmé, proč žalovaný nepovažoval právní argumentaci účastníka řízení za důvodnou a proč jeho odvolací námitky považoval za liché, mylné nebo vyvrácené, shodují-li se žalobní námitky s námitkami odvolacími a nedochází-li krajský soud k jiným závěrům, není praktické a ani časově úsporné zdlouhavě a týmiž nebo jinými slovy říkat totéž. Naopak je vhodné správné závěry si přisvojit se souhlasnou poznámkou.“ Pokud tak však soud činí, musí převzaté závěry žalovaného odpovídat na žalobní námitky, což v tomto případě není splněno.

[33] Stěžovatel v několika rovinách zpochybňoval materiál „Kolotoč“, který policie zajistila v počítači A. H. (str. 5 žaloby). Namítal, že tento materiál byl vytvořen až půl roku poté, co ukončil obchodní spolupráci se společností BRALOVANE (str. 26 žaloby), a poukazoval na to, že je uveden pouze mezi „Ostatními subjekty“, nikoli mezi přímými a vědomými účastníky řetězce (str. 2 doplnění žaloby ze dne 11. srpna 2021). Městský soud však pouze obecně uvedl, že z tohoto materiálu vyplývá, že A. H. se musel znát se stěžovatelem (bod 68 napadeného rozsudku); na další související žalobní námitky přímo neodpověděl.

[34] Hodnocení výpovědi Kamila Mase (jednatele společnosti BRALOVANE) ze strany městského soudu bylo pouze formální, tvoří je prakticky jen převzetí závěru žalovaného, že svědek neměl povědomí o bližších okolnostech obchodů se stěžovatelem (bod 70 napadeného rozsudku). Stěžovatel však v žalobě namítal, že Kamil Mas s výjimkou toho, že neznal přesnou adresu skladu společnosti BRALOVANE, odpovídal dostatečně konkrétně a správce daně se jej na další podrobnosti nevyptával, na což městský soud nijak (zda jde o oponenturu relevantní či nikoliv) nereagoval.

[35] Dále se městský soud vůbec nezabýval vysvětlením stěžovatele, proč od svých dodavatelů nepožadoval kódy IMEI (stěžovatel uváděl, že při dodání do zahraničí neposkytoval záruku, a proto IMEI kódy nebyly nutné – str. 10 žaloby), pouze opsal odůvodnění rozhodnutí žalovaného, že stěžovatel měl kódy IMEI k dispozici přesto, že mu je Kamil Mas nedokládal (bod 71 napadeného rozsudku). Proti tomu však stěžovatel namítal, že si kódy vyžádal dodatečně poté, co zjistil, že v tomto směru správce daně vidí problém (str. 11 žaloby). Ani na tuto námitku městský soud nijak neodpověděl.

pokračování

[36] Bod 72 odůvodnění napadeného rozsudku, ve kterém městský soud uvedl, že svědkyně J. B. „uvedla skutečnosti týkající se kódovaného telefonu, který obdržela od Pavla Gabery 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)“ pak neodpovídá rozhodnutí žalovaného. Žalovaný totiž uznal, že z výpovědi svědkyně nebylo zřejmé, zda byl kontakt na P. P. uložený v kódovaném telefonu či v „obyčejném“ telefonu zajištěném při domovní prohlídce u J. B., existenci tohoto kontaktu však považoval za dostatečnou pro prokázání spojení mezi stěžovatelem a Pavlem Gaberou (bod 101 rozhodnutí o odvolání). Proti tomu stěžovatel namítal, že tento kontakt mohl být ještě z doby, kdy obchodoval se společností ASPADERA, ve které rovněž působil Pavel Gabera (str. 12 žaloby), a že jej J. B. nikdy nevyužila (str. 42 žaloby). S tímto tvrzením se však městský soud nijak nevypořádal.

[37] Městský soud se dále vůbec nezabýval výhradami stěžovatele proti výsledku A. H., který povětšinou odmítal vypovídat s odkazem na povinnost mlčenlivosti. Dle názoru stěžovatele měl žalovaný A. H. poučit, že se nemůže dovolávat mlčenlivosti, a znovu vyslechnout (str. 26 žaloby), tato námitka však zůstala nevypořádána.

[38] Z objektivních okolností, které měly svědčit o vědomém zapojení stěžovatele do podvodného řetězce, tak v rozsudku městského soudu zbývá telefonický rozhovor mezi Pavlem Gaberou a A. H. (který Nejvyšší správní soud označil za nestandardní již v rozsudku č. j. 6 Afs 154/2020 - 47 a nadále na tomto závěru setrvává) a duplicitu některých kódů IMEI na dodacím listu k faktuře z května 2012 (bod 71 rozsudku městského soudu *in fine*).

[39] Nepřezkoumatelná je i ta část odůvodnění rozsudku městského soudu, která se věnuje neobezřetnosti stěžovatele (tj. bod 74). Městský soud totiž v podstatě jen převzal závěr z rozsudku č. j. 6 Afs 154/2020 - 47, že obchodní spolupráce stěžovatele se společností BRALOVANE není tolik nestandardní, aby sama o sobě ukazovala na nízkou míru obezřetnosti stěžovatele, avšak virtuální sídlo této společnosti, absenci zápisu o provozovně v živnostenském rejstříku a jednatele cizí státní příslušnosti je třeba posuzovat v souvislosti s dalšími zjištěními žalovaného – neuvedl však, s jakými zjištěními a v jakých souvislostech. To nelze považovat za dostačující s ohledem na námitky stěžovatele, že mu není zřejmé, jaká další opatření kromě prověření dodavatele ve veřejných rejstřících měl přijmout (str. 36 žaloby) a proč by měl při nákupu mobilních telefonů vyžadovat kódy IMEI (str. 14 žaloby, str. 2 repliky ze dne 30. května 2017), že zboží od společnosti BRALOVANE bylo specifikováno stejně jako dodávky od jiných společností, které správce daně nezpochybnouval (str. 32 žaloby), či že nevěděl, že sídlo společnosti BRALOVANE je na virtuální adrese, tato forma sídla je běžná a zákonem povolená a správce daně se zástupcem společnosti BRALOVANE na této virtuální adrese několikrát jednal (str. 12 žaloby, str. 3 repliky ze dne 30. května 2017).

[40] Nejvyšší správní soud uznává, že městský soud nemá povinnost odpovědět na každou dílčí námitku uplatněnou v žalobě. Přípustné je i implicitní vypořádání části žalobní argumentace postavené na uceleném argumentačním systému (nálezn Ústavního soudu ze dne 12. února 2009 sp. zn. III. ÚS 989/08, N 26/25 SbNU 247). Napadený rozsudek městského soudu však na řadu námitok stěžovatele neodpovídá ani implicitně,

a proto jej nelze považovat za přezkoumatelný. Zároveň to Nejvyššímu správnímu soudu brání posoudit většinu námitek uplatněných v kasační stížnosti (které se do velké míry překrývají s těmi žalobními), neboť jeho úkolem coby soudu kasačního není hodnocení skutkových otázek, zejména nikoli tzv. „v první linii“.

IV. Závěr a náklady řízení

[41] Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že rozsudek městského soudu trpí vadou ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), a proto jej zrušil a věc vrátil městskému soudu k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 věta první s. ř. s.). V něm bude městský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.), což znamená, že posoudí výše uvedené žalobní námítky, zhodnotí, zda v jejich světle skutkové závěry žalovaného obstojí, a učiní závěr, zda tyto závěry dostatečně prokazují, že žalobce alespoň mohl vědět, že se účastní podvodného jednání, a nepřijal dostatečná opatření, aby tomu zabránil. Nejvyšší správní soud přitom upozorňuje, že v jednom ani ve druhém směru nenaznačuje, jak má městský soud o žalobě rozhodnout. Stejně jako v rozsudku č. j. 6 Afs 154/2020 - 47 požaduje jen to, aby městský soud řádně posoudil všechny relevantní okolnosti, a to v rozsahu odpovídajícím žalobní argumentaci.

[42] Městský soud v novém rozhodnutí rozhodne i o náhradě nákladů řízení 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 12. srpna 2022

JUDr. Tomáš Langášek, LL.M.
předseda senátu