



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Viktora Kučery a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Jakuba Camrdy v právní věci žalobkyně: **Josef KVAPIL a.s.**, se sídlem Kubánské náměstí 11, Praha, zast. Mgr. Alexandrem Klimešem, advokátem se sídlem Ve Vinicích 17, Mělník, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 31, Brno, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 17. 12. 2021, č. j. 9 Af 83/2016-178,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 17. 12. 2021, č. j. 9 Af 83/2016-178, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Kasační stížností se žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) domáhá zrušení v záhlaví označeného rozsudku, kterým Městský soud v Praze (dále jen „městský soud“) zamítl její žalobu proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 10. 2016, č. j. 46207/16/5300-22443-702189.

[2] Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání stěžovatelky a potvrdil tyto dodatečné platební výměry Specializovaného finančního úřadu (dále jen „správce daně“):

- dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty (DPH) ze dne 25. 1. 2016, č. j. 13047/16/4232-22793-803352, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období srpen 2011 ve výši 9 423 530 Kč a současně vznikla zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 1 884 706 Kč,
- dodatečný platební výměr na DPH ze dne 25. 1. 2016, č. j. 13112/16/4232-22793 803352, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období září 2011 ve výši 3 303 204 Kč a současně vznikla zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 660 640 Kč,
- dodatečný platební výměr na DPH ze dne 25. 1. 2016, č. j. 13133/16/4232-22793-803352, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období říjen 2011 ve výši

- 3 990 543 Kč a současně vznikla zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 798 108 Kč,
- dodatečný platební výměr na DPH ze dne 25. 1. 2016, č. j. 14577/16/4232-22793 803352, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období leden 2012 ve výši 2 165 406 Kč a současně vznikla zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 433 081 Kč,
 - dodatečný platební výměr na DPH ze dne 25. 1. 2016, č. j. 14598/16/4232-22793 803352, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období březen 2012 ve výši 593 308 Kč a současně vznikla zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 118 661 Kč,
 - dodatečný platební výměr na DPH ze dne 25. 1. 2016, č. j. 14643/16/4232-22793 803352, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období duben 2012 ve výši 1 515 545 Kč a současně vznikla zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 303 109 Kč.

[3] Dodatečné platební výměry vydal správce daně na základě daňové kontroly, při které vyšlo najevo, že stěžovatelka nárokovala odpočet daně na základě dodávek zboží od společnosti BRALOVANE s.r.o., které byly zasaženy podvodem na DPH, o němž stěžovatelka věděla nebo alespoň mohla vědět. 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., SILAS CONCEPT s.r.o., Oskar Group s.r.o. a BRALOVANE na stěžovatelku, která je dále dodávala do jiného členského státu či do třetích zemí, přičemž je vykazovala jako osvobozená dodání zboží.

[4] V napadeném rozhodnutí žalovaný dále konstatoval, že stěžovatelka věděla nebo vědět mohla, že se účastní podvodu na DPH. Předseda představenstva stěžovatelky 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 stěžovatelky), zajištěn materiál nazvaný „návrh obchodní spolupráce“, respektive „Kolotoč“ popisující základní strukturu a pravidla fungování celého řetězce. Mezi zapojenými subjekty je uvedena i stěžovatelka. Žalovaný dále vycházel z odposlechů pořízených v rámci trestního řízení. Z jednoho z odposlechů je zřejmé, že Petr Gabera, jednatel společnosti Gab-Phone s.r.o. (jednoho z článků řetězce), upozornil A. H., aby do telefonu nezmiňoval stěžovatelku. Z dalších hovorů pak vyplynulo, že Petr Gabera věděl, kdo je posledním článkem řetězce, věděl o vztazích stěžovatelky a společnosti BRALOVANE a o průběhu daňového řízení se stěžovatelkou. Předseda představenstva stěžovatelky se navíc domlouval s tehdejším zástupcem stěžovatelky 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 blíže identifikovány (například prostřednictvím kódu IMEI). Stěžovatelka v roce 2010 obchodovala se společností ASPADERA, s.r.o., jejímž jednatelem byl tou dobou Petr Gabera. U J. B., spolupracovnice Petra Gabery a zaměstnankyně společnosti Gab-Phone, byl při domovní prohlídce nalezen mobilní telefon obsahující kontakt na člena představenstva stěžovatelky P. P. Existovaly

pokračování

tedy vazby mezi stěžovatelkou a Petrem Gaberou. Dodavatel stěžovatelky, společnost BRALOVANE, nemá žádné zázemí pro své podnikání, žádné skladovací prostory, její sídlo je virtuální a její jednatel nemá bližší povědomí o jejích obchodech. Všechny tyto skutečnosti ve svém souhrnu svědčí o tom, že stěžovatelka mohla a měla vědět, že je součástí podvodného jednání, a nepřijala taková opatření, která po ní lze s ohledem na charakter posuzovaných transakcí požadovat.

II. Řízení před městským soudem

II.a. Rozsudek městského soudu ze dne 26. 2. 2020, č. j. 9 Af 83/2016-127

[5] Stěžovatelka u městského soudu brojila proti rozhodnutí žalovaného žalobou. Městský soud ji shledal důvodnou, a proto s odkazem na § 78 odst. 1 a 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), napadené rozhodnutí zrušil a věc žalovanému vrátil k dalšímu řízení, přičemž mu vytkl, že neprokázal, že stěžovatelka věděla, nebo alespoň mohla vědět o své účasti na daňovém podvodu.

[6] Tento rozsudek však zrušil Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 23. 7. 2021, č. j. 5 Afs 190/2020-60. Poukázal na to, že žalovaný identifikoval řadu okolností nasvědčujících určitému propojení mezi stěžovatelkou 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 stěžovatelky a V. U. Obchodní spolupráce mezi stěžovatelkou a společností BRALOVANE sice nebyla natolik nestandardní, aby sama o sobě postačovala pro závěr o stěžovatelčině neobezřetnosti, okolnosti této spolupráce je však třeba posuzovat v souvislosti s dalšími zjištěními žalovaného.

II.b. Rozsudek městského soudu 17. 12. 2021, č. j. 9 Af 83/2016-178

[7] Městský soud následně žalobu zamítl. Na základě materiálu „Kolotoč“ zajištěného u A. H. přisvědčil žalovanému, že A. H. musel znát jednotlivé články řetězce, tedy i stěžovatelku, která prostřednictvím nadměrných odpočtů inkasovala prostředky ze státního rozpočtu. O vazbách stěžovatelky 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 stěžovatelka podle svých tvrzení nemá nic společného, upozorňuje zástupce stěžovatelčina dodavatele, aby se o stěžovatelce nezmiňoval do telefonu. Za logický označil městský soud závěr žalovaného o nestandardnosti domluvy předsedy představenstva stěžovatelky a V. U. (tehdejšího zástupce stěžovatelky) ohledně výslechu Kamila Mase (jednatele 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 měla stěžovatelka podle všeho k dispozici), a uzavřel, že stěžovatelka mohla a měla vědět, že je součástí podvodného jednání, avšak nepřijala opatření, aby své účasti na podvodu zabránila (s ohledem na objem deklarovaných transakcí se společností BRALOVANE

si měla obstarat informace o zázemí, skladovacích prostorech, sídle a jednateli tohoto dodavatele). Spolupráce se společností BRALOVANE sama o sobě o vědomé účasti stěžovatelky na podvodu nesvědčí, avšak je třeba ji vnímat společně s dalšími zjištěnými okolnostmi. Podle městského soudu nebylo třeba podrobně vypořádat každou dílčí žalobní námitku, neboť žaloba v podstatě jen opakuje odvolací námitky.

[8] Městský soud neshledal důvodnými ani námitky proti průběhu daňového řízení. Stěžovatelka byla seznámena s výsledky kontrolního zjištění a mohla se k nim vyjádřit, což ostatně také učinila. Správce daně se opakovaně pokoušel projednat se stěžovatelkou zprávu o daňové kontrole, avšak stěžovatelka veškeré pokusy o její projednání zhatila, a proto zprávu o daňové kontrole doručil stěžovatelce (jejímu zástupci), čímž byla zpráva o daňové kontrole projednána.

III. Kasační stížnost, vyjádření žalovaného a replika

[9] Stěžovatelka podala proti rozsudku městského soudu kasační stížnost. Považuje jej za překvapivý projev libovůle a porušení svého práva na spravedlivý proces. Městský soud nebral v úvahu její výhrady vůči rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs/190/2020-60 a nesplnil jeho pokyn – posoudit všechny skutečnosti, z nichž žalovaný dovozoval vědomou účast stěžovatelky na daňovém podvodu, jednotlivě i ve vzájemné souvislosti. Městský soud ignoroval stěžovatelčiny 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 stěžovatelka mohla a měla vědět, že se účastní daňového podvodu, pouze nepravdivá tvrzení a smyšlenky.

[10] Stěžovatelka v žalobě zpochybňovala i existenci podvodného jednání, brojila 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 stěžovatelku ani osoby s ní spojené neznala. Osoby v řetězci měly k dispozici kódované telefony a používaly různé přezdívky, stěžovatelka nikoli. Z výslechu J. B. není zřejmé, že bylo číslo na P. P. uloženo v kódovaném telefonu. Stěžovatelka nevěděla, že má společnost BRALOVANE virtuální sídlo, sama takové sídlo využívá a nevidí v tom nic podezřelého. V údajně neexistující kanceláři společnosti BRALOVANE s ní navíc místně příslušný správce daně několikrát jednal. Tato společnost navíc byla v době podání odvolání v posuzované věci vedena jako spolehlivý plátce.

[11] Žalovaný dle stěžovatelky účelově zamlčel, že popsaná struktura řetězce v materiálu „Kolotoč“ se netýká stěžovatelky, která byla bez dalšího uvedena mezi „Ostatními subjekty“, s nimiž nebylo vedeno trestní ani daňové řízení. Kdyby byla stěžovatelka vědomým účastníkem podvodu, byly by v materiálu vyčísleny náklady spojené s její účastí a znázorněny její vztahy s dalšími osobami. Materiál „Kolotoč“ byl vytvořen půl roku po ukončení spolupráce stěžovatelky se společností BRALOVANE. Žalovaný nijak nepodpořil svůj závěr, že stěžovatelka byla stěžejní pro inkasování finančních prostředků ze státního rozpočtu. Neexistují důkazy o spojení stěžovatelky s dalšími články řetězce. To, že se A. H. v telefonu zmínil o „nějakém Kvapilovi“ vypovídá o tom, že stěžovatelku vůbec nezná. Petr Gabera navíc A. H. řekl, aby do telefonu neříkal věci týkající

pokračování

se společností BRALOVANE, nikoli stěžovatelky. Nic nesvědčí o tom, že by Petr Gabera stěžovatelku znal předtím, než se o ní A. H. zmínil do telefonu. Petr Gabera a A. H. neměli přehled o daňových řízeních vedených se stěžovatelkou, pouze si ověřovali, zda jí nebyla zrušena registrace plátce DPH. Předseda představenstva stěžovatelky v rozhovoru s V. U. pouze chtěl, aby si svědek Kamil Mas během výpovědi nevymýšlel. Kamil Mas si pouze nepamatoval přesnou adresu skladu své společnosti, avšak uvedl řadu konkrétních údajů o spolupráci se stěžovatelkou, další podrobnosti po něm správce daně nepožadoval. Je pochopitelné, že nechtěl před zástupcem stěžovatelky 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 jednatelem Petr Gabera, ukončila stěžovatelka v roce 2009 z důvodu její nespolehlivosti, což vylučuje vazbu stěžovatelky na tuto společnost (s osobou, se kterou by se vědomě účastnila na daňovém podvodu, by neukončila spolupráci pro nespolehlivost).

[12] Pokud jde o chyby v číslech IMEI, tyto způsobilo pochybení na straně dodavatele, které stěžovatelka nemohla zjistit. Vysvětlila, že od svých dodavatelů všechna čísla IMEI nevyžadovala. Žalovaný neprokázal své tvrzení, že je obvyklé evidovat mobilní telefony podle výrobních čísel a uzavírat písemné smlouvy na jednotlivé dodávky. Stěžovatelka měla závazky zajištěné tak, že zboží hradila až po dodání, vadné zboží nepřijímala a záruku za vady nesl výrobce. Měla pojištěnou celou skladovou zásobu i každou přepravu. Ověřila si daňové identifikační číslo dodavatele, jeho zápis do obchodního rejstříku a solventnost. Požadavek žalovaného, aby si stěžovatelka obstarala 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. Stěžovatelka v zájmu minimalizace podnikatelského rizika přijala přiměřená opatření.

[13] Stěžovatelka dále namítala, že jí správce daně nesdělil své stanovisko k jejím jednotlivým tvrzením, pouze odkázal na zprávu o daňové kontrole, kde je však stěžovatelčina argumentace označena povšechně za polemiku. Aniž by znala stanoviska k jednotlivým tvrzením, nemohla se účastnit projednání zprávy o daňové kontrole a účinně hájit svá práva. Nelze tedy souhlasit s městským soudem, že stěžovatelka zhatila pokusy o projednání zprávy o daňové kontrole, neboť se pouze nechtěla nechat připravit o svá práva podjatými úředníky správce daně. Tím, že ani ve zprávě o daňové kontrole nebylo uvedeno stanovisko správce daně k jednotlivým tvrzením ve smyslu § 88 odst. 1 písm. f) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), chyběla základní náležitost potřebná pro ukončení daňové kontroly, když se stěžovatelka projednání zprávy o daňové kontrole nevyhýbala, ale naopak správce daně jí odpíral její zákonná práva.

[14] Ke kasační stížnosti stěžovatelka přiložila seznam nevypořádaných žalobních námitek.

[15] V doplněních kasační stížnosti doručených dne 14. 2. 2022 a 28. 2. 2022 stěžovatelka znovu citovala řadu námitek, které vznesla v řízení před městským soudem a které měly zůstat nevypořádané. Ke druhému z uvedených podání stěžovatelka připojila kopii dopisu

adresovaného ministru spravedlnosti, v němž se podrobně ohrazuje proti odvolání státního zástupce podanému v trestní věci předsedy představenstva stěžovatelky.

[16] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že se městský soud držel závazného právního názoru Nejvyššího správního soudu. Stěžovatelka pouze opakuje svou žalobní argumentaci. Napadený rozsudek je přezkoumatelný. Stěžovatelka v žalobě nebrojila proti samotné existenci podvodu na DPH, jak ostatně uvedl již Nejvyšší správní soud. 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 stěžovatelky a společností BRALOVANE není možné, aby ji A. H. neznal. Stěžovatelka nevěnovala náležitou pozornost označení zboží (nevyžadovala kódy IMEI), netrvala na vyhotovení podrobných písemných smluv a neobstarala si stěžejní informace o společnosti BRALOVANE. Žalovaný rovněž uvedl, že stěžovatelka byla s výsledky kontrolního zjištění seznámena již dne 16. 6. 2015, zpráva o daňové kontrole jí byla doručena až dne 10. 11. 2015 s ohledem na její četná podání a maření snah správce daně o její projednání. Domněnka stěžovatelky, že se správce daně nevypořádal se všemi jejími námitkami, není důvod pro odeprání podpisu zprávy o daňové kontrole.

[17] Dále žalovaný uvedl, že z materiálu „Kolotoč“ vyplývá, že organizátoři podvodu svěřili veškerý prospěch do společností nacházejících se na pozici pátého pilíře, mezi nimiž byla i stěžovatelka. Je nemyslitelné, aby organizátoři plánovali složité schéma a následně veškerý prospěch svěřili nezúčastněnému článku. Stěžovatelka navíc uskutečňovala plnění osvobozená od DPH s nárokem na odpočet (dodání do jiných členských států či třetích zemí), čímž maximalizovala zisk z podvodné činnosti. Účast stěžovatelky v řetězci nemohla být náhodná. Žalovaný též zopakoval, že stěžovatelka instruovala svědka Kamila Mase, což není obvyklé, stěžovatelka musela mít podezření, že se nejedná o standardní obchodní případy. Stejně tak to, že stěžovatelka požadovala čestné prohlášení od svého dodavatele, že disponuje dostatkem prostředků na úhradu DPH, svědčí o jejím povědomí o rizikovitosti transakcí.

[18] V replice k vyjádření žalovaného stěžovatelka znovu popřela svou vědomost o zapojení společnosti BRALOVANE do podvodného řetězce ani neměla o tomto zapojení dostatečné indicie. Prospěch podvodného řetězce podle stěžovatelky neměl spočívat v uplatnění odpočtu daně, nýbrž již v neuhrazení daně, tedy nevznikl až na konci řetězce prodeje. Dále se stěžovatelka obsáhle vymezila proti nedostatečnosti hodnocení důkazů ze strany správních orgánů. Stěžovatelka se rovněž vymezila vůči rozsudku Nejvyššího správního soudu v obdobné věci ze dne 12. 8. 2022, č. j. 6 Afs 20/2022-87. V uvedeném rozsudku zdejší soud odkázal na předchozí rozsudek v tam posuzované věci a upozornil, že považoval za poněkud podezřelou okolnost, že Petr Gabera napomenul A. H., aby neříkal stěžovatelčino jméno do telefonu. Toto tvrzení považuje stěžovatelka za nepravdivé, neboť Petr Gabera název „Josef Kvapil a.s.“ do telefonu vůbec neřekl. V tomto ohledu stěžovatelka zdůraznila, že Nejvyšší správní soud zavázal v dané věci městský soud

pokračování

k účelovému a nepravdivému hodnocení odposlechu rozhovoru. Dále stěžovatelka odkázala na judikaturu zdejšího soudu, ze které dovodila, že je nepřípustné v daňovém řízení používat odposlechy získané podle trestního řádu, a zdejší soud tedy v uvedené věci zavázal městský soud výkladem nepřípustného důkazu.

[19] V průběhu řízení stěžovatelka namítla podjatost soudců JUDr. Jakuba Camrdy, a JUDr. Viktora Kučery. Usnesením ze dne 28. 4. 2022, č. j. Nao 60/2022-80, Nejvyšší správní soud rozhodl, že tito soudci nejsou vyloučeni z projednávání a rozhodnutí věci.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[20] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, stěžovatelka je řádně zastoupena v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s, a jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná – a to přesto, že již jednou v této věci rozhodoval a podle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. je kasační stížnost nepřípustná proti rozhodnutí, *„jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu“*.

[21] Možnost stěžovatelky napadnout nové rozhodnutí městského soudu byla omezena citovaným ustanovením, k jehož aplikaci se vyslovil Ústavní soud, který ve svém nálezu ze dne 8. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 136/05, č. 119/37 SbNU 519, poukázal na to, že je jím zajištěno, aby se Nejvyšší správní soud nemusel znovu zabývat věcí, u které již jedenkrát vyslovil svůj právní názor závazný pro nižší soud, a to v situaci, kdy se nižší soud tímto právním názorem řídil. V nyní posuzované věci stěžovatelka namítá především, že se městský soud nevypořádal se všemi jejími námitkami. V předchozím řízení podal kasační stížnosti žalovaný, a přezkum vypořádání veškerých žalobních námitek stěžovatelky tak ani nepřicházel v úvahu. Kasační stížnost je tedy přípustná. Nejvyšší správní soud proto přezkoumal napadený rozsudek městského soudu v rozsahu kasační stížnosti, ověřil přitom, zda tento rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti, a dospěl k následujícímu závěru.

[22] Kasační stížnost je důvodná.

[23] Nejvyšší správní soud konstatuje, že stěžovatelka předkládá k posouzení v podstatě dvě otázky: vady řízení před správcem daně a úplnost a správnost hodnocení důkazů. Nutno podotknout, že se v podstatě stejnou kasační stížností již Nejvyšší správní soud zabýval ve výše citovaném rozsudku č. j. 6 Afs 20/2022-87, v níž byla za obdobných okolností stěžovatelce doměřena DPH za období listopad 2011, prosinec 2011 a květen 2012. Jak v nyní posuzované věci, tak v uvedeném případě se zdejší soud zabýval věcí znovu poté, co zrušil původní (zrušující) rozsudek městského soudu pro nedostatky v hodnocení důkazů. Vzhledem k podobnosti obou věcí Nejvyšší správní soud nevidí důvod, proč se odchýlit od již vyřčeného názoru. Stručně tedy shrne již šestým senátem učiněné závěry, jsou-li na posuzovanou věc aplikovatelné, a v podrobnostech odkazuje na uvedený rozsudek.

[24] Stěžovatelka namítá, že správce daně porušil § 88 odst. 1 písm. f) daňového řádu, podle něhož „[o] zahájení, průběhu a ukončení daňové kontroly sepíše správce daně 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 stanovisku správce daně k jednotlivým tvrzením, návrhům nebo výhradám daňového subjektu.“ Ve zprávě o daňové kontrole se totiž správce daně nezabývá jednotlivě stěžovatelčinými tvrzeními a ani neodkazuje na žádný protokol nebo úřední záznam o stanovisku k jednotlivým tvrzením.

[25] Námitka je do jisté míry oprávněná. Správce daně totiž skutečně ve zprávě o daňové kontrole označil stěžovatelčinu argumentaci za polemiku, k níž se blíže nevyjádřil. Ačkoliv stěžovatelka ve svých tvrzeních učiněných v průběhu daňové kontroly především zpochybňovala způsob, jakým správce daně hodnotil důkazy, aniž by navrhla důkazy nové, a skutečně se tak o polemiku jednalo, nic mu nebránilo se s náhledem stěžovatelky vypořádat, což ostatně následně učinil žalovaný v řízení o odvolání. Právě skutečnost, že se žalovaný následně jednotlivými tvrzeními podrobně zabýval, považuje zdejší soud za zcela zásadní. Stěžovatelce tak byly ze strany správních orgánů předloženy důvody, pro které nebylo možno přisvědčit jejímu náhledu na věc, a mohla tedy tyto důvody předložit k věcnému soudnímu přezkumu, což i učinila. Ačkoliv tedy formálně vzato k porušení § 88 odst. 1 písm. f) daňového řádu došlo, materiálně byla procesní práva stěžovatelky zachována (nešlo tedy v žádném případě o vadu, která by měla vliv na zákonnost rozhodnutí žalovaného).

[26] Přisvědčit lze i názoru městského soudu, že se stěžovatelka vyhýbala projednání zprávy o daňové kontrole, pročez bylo namístě stěžovatelce zprávu o daňové kontrole doručit podle § 88 odst. 5 daňového řádu. Nejvyšší správní soud považuje za nadbytečné podrobně rekapitulovat pokusy správce daně o projednání zprávy o daňové kontrole a odkazuje v tomto ohledu na napadený rozsudek. Podstata problému tkví v tom, že se stěžovatelka odmítala účastnit projednání zprávy o daňové kontrole, dokud nebude obeznámena se stanoviskem správce daně ke svým jednotlivým tvrzením, přičemž správce daně byl toho názoru, že se v konceptu o daňové kontrole k těmto tvrzením vyjádřil dostatečně. Vzhledem k tomu, že stěžovatelka nemůže rozhodnout o dostatečnosti vypořádání svých vlastních tvrzení a námitek, nezbylo za takové situace než ponechat posouzení přezkoumatelnosti zprávy o daňové kontrole, potažmo doplnění potřebné argumentace na žalovaném, což se také stalo. V tomto ohledu je též nutno podotknout, že pokud správce daně v návaznosti na vyjádření stěžovatelky nezměnil kontrolní zjištění, nemusel stěžovatelku seznamovat se svými jednotlivými stanovisky žádným zvláštním postupem před projednáním zprávy o daňové kontrole – k seznámení s konečným stanoviskem správce daně včetně stanoviska, proč nezměnil kontrolní zjištění v návaznosti na vyjádření daňového subjektu, slouží právě projednání zprávy o daňové kontrole (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 2. 2018, č. j. 9 Afs 305/2016-31, č. 3720/2018 Sb. NSS), čemuž se však stěžovatelka vyhýbala s odkazem na to, že stanoviska správce daně ke svým tvrzením nezná.

[27] Stěžovatelka dále namítala, že se městský soud dostatečně nevypořádal s jejími žalobními námitkami, potažmo nedostal pokynu Nejvyššího správního soudu z předchozího řízení, podle kterého bylo třeba posoudit veškeré zjištěné skutečnosti zvlášť i ve vzájemném kontextu. Úvodem je nutno vymezit právní názor vyslovený

pokračování

v předchozím rozsudku v nyní posuzované věci, jímž byl vázán městský soud a jímž je nyní vázán i sám Nejvyšší správní soud (viz usnesení rozšířeného senátu ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 59/2007-56, č. 1723/2008 Sb. NSS).

[28] Kromě pokynu posoudit skutková zjištění komplexně se Nejvyšší správní soud vyjádřil k použitelnosti důkazů z trestního řízení – ty v obecné rovině použitelné jsou a jejich použitelnost v nyní posuzované věci nebyla v době vydání rozsudku zpochybněna. Dále Nejvyšší správní soud konstatoval, že samotná existence podvodného řetězce nebyla zpochybněna, a lze ji tak mít za prokázanou. 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 A. H., aby neříkal stěžovatelčino jméno do telefonu, a podotkl, že je to poněkud podezřelé. 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.

[29] V otázce dalších skutečností již zdejší soud žádné závazné hodnocení nečinil. Poukázal na závěr žalovaného, že Petr Gabera a A. H. měli přehled o stavu daňových řízení vedených se stěžovatelkou, a na další okolnosti, které dle názoru žalovaného svědčí o vědomém zapojení stěžovatelky do podvodu na DPH. Tyto závěry žalovaného však již nijak nehodnotil, pouze městskému soudu vytkl, že jim nevěnoval žádnou pozornost. Podobně k hodnocení rozhovoru mezi předsedou představenstva stěžovatelky a V. U. (tehdejším zástupcem stěžovatelky) Nejvyšší správní soud nezaujal jednoznačné stanovisko. Pouze podotkl, že není zcela standardní, aby se zástupci stěžovatelky domlouvali ohledně výsledku jednatele stěžovatelčina dodavatele, avšak shledal, že z tohoto rozhovoru nelze dovozovat nic konkrétního. Dále Nejvyšší správní soud uvedl, že ze samotných podmínek spolupráce stěžovatelky se společností BRALOVANE nelze bez dalšího usuzovat na neobezřetnost stěžovatelky. 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. Zdejší soud městskému soudu dále vyjmenoval několik dalších okolností, k nimž žalovaný přihlédl a jimiž se městský soud vůbec nezabýval, nicméně v tomto směru rovněž neučinil žádný závazný závěr.

[30] Lze tedy uzavřít, že městský soud byl předchozím rozsudkem v posuzované věci 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 stěžovatelčino jméno. Ostatní okolnosti, ze kterých žalovaný vycházel, měl městský soud posoudit, a to v kontextu 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.

[31] V posuzovaném případě stěžovatelka zpochybňovala závěry žalovaného podrobnou argumentací, se kterou se městský soud nevypořádal. Městskému soudu lze přisvědčit, že pokud žalobní námítky odpovídají námítkám odvolacím, není nutné, aby městský soud „říkal jinými slovy totéž,“ co žalovaný, pokud se s jeho názorem ztotožnil. Hodlá-li tak

soud učinit, musí převzaté závěry žalovaného odpovídat na žalobní námitky; tak tomu ovšem v posuzované věci nebylo.

[32] Stěžovatelka zpochybňovala materiál „Kolotoč“, který policie zajistila v počítači A. H., a to hned z několika důvodů. Namítala, že tento materiál vznikl teprve půl roku po ukončení obchodní spolupráce se společností BRALOVANE. Dále upozorňovala, že byla vedena pouze mezi „ostatními subjekty“, a nikoliv mezi přímými a vědomými účastníky řetězce. Městský soud však pouze obecně uvedl, že z tohoto materiálu vyplývá, že A. H. se musel znát se stěžovatelkou; na další související žalobní námitky přímo neodpověděl.

[33] Ani hodnocení výpovědi Kamila Mase (jednatele společnosti BRALOVANE) ze strany městského soudu nelze považovat za dostatečné. Městský soud pouze převzal závěr žalovaného, že svědek neměl povědomí o bližších okolnostech obchodů se stěžovatelkou. Stěžovatelka však v žalobě namítala, že Kamil Mas odpovídal dostatečně konkrétně a správce daně se jej na podrobnosti nevyptával. Městský soud se k této námitce nijak nevyjádřil – tedy ani neuvedl, zda je tato oponentura relevantní, či nikoliv.

[34] Městský soud dále převzal názor žalovaného, že měla stěžovatelka kódy IMEI k dispozici i přesto, že je Kamil Mas stěžovatelce nedokládal. Bez reakce však ponechal vysvětlení stěžovatelky, že si kódy vyžádala dodatečně poté, co zjistila, že v tomto směru správce daně vidí problém. Stejně tak nijak nereagoval ani na stěžovatelčino vysvětlení, že kódy IMEI nepožadovala z toho důvodu, že při dodání do zahraničí neposkytovala záruku.

[35] Městský soud se dále nevypořádal s námitkami stěžovatelky týkající se prokázání spojení mezi stěžovatelkou a Pavlem Gaberou – podle žalovaného bylo toto spojení prokázáno tím, že byl kontakt na P. P. (člena představenstva stěžovatelky) nalezen u J. B. v telefonu, který dostala právě od Pavla Gabery. Stěžovatelka však namítala, že mohl být kontakt uložen v době, kdy obchodovala se společností ASPADERA, v níž Pavel Gabera také působil. S tímto tvrzením se městský soud nevypořádal.

[36] Stěžovatelka dále v žalobě namítala, že pokud A. H. odmítal vypovídat s odkazem na povinnost mlčenlivosti, bylo na žalovaném, aby jej poučil, že se mlčenlivosti nemůže dovolávat, a znovu jej vyslechnout. I tuto námitku ponechal městský soud bez odezvy.

[37] Jak vidno, z objektivních okolností svědčících o vědomém zapojení stěžovatelky 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 předchozím rozsudku v posuzované věci).

[38] Nepřezkoumatelná je i ta část odůvodnění rozsudku městského soudu, která se věnuje neobezřetnosti stěžovatelky. Městský soud totiž v podstatě jen převzal závěr z předchozího rozsudku Nejvyššího správního soudu v této věci, že obchodní spolupráce stěžovatelky se společností BRALOVANE není tolik nestandardní, aby sama o sobě ukazovala na nízkou míru obezřetnosti stěžovatelky, 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 stěžovatelky, že jí není zřejmé, jaká další opatření kromě prověření dodavatele

pokračování

ve veřejných rejstřících měla přijmout a proč by měla při nákupu mobilních telefonů vyžadovat kódy IMEI, že zboží od společnosti BRALOVANE bylo specifikováno stejně jako dodávky od jiných společností, které správce daně nezpochybňoval, či že nevěděla, 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.

[39] 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 (srov. 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 námitek stěžovatelky 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“.

[40] Nejvyšší správní soud podotýká, že stejně jako je jeho názor konzistentní v nyní posuzované věci a v rozsudku č. j. 6 Afs 20/2022-87, byl i závazný názor vyslovený v předchozím „kole“ obou řízení v podstatě stejný. Stěžovatelčinu polemiku se správností tohoto názoru nelze považovat za relevantní argumentaci, neboť, jak již byla stěžovatelka upozorněna šestým senátem a jak je rovněž uvedeno výše, Nejvyšší správní soud je svým názorem vysloveným v předchozím zrušujícím rozsudku vázán. Zdejší soud přesto považuje za vhodné se ke stěžovatelčiným tvrzením alespoň stručně vyjádřit.

[41] V prvé řadě je třeba upozornit, že řízení před správními soudy je ovládáno dispoziční zásadou. Bylo tedy na stěžovatelce, aby specifikovala, v čem a z jakého důvodu spatřuje nezákonnost napadeného rozhodnutí. Stěžovatelka v žalobě tvrdila, že tím, že A. H. uvedl její jméno, „vzbudil nelibost pana Gabery proto, že se v telefonním hovoru objevilo konkrétní jméno, podle kterého šlo usoudit na to, kdo je Kamil. Petr Gabera zjevně chránil sebe a další zúčastněné, o žalobce [stěžovatelku] mu nešlo, když se smíchem prohlásil, že jemu je to jedno, jeho firma to není.“ Dále v žalobě stěžovatelka polemizuje se závěrem žalovaného, že bylo úmyslem Petra Gabery stěžovatelku chránit, když ji v dalších hovorech sám jmenuje. Obdobnou argumentaci stěžovatelka představila i ve svém vyjádření ke kasační stížnosti ve věci sp. zn. 5 Afs 190/2020. Vzhledem k tomu, že správní soudnictví neslouží k povšechnému přezkumu správnosti a zákonnosti rozhodnutí správních orgánů, neměly městský soud ani Nejvyšší správní soud důvod zpochybňovat, že z odposlechů vyplývá, že Petr Gabera upozornil A. H., aby stěžovatelčino jméno do telefonu neříkal (to stěžovatelka ostatně implicitně připouštěla), neboť stěžovatelka zpochybňovala pouze důvod, proč tak Petr Gabera učinil. Tomu odpovídá i závazný právní názor zdejšího soudu vyplývající z rozsudku č. j. 5 Afs 190/2020-60. Ten již stěžovatelka zvrátit nemůže, což jí je však vzhledem k její dosavadní procesní obraně plně přičitatelné.

[42] Pokud jde o stěžovatelčinu námitku, že odposlechy získané v trestním řízení nelze použít v řízení daňovém, poukazuje Nejvyšší správní soud na stěžejní názor městského soudu, že použitelnost důkazů získaných v trestním řízení nebyla zpochybněna. V kasační stížnosti stěžovatelka kontruje, že použitelnost těchto důkazů zpochybnila a uvádí konkrétní citaci žaloby, podle které usnesení Policie České republiky nemůže být

důkazním prostředkem, a to pro nezáměr policie zjistit skutkový stav. Jak vidno, možnost použití některých důkazů zpochybňovala z důvodu nedůvěry v policii, nikoliv však z důvodu nepřipustnosti použití výsledků v daňovém řízení, jak uvádí teprve v řízení o nyní posuzované kasační stížnosti. Nejvyššímu správnímu soudu tak není zřejmé, z čeho stěžovatelka dovozuje, že uplatnila žalobní bod zpochybňující možnost použití odposlechů získaných v trestním řízení, na který by mohla v kasační stížnosti navázat. Tuto námitku proto Nejvyšší správní soud hodnotí jako nepřipustnou podle § 104 odst. 4 s. ř. s.

IV. Závěr a náklady řízení

[43] Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že rozsudek městského soudu trpí vadou ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) 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 námitky, zhodnotí, zda v jejich světle skutkové závěry žalovaného obstojí, a učiní závěr, zda tyto závěry dostatečně prokazují, že stěžovatelka alespoň mohla vědět, že se účastní podvodného jednání, a nepřijala dostatečná opatření, aby tomu zabránila. Nejvyšší správní soud přitom upozorňuje, že nenaznačuje, jak má městský soud o žalobě rozhodnout. Stejně jako v rozsudku č. j. 5 Afs 190/2020-60 požaduje jen to, aby městský soud řádně posoudil všechny relevantní okolnosti, a to v rozsahu odpovídajícím žalobní argumentaci.

[44] 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 **nejsou** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.)

V Brně dne 9. prosince 2022

JUDr. Viktor Kučera
předseda senátu