



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: **Josef KVAPIL a. s.**, IČO 26821249  
sídlem Kubánské náměstí 1391/11, 100 00 Praha 10  
zastoupený daňovým poradcem společností ARIADNA, s. r. o., IČO  
64581144  
sídlem Bořivojova 2419/21, 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. 46207/16/5300-22443-702189,

**takto:**

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 21. 10. 2016, č. j. 46207/16/5300-22443-702189, se zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 45 026 Kč, a to ve lhůtě jednoho měsíce od právní moci rozsudku k rukám zástupce žalobce ARIADNA, s. r. o., daňového poradce.

**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. 46207/16/5300-22443-702189 (dále též jen „napadené rozhodnutí“), jímž bylo podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném ke dni vydání napadeného rozhodnutí (dále jen „daňový řád“) a podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro rozhodná období (dále jen „ZDPH“), zamítnuto jeho odvolání a potvrzeny dodatečné platební výměry na daň z přidané hodnoty (dále též jen „DPH“) vydané Specializovaným finančním úřadem (dále též jen „správce daně“), a sice
  - dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty čj. 13047/16/4232-22793-803352 ze dne 25. 1. 2016, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty 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 daň z přidané hodnoty čj. 13112/16/4232-22793-803352 ze dne 25. 1. 2016, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty 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 daň z přidané hodnoty čj. 13133/16/4232-22793-803352 ze dne 25. 1. 2016, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty 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 daň z přidané hodnoty čj. 14577/16/4232-22793-803352 ze dne 25. 1. 2016, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty 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 daň z přidané hodnoty čj. 14598/16/4232-22793-803352 ze dne 25. 1. 2016, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty 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 daň z přidané hodnoty čj. 14643/16/4232-22793-803352 ze dne 25. 1. 2016, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty 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;(dále též jen „platební výměry“).
2. Oproti hodnotám, které žalobce vykázal v daňových priznáních, správce daně ponížil vyměřené nadměrné odpočty o částky související s dodávkami mobilních telefonů od společnosti BRALOVANE, s.r.o. (dále jen „společnost BRALOVANE“), neboť dospěl k závěru, že 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 pořízených v rámci trestního řízení. Z jednoho z odposlechů je zřejmé, že Petr Gabera, jednatel společnosti Gab-Phone s.r.o. (jednoho z článků řetězce; dále jen „Gab-Phone“), upozornil A. H., aby do telefonu nezmiňoval žalobce. Z dalších hovorů pak vyplynulo, že Petr Gabera věděl, kdo je posledním článkem řetězce, věděl o vztazích žalobce a společnosti BRALOVANE a o průběhu daňového řízení se žalobcem. Předseda představenstva žalobce se navíc domlouval s tehdejší zástupcem žalobce Ing. V. U. ohledně svědecké výpovědi jednatele společnosti BRALOVANE Kamila Mase, následná výpověď svědka odpovídala této domluvě, byla jen obecná, svědek si žádné podrobnosti nepamatoval, ačkoli od uskutečnění transakcí ještě neuplynula příliš dlouhá doba. Dle zjištění policie Kamil Mas ve skutečnosti jednal dle instrukcí Mgr. A. H., který o činnosti společnosti BRALOVANE nic 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 IMEI opakovaly, což nesevčí o věrohodnosti transakce. Žalobce v roce 2010 obchodoval přímo se společností ASPADERA, s.r.o., jejímž jednatelem byl Petr Gabera. U spolupracovnice Petra Gabery Ing. J. B. byl při domovní prohlídce nalezen mobilní telefon obsahující kontakt na člena představenstva žalobce. Existovaly tedy vazby mezi žalobcem a Petrem Gaberou. Dodavatel žalobce, společnost BRALOVANE, nemá žádné zázemí pro své podnikání, žádné skladovací prostory, její sídlo je virtuální a její jednatel, který je občanem Polska, nemá bližší povědomí o jejích obchodech. Řada zahraničních odběratelů žalobce je prošetřována kvůli neodvedení DPH při pořízení zboží z jiného členského státu, další nepotvrzují dodávky, nejsou kontaktní nebo dokonce neexistují. Žalobce tedy opakovaně vstupuje do styku s rizikovými subjekty. Společnost BRALOVANE byla součástí platformy obchodníků s mobilními telefony, je tedy vyloučeno, aby bez předchozí dohody prodávala toto zboží žalobci, když je mohla s vyšší marží prodat přímo žalobcovým odběratelům. Zahraniční odběratelé žalobce navíc byli často dodavateli společnosti, která na začátku řetězce dodávala mobilní telefony společnosti OCEANIA. Všechny tyto skutečnosti ve svém souhrnu dle názoru žalovaného svědčí o tom, že žalobce mohl a měl vědět, že je součástí podvodného jednání, a nepřijal taková opatření, která po něm lze s ohledem na charakter posuzovaných transakcí požadovat.

## II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě a v dalších podáních žalobce

4. Žalobce namítl, že správce daně postupoval v rozporu s právními předpisy a se zásadami správy daní, konkrétně v rozporu s § 5 a 6 daňového řádu. 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. Žalobci není zřejmé, jaká další opatření kromě prověření dodavatele ve veřejných rejstřících měl přijmout. Žalobce zdůraznil, že nebyl vědomým účastníkem podvodného řetězce a nebyl ani neobezřetný.
8. Žalobce v několika rovinách zpochybňoval materiál „Kolotoč“, který policie zajistila v počítači A. H. Namítal, že tento materiál byl vytvořen až půl roku poté, co ukončil obchodní spolupráci se společností BRALOVANE a poukazoval na to, že žalobce je uveden pouze mezi „Ostatními subjekty“, nikoli mezi přímými a vědomými účastníky řetězce. V materiálu nebyly vyčísleny náklady spojené s jeho účastí a znázorněny jeho vztahy s dalšími osobami.
9. 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, které správce daně nezpochybňoval. U každé dodávky od každého dodavatele kontroloval žalobce množství dodaných kusů a typ telefonu, nikoliv IMEI. Žalobce od svých dodavatelů kódy IMEI nepožadoval, neboť při dodání do zahraničí neposkytoval záruku, a proto IMEI kódy nebyly nutné. Kódy 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 Mas nevzpomněl, je to pochopitelné, když při výslechu neměl k dispozici žádné písemné podklady. Tato okolnost však v žádném případě nemůže svědčit o povědomí žalobce o podvodu.
10. Žalobce dále brojil proti hodnocení svědecké výpovědi Kamila Mase 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. S výjimkou toho, že neznal přesnou adresu skladu společnosti BRALOVANE, odpovídal dostatečně konkrétně a správce daně se jej na další podrobnosti nevyptával. Žalobce v této souvislosti konstatoval, že žalovaný opominul tento důkazní prostředek hodnotit v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu.
11. Žalobce dále uvedl, že nevěděl, že sídlo společnosti BRALOVANE je na virtuální adrese. Tato forma sídla je dle žalobce běžná a zákonem povolená a správce daně se zástupcem společnosti BRALOVANE na této virtuální adrese několikrát jednal.

12. Žalobce dále namítl, že z výsledku J. B. není zřejmé, že bylo číslo na P. P. uloženo v kódovaném telefonu či v obyčejném telefonu zajištěném při domovní prohlídce. J. B. žalobce ani osoby s ním spojené neznala. Tento kontakt mohl být ještě z doby, kdy obchodoval se společností ASPADERA, ve které rovněž působil Pavel Gabera a že jej J. B. nikdy nevyužila.
13. Žalobce se rovněž ohradil proti výsledku A. H., který povětšinou odmítl vypovídat s odkazem na povinnost mlčenlivosti. Podle žalobce jej měl žalovaný poučit, že se nemůže dovolávat mlčenlivosti, a znovu vyslechnout.
14. Žalobce rovněž brojil proti hodnocení odposlechu rozhovoru mezi Petrem Gaberou a A. H.. To, že se A. H. v telefonu zmínil „o nějakém K.“, vypovídá dle žalobce o tom, že jej vůbec nezná. Petr Gabera navíc A. H. řekl, aby do telefonu neříkal věci týkající se společnosti BRALOVANE, nikoli žalobce.
15. 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. Podle názoru žalobce měl žalovaný postupovat nesprávně, když před vydáním žalobou napadeného rozhodnutí neprojednal s žalobcem věc v rámci nařízeného ústního jednání. 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

16. Ve vyjádření k žalobě žalovaný upozornil, že podstata žalobních námitek již byla žalobcem uplatněna v rámci odvolání proti výše uvedeným platebním výměrům.
17. 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).
18. 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.

19. Žalovaný se neztotožnil s názorem žalobce, že svědecká výpověď pana Kamila Mase byla hodnocena v rozporu s § 8 odst. 1 daňového řádu. Měl za to, že výpověď svědka Mase byla ze strany správce daně i žalovaného posuzována jednotlivě a následně rovněž ve vzájemné souvislosti s jinými důkazy.
20. 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 dne 16. 6. 2015. K výsledku kontrolního zjištění se žalobce vyjádřil dne 17. 7. 2015. První ústní jednání proběhlo dne 17. 9. 2015 a bylo ukončeno s tím, že zpráva nebyla projednána. Druhé ústní jednání se konalo dne 1. 10. 2015, toto bylo ukončeno s ohledem na vznesenou námitku podjatosti úředních osob. Třetí projednání zprávy o daňové kontrole se uskutečnilo dne 20. 10. 2015. Vzhledem k další stížnosti dle § 261 odst. 1 daňového řádu, která nebyla shledána důvodnou, přistoupil správce daně dne 9. 11. 2015 k doručení zprávy o daňové kontrole podle § 88 odst. 5 daňového řádu. Správce daně postupoval v souladu s příslušnými ustanoveními daňového řádu; daňová kontrola byla ukončena zákonným způsobem dne 10. 11. 2015.
21. 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 nevyplývá. Svou argumentaci opřel o rozsudky Nejvyššího správního soudu, č. j. 7 Afs 41/2005 – 49 a č. j. 7 Afs 114/2006 – 78.
22. 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. Obsah spisového materiálu

23. Žalobce podal řádná daňová přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíců srpen roku 2011, září roku 2011, říjen roku 2011, leden roku 2012, březen roku 2012 a duben roku 2012.
24. Dne 19. 9. 2014 byla u žalobce zahájena daňová kontrola, a to na dani z přidané hodnoty za výše uvedená zdaňovací období (protokol č. j. 1595769/14/3101-05401-800467). O zahájení, průběhu a ukončení daňové kontroly byla Finančním úřadem pro Olomoucký kraj, územním pracovištěm v Olomouci sepsána zpráva o daňové kontrole č. j. 1626202/15/3101-62561-809396.
25. Správce daně žalobci neuznal nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění (nákupu mobilních telefonů) od obchodní společnosti BRALOVANE, neboť na základě výsledku daňové kontroly (správce daně přitom využil výsledky šetření z daňové kontroly na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíců listopad roku 2011, prosinec roku 2011 a květen roku 2012) 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.
26. Dne 25. 1. 2016 vydal Specializovaný finanční úřad dodatečné platební výměry č. j. 13047/16/4232-22793-803352, č. j. 13112/16/4232-22793-803352, č. j. 13133/16/4232- 22793-

803352, č. j. 14577/16/4232-22793-803352, č. j. 14598/16/4232-22793-803352 a č. j. 14643/16/4232-22793-803352, kterými byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za inkriminovaná zdaňovací období a současně bylo rozhodnuto o zákonné povinnosti žalobce uhradit penále z částky doměřené daně.

27. Proti výše uvedeným dodatečným platebním výměřům podal žalobce dne 23. 2. 2016 odvolání, jež byla ze strany žalobce několikrát doplněna. O podaných odvoláních rozhodl žalovaný společným rozhodnutím č. j. 46207/16/5300-22443-702189 ze dne 21. 10. 2016, a to tak, že odvolání dle ust. § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) zamítl a předmětná rozhodnutí potvrdil.

#### V. První posouzení věci Městským soudem v Praze

28. 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.
29. 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.
30. 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 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 nesevčí o spojitosti mezi touto společností a žalobcem. Žalovaný byl povinen věrohodně vyvrátit tvrzení žalobce, že opatření přijatá k zamezení jeho účasti na daňovém podvodu byla dostatečná. Konstrukce žalovaného, že si Petr Gabera a A. H. dávali pozor, aby se do telefonu ne bavili 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 Kamila Mase 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 člen 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 rizikovitost spolupráce. Informaci o tom, zda má dodavatel potřebné zázemí, nelze zjistit z veřejných evidencí. Z hlediska vědomosti žalobce o účasti na daňovém podvodu je irelevantní, zda si svědek Kamil Mas pamatoval podrobnosti o poskytnutých dodávkách. Zboží odebírané od společnosti BRALOVANE bylo specifikováno podobně jako zboží od jiných dodavatelů. Městský soud proto nesouhlasil se závěrem žalovaného, že žalobce nepřijal opatření, která by mohla eliminovat rizika účasti na podvodných jednáních. Žalovaný neshromáždil dostatek důkazů o existenci objektivních okolností nasvědčujících tomu, že žalobce mohl a měl vědět, že se účastní podvodu.

31. Námitky žalobce proti postupu správce daně při projednání zprávy o daňové kontrole a proti postupu žalovaného v odvolacím řízení městský soud vyhodnotil jako nedůvodné.
32. Ze všech shora uvedených důvodů soud rozsudkem ze dne 26. 2. 2020, č. j. 9 Af 83/2016 - 124, podle § 78 odst. 1 a 4 s. ř. s. napadené rozhodnutí zrušil, věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení a dále rozhodl o nákladech řízení (dále jen „první rozsudek městského soudu“).

#### **VI. Kasační stížnost žalovaného a její posouzení Nejvyšším správním soudem**

33. První rozsudek městského soudu byl ke kasační stížnosti žalovaného zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 7. 2021, č. j. 5 Afs 190/2020 - 60 (dále též „první zrušující rozsudek NSS“).
34. 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 odeprít nárok na odpočet DPH, i když prokáže splnění podmínek pro jeho vznik, pokud se prokáže, že plnění, z něhož je nárok na odpočet odvozován, bylo zasaženo podvodem, o němž daňový subjekt věděl, nebo alespoň mohl vědět. Důkazní břemeno ohledně těchto skutečností tíží správce

daně (srov. například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. října 2016 č. j. 6 Afs 170/2016 - 30).

35. 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*).
36. 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 žalovaného, 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).
37. 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 Petrem Gaberou, jednatelem společnosti Gab-Phone, který je považován za organizátora celého řetězce). Těmito okolnostmi se městský soud prakticky nezabýval.
38. Nejvyšší správní soud dále nepovažoval ze strany městského soudu za přesvědčivé hodnocení závěrů, které žalovaný učinil z odposlechu rozhovoru mezi Petrem Gaberou a A. H. (který zastupoval společnost BRALOVANE, žalobcova dodavatele). Ve chvíli, kdy se A. H. zmínil o žalobci, jej Petr Gabera napomenul, že žalobcovo jméno nemá do telefonu říkat. Z přepisu odposlechu to vyplývá zcela jednoznačně a skutečnost, že o dva týdny později sám Petr Gabera žalobcovo jméno do telefonu řekl, to nijak nevyvrací. Nejvyšší správní soud nespatřuje nic nelogického na 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 Petr Gabera 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 Petra Gabery, zařazení žalobce do materiálu „Kolotoč“ zajištěného v rámci trestního řízení, dřívější obchodní spolupráce žalobce se společností řízenou Petrem Gaberou 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 přílehlivé.

39. Nejvyšší správní soud nesoúhlasil 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 člancích dodavatelského řetězce, pokud žalovaný prokáže, že žalobce o podvodném jednání věděl, či alespoň mohl vědět.
40. Nejvyšší správní soud nepovažoval za přesvědčivé ani vyhodnocení odposlechu rozhovoru mezi předsedou představenstva žalobce a Ing. V. U. ze strany městského soudu, přičemž nevyloučil 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.
41. Nejvyšší správní soud dále upozornil, že ze samotného zahájení trestního stíhání předsedy představenstva žalobce nelze nic konkrétního usuzovat, neboť platí presumpce nevinny (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).
42. 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. 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.

43. 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.

#### **VII. Řízení u Městského soudu v Praze po prvním zrušujícím rozsudku NSS**

44. Žalobce poté, co Nejvyšší správní soud vyhověl kasační stížnosti žalovaného, dvakrát doplnil žalobu o své stanovisko k prvnímu zrušujícímu rozsudku NSS. Ve svých podáních žalobce zpochybňuje nestrannost a spravedlivost prvního zrušujícího rozsudku NSS, zdůrazňuje některé dle jeho názoru nesprávné aspekty tohoto rozhodnutí a opětovně rekapituluje některé žalobní námítky týkající se napadeného rozhodnutí.
45. Při jednání před soudem dne 10. 12. 2021 zástupce žalobce odkázal na svůj přednes v související věci sp. zn. 9Af 82/2016, který dopadá i do projednávaného případu. Závěrem navrhl, aby napadené rozhodnutí bylo zrušeno pro nezákonnost a věc byla vrácena žalovanému k dalšímu řízení. Žalovaný při jednání před soudem uvedl, že se ztotožňuje se závěry zrušujícího rozsudku NSS. Zdůraznil, že existence podvodu a chybějící daň není žalobcem ani v této věci namítána. Závěrem žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl.
46. V intencích závěrů prvního zrušujícího rozsudku NSS a shora předestřené právního názoru NSS, kterým byl vázán, se městský soud opětovně zabýval posouzením skutečností, z nichž žalovaný dovozoval vědomou účast žalobce na daňovém podvodu, a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná, pročť ji rozsudkem ze dne 17. 12. 2021, č. j. 9Af 83/2016 – 178, zamítl (dále jen „druhý rozsudek městského soudu“).
47. Městský soud věc posoudil jinak než ve svém prvním rozsudku, neboť vyhodnotil, že náhled Nejvyššího správního soudu nejen na otázku hodnocení odposlechem zachyceného rozhovoru mezi Petrem Gaberou a A. H., ale i na otázku propojení žalobce s Petrem Gaberou, hodnocení rozhovoru mezi předsedou představenstva žalobce a V. U., hodnocení podmínek spolupráce žalobce se společností BRALOVANE a žalovaným dovozené vědomé

účasti žalobce na daňovém podvodu je opačný a městský soud je předestřeným právním názorem vázán.

48. 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 podezřelý, pokud osoba, s níž žalobce podle svých tvrzení nemá nic společného, upozorňuje zástupce žalobce 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 výsledku Kamila Mase (jednatele společnosti BRALOVANE). Ze samotného výsledku 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 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. Podle městského soudu nebylo třeba podrobně vypořádat každou dílčí žalobní námitku, neboť žaloba v podstatě jen opakuje odvolací námitky.
49. 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 nebyl městský soud prvním zrušujícím rozsudkem NSS vázán, neboť vypořádání těchto námitek nebylo předmětem řízení o kasační stížnosti podané žalovaným, městský soud neměl důvodu se od svého právního názoru, který zaujal ve vztahu k uvedeným žalobním námitkám v rozsudku ze dne 26. 2. 2020, č. j. 9Af 83/2016 - 127, nikterak odchýlovat.
50. Městský soud neshledal důvodnými ani námitky proti průběhu daňového řízení. Žalobce byl seznámen s výsledky kontrolního zjištění a mohl se k nim vyjádřit, což ostatně také učinil. Správce daně se opakovaně pokoušel projednat se žalobcem zprávu o daňové kontrole, avšak žalobce veškeré pokusy o její projednání zhatil, a proto zprávu o daňové kontrole doručil žalobci (jejímu zástupci), čímž byla zpráva o daňové kontrole projednána.

#### **VIII. Kasační stížnost žalobce a její posouzení Nejvyšším správním soudem**

51. Druhý rozsudek městského soudu byl ke kasační stížnosti žalobce zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 12. 2022, č. j. 5 Afs 31/2022 - 105 (dále též „druhý zrušující rozsudek NSS“).
52. Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti žalobce uvedl, že se městský soud ve svém druhém rozsudku držel závazného právního názoru Nejvyššího správního soudu.
53. Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkami žalobce proti ukončení daňové kontroly. K tomu vyslovil, že sdílí závěr městského soudu, že v poslední fázi daňové

kontroly nebyla nijak zkrácena žalobcova procesní práva. Námitku, že zpráva o daňové kontrole neobsahuje stanovisko správce daně k jednotlivým tvrzením, návrhům nebo výhradám žalobce, Nejvyšší správní soud vyhodnotil jako do jisté míry oprávněnou. K tomu doplnil, že ačkoli formálně vzato k porušení § 88 odst. 1 písm. f) daňového řádu došlo, materiálně byla procesní práva žalobce zachována, neboť správce daně na žalobcovy námitky reagoval ve vyznění o zaslání zprávy o daňové kontrole a zabýval se jimi i žalovaný v napadeném rozhodnutí. Nešlo tedy o vadu, která by měla vliv na zákonnost rozhodnutí žalovaného.

54. K otázce vědomosti žalobce o účasti na daňovém podvodu Nejvyšší správní soud považoval za vhodné vymezit, jaký právní názor vyslovil v prvním zrušujícím rozsudku.
55. V druhém zrušujícím rozsudku Nejvyšší správní soud konstatoval, že 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. Dále shledal, že žalobce v žalobě nezpochybňoval samotnou existenci podvodného řetězce, již lze tudíž pro další úvahy považovat za zjištěnou. 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 stěžovatelovo 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 a že lze v daňovém řízení využít důkazy získané v trestním řízení.
56. V bodě 30 druhého zrušujícího rozsudku pak Nejvyšší správní soud konstatoval, že městský soud byl prvním zrušujícím rozsudkem 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 žalobní argumentace.
57. Nejvyšší správní soud následně neshledal druhý rozsudek městského soudu v otázce posouzení vědomosti žalobce o účasti na daňovém podvodu přezkoumatelným, neboť převzal závěry žalovaného z napadeného rozhodnutí, aniž přímo odpověděl na související žalobní námitky, které Nejvyšší správní soud vymezil v bodech 32 až 36 a v bodě 38 druhého zrušujícího rozsudku. Nejvyšší správní soud městskému soudu uložil, aby posoudil uvedené žalobní námitky, zhodnotil, zda v jejich světle skutkové závěry žalovaného obstojí, a učinil 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 upozornil, že v jednom ani ve druhém směru nenaznačuje, jak má městský soud o žalobě rozhodnout.

## **IX. Řízení u Městského soudu v Praze po druhém zrušujícím rozsudku NSS**

58. Žalobce poté, co Nejvyšší správní soud druhým zrušujícím rozsudkem vyhověl kasační stížnosti žalovaného, dvakrát doplnil žalobu o své stanovisko k závaznému právnímu názoru Nejvyššího správního soudu ohledně hodnocení odposlechu rozhovoru mezi Petrem

Gaberou a A. H. v tom rozsahu, že Petr Gabera napomenul A. H., aby do telefonu neříkal žalobcovo jméno. Žalobce tomuto závěru vyslovenému Nejvyšším správním soudem oponoval s tím, že NSS dle jeho názoru zavázal městský soud k účelovému a nepravdivému hodnocení odposlechu rozhovoru. Žalobce byl dále toho názoru, že městský soud neměl policejní odposlechy připustit jako důkazy, a stejně tak je měl vyloučit i Nejvyšší správní soud. Žalovaný k argumentaci žalobce uvedl, že v současné fázi soudního řízení již není dán prostor k tomu, aby žalobce uplatňoval námitku stran vyhodnocení předmětného odposlechu, neboť městský soud je ve svém rozhodování ve vztahu k dané otázce nyní vázán závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu. V dalším podání se žalovaný vyjádřil k výhradám, které zaujal Nejvyšší správní soud ve druhém zrušujícím rozsudku, a to ve vztahu k žalobním námitkám ohledně materiálu Kolotoč, svědecké výpovědi Kamila Mase, hodnocení telefonního hovoru mezi P. K. a V. U., kódů IMEI, spojení mezi žalobcem a Pavkem Gaberou, svědecké výpovědi A. H. a otázky obezřetnosti žalobce, resp. přijetí rozumných opatření k zamezení účasti na podvodu DPH.

59. Při jednání před soudem dne 22. 2. 2023 zástupce žalobce zopakoval, že nelze respektovat závazný právní názor Nejvyššího správního soudu. Zástupce žalobce požadoval, aby mu soud umožnil klást žalovanému otázky za účelem posouzení vědomostního testu. Dále zdůraznil, že Vrchní soud v Olomouci již rozhodl o odvolání státního zástupce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě, jímž byl P. K. zproštěn obžaloby. Písemné vyhotovení rozsudku však dosud není k dispozici. Zástupce žalobce navrhuje provést dokazování trestními rozsudky, neboť důkazy hodnocené v trestním řízení byly totožné jako důkazy v daňovém řízení. K materiálu Kolotoč zástupce žalobce zdůraznil, že žalobce byl veden jako „ostatní“, nikoli jako 5.pilíř, jak tvrdí žalovaný. Upozornil, že ze společnosti žalobce byl v trestní věci obžalován pouze P. K., nikdo další obžalován nebyl. Dále zopakoval, že záznam telefonického hovoru mezi Petrem Gaberou a A. H., k jehož hodnocení byl soud zavázán Nejvyšším správním soudem, není autentickým prepisem.
60. Žalovaný při jednání před soudem uvedl, že Nejvyšší správní soud kladl na přezkoumatelnost druhého rozsudku městského soudu přísnější měřítko, než v jiných věcech. Odkázal na své podání, kde se k druhému zrušujícímu rozsudku NSS vyjádřil. K požadavku zástupce žalobce na umožnění kladení otázek poznamenal, že zde není v pozici svědka, ale účastníka řízení. K poukazu žalobce na výsledek trestního řízení uvedl, že daňové a trestní řízení jsou vedena odděleně a může v nich docházet k různým závěrům.
61. Při jednání před soudem dne 26. 4. 2023 zástupce žalobce zopakoval, že navrhuje provést jako důkaz oba trestní rozsudky, které jsou již oba písemně vyhotovené a v mezidobí je soudu předložil, neboť zjištění trestních soudů jsou založena na hodnocení stejných důkazů jako v daňovém řízení. Závěrem navrhl, aby soud napadené rozhodnutí zrušil. Žalovaný zdůraznil odlišnost trestního řízení a poukázal na závěry Vrchního soudu v Olomouci – body 162 a 164 až 166. Závěrem navrhl, aby soud žalobu zamítl.
62. Soud provedl dokazování listinami, které se týkají trestního stíhání předsedy představenstva žalobce P. K. a návrhu státního zástupce na zabránění finančních prostředků žalobce, a sice:
  - rozsudkem Krajského soudu v Ostravě ze dne 20. 11. 2020, č. j. 50 T 9/2016 – 73752 (dále jen „trestní rozsudek KS v Ostravě“), kterým bylo rozhodnuto mj. tak, že obžalovaný P. K. se podle § 226 písm. b) trestního řádu zprošťuje obžaloby, že jednak neoprávněně za žalobce

uplatnil nároky na výplatu nadměrných odpočtů DPH ve výši 39 459 145 Kč, kdy díky obezřetnosti správce daně žalobci nebyly vyplaceny nadměrné odpočty ve výši 15 975 747 Kč, přičemž v částce 23 742 033 Kč jí byly vyplaceny, a dále zkrátil vlastní daňovou povinnost k DPH ve výši 285 635 Kč, a jednak se účastnil činnosti organizované skupiny (podvodném řetězci), neboť označený skutek není trestným činem. Dále bylo rozhodnuto, že se zamítá podle § 101 odst. 2 písm. a) trestního zákoníku návrh státního zástupce na zabránění věci, a to finančních prostředků žalobce uložených u Komerční banky ve výši 13 496 581 Kč včetně přírůstků.

- a dále rozsudkem Vrchního soudu v Olomouci ze dne 6. 12. 2022, č. j. 3 To 18/2022 – 75111, právní moc ke dni 6. 12. 2022 (dále jen „trestní rozsudek VS v Olomouci“), kterým mj. bylo rozhodnuto o odvolání státního zástupce podaného v neprospěch obžalovaného P. K. do zprošťujícího výroku a dále v neprospěch žalobce do výroku o zabránění věci tak, že napadený trestní rozsudek KS v Ostravě zůstal v napadeném rozsahu nezměněn a stížnost státního zástupce byla podle § 148 odst. 1 písm. c) trestního řádu zamítnuta.

63. Městský soud v Praze, vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu v prvním a druhém zrušujícím rozsudku (§ 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.
64. V intencích závěrů prvního a druhého zrušujícího rozsudku NSS, kdy městský soud byl právním názorem NSS 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 žalobcovo jméno, a dále v otázce nezpochybněné samotné existence podvodného řetězce a využití důkazů získaných v trestním řízení, po posouzení ostatních okolností, ze kterých žalovaný vycházel, máje na paměti, že Nejvyšší správní soud v jednom ani druhém směru nenaznačil, jak má městský soud o žalobě rozhodnout, městský soud dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.

### *Princip podvodu na DPH*

65. V posuzovaném případě je stěžejní otázkou, zda lze žalobci odeprít nárok na odpočet DPH z důvodu účasti na podvodu ve vztahu k DPH.
66. Aby plátcí daně vznikl právní nárok na odpočet DPH, musí být splněny hmotněprávní a formální podmínky nároku na odpočet vyplývající z § 72 a § 73. Z hlediska hmotněprávních podmínek vzniku nároku na odpočet daně 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). To je v souladu s § 72 odst. 1 ZDPH, kde je stanoveno, že nárok na odpočet daně má plátce daně v případě, kdy přijatá zdanitelná plnění použije v rámci své ekonomické činnosti pro účely uskutečňování plnění vyjmenovaných v odst. 1 písm. a) až e) § 72 ZDPH. K učinění závěru o existenci nároku na odpočet DPH je tedy 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). Nárok na odpočet daně prokazuje plátce

podle § 73 odst. 1 ZDPH daňovým dokladem, vystaveným plátcem, který musí splňovat všechny náležitosti stanovené ZDPH, tzn. náležitosti dle § 26 až 35a ZDPH, což představuje formální podmínku nároku na odpočet daně.

67. Za splnění hmotněprávních a formálních podmínek nároku na odpočet daně je daňovému subjektu nárok na odpočet daně přiznán, neboť jak SDEU ve svých rozsudcích opakovaně uvedl, je nárok na odpočet daně daný článkem 167 a násl. Směrnice Rady č. 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006, o společném systému DPH (dále jen „Směrnice“), nedílnou součástí systému DPH a v principu nesmí být omezen. Výjimku z tohoto principu poté představuje situace, kdy daňový subjekt uplatňuje nárok na odpočet daně 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). Boj proti podvodu, vyhýbání se daňové povinnosti a případným zneužitím je totiž cílem, který je unijním právem uznán a podporován (viz rozsudek SDEU ze dne 29. 4. 2004, ve spojených věcech C-487/01 a C-7/02 Gemeente Leusden a Holin Groep, bod 76). 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“).
68. *„Nejvyšší správní soud setrvale judikuje, že závěry o neprokázání uskutečnění zdanitelného plnění daňovým subjektem a o účasti daňového subjektu na podvodu nejsou kompatibilní. Než začne správce daně jakkoliv zkoumat a prokazovat případnou účast na daňovém podvodu, musí mít postaveno najisto, zda k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění došlo.“* (srov. např. rozsudek NSS ze dne 24. 5. 2017, č. j. 5 Afs 144/2016-32).
69. Žalobce předloženými důkazními prostředky prokázal hmotněprávní podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně, tedy že plnění, tak jak jsou deklarována na přijatých fakturách od společnosti BRALOVANĚ, se uskutečnila. V projednávané věci tak není sporu o tom, že žalobce podmínky pro vznik nároku na odpočet DPH ve smyslu § 72 a § 73 ZDPH naplnil.
70. 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 odepřít, bude-li prokázáno, že plnění, z něhož je nárok na odpočet odvozen, 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).
71. Na základě své rozhodovací činnosti vytvořil SDEU několikastupňový test stanovující postup, který je nutné dodržet, aby bylo možné daňovému subjektu odepřít nárok na odpočet daně z důvodu jeho účasti na podvodném jednání. Nejprve je třeba zjistit, zda k podvodu na DPH došlo (1. krok – existence podvodu na DPH). Pokud ano, je třeba na základě objektivních skutkových okolností posoudit, zda daňový subjekt věděl nebo mohl a měl vědět, že se svým jednáním účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH (2. krok

– objektivní okolnosti). Následně se posuzuje, zda přijal veškerá opatření (3. krok – přijatá opatření), která od něj mohla být rozumně vyžadována, aby zajistil, že přijetí plnění nepovede k účasti na podvodu (uvedený test plyne z rozsáhlé judikatury SDEU, na kterou bude níže odkázáno při rozboru jednotlivých kroků, nicméně výstižné shrnutí se nachází v rozsudku SDEU ze dne 18. 5. 2017 ve věci C-624/15 „Litdana“ UAB proti Litvě, dále jen „Litdana“, nebo též v rozsudku NSS ze dne 24. 8. 2017, č. j. 1 Afs 16/2017-47).

### **1. krok - existence podvodu na DPH**

72. 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.*“
73. Aby správce daně mohl konstatovat podvodné jednání v řetězci, je třeba, aby k narušení neutrality daně (neodvedení daně) přistoupily další nestandardní okolnosti, jež ve svém souhrnu svědčí o tom, že k neodvedení daně nedošlo v důsledku pouhého podnikatelského selhání, ale právě v důsledku podvodného jednání. Rozhodné je přitom posouzení všech skutečností daného řetězce, včetně právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty (srov. rozsudky NSS ze dne 10. 11. 2015, č. j. 9 Afs 163/2015 – 44, nebo ze dne 15. 2. 2017 č. j. 1 Afs 53/2016 – 58 nebo ze dne 24. 8. 2017, č. j. 1 Afs 16/2017 – 47). Povinností správních orgánů či dokonce správních soudů však není prokázání, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod, neboť prokazování podvodu je mnohdy obtížné z důvodu časté nemožnosti dopátrat se skutečného důvodu neodvedení daně, stejně jako organizátorů a beneficentů podvodu (viz rozsudek NSS ze dne 6. 8. 2020, č. j. 1 Afs 304/2019-33). V daňovém řízení musí být nicméně postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval. Správce daně přitom může vycházet z mnoha indicií, které mu jsou k dispozici (srov. rozsudky NSS ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014-60 ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016-38, publ. pod č. 3505/2017 Sb. NSS). Dle ustálené judikatury NSS tedy není zapotřebí přesně prokázat podvod na DPH (ostatně to mnohdy ani nebude možné vzhledem ke snaze subjektů podvod zakrýt či ztížit jeho odhalení), je však nutné shromáždit takový soubor důkazů, na jejichž podkladě je možné konstatovat důvodnou domněnku existence daňové podvodu (srov. rozsudky NSS ze dne 6. 8. 2020, č. j. 1 Afs 304/2019 - 33, ze dne 28. 5. 2021, č. j. 6 Afs 204/2020-43, nebo ze dne 15. 9. 2021, č. j. 8 Afs 162/2019-79).

74. V projednávané věci byla existence podvodného řetězce v daňovém řízení postavena najisto. Žalobce ostatně samotnou existenci podvodu na DPH v řetězci obchodníků, jehož byl posledním 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 odposlechů 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 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 (bod 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 žalobce, který je dále dodával do jiného členského státu či do třetích zemí, přičemž je vykazoval jako osvobozená dodání zboží. Na základě skutečnosti, že společnost OCEANIA Trading nepodávala daňová přiznání a daň z přidané hodnoty na výstupu nepřiznala ani neodvedla, dospěl odvolací orgán k závěru, že u společnosti OCEANIA Trading chybí v řetězci odvedená daň do státního rozpočtu.
75. 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 P. K., např. také Petr Gabera (jednatel společnosti Gab-Phone), Wojciech Smielak (jednatel společnosti Merkator), A. H. (odborný konzultant společnosti BRALOVANE), Kamil Mas (jednatel společnosti BRALOVANE), Filip Schovánek (jednatel společnosti OSCAR Group), Zdeněk Tesařík (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 prováděna 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 Wojciecha Smielaka, Petr Gaberu a 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 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.
76. Z výpovědi obviněné 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. J. B. mimo jiné uvedla, že u daňového subjektu Gab-Phone začala pracovat v březnu 2011, majitelem byl Petr Gabera. A. H. byl jmenován představen jako právník Petra Gabery. Petr Gabera předal J. B. kódovaný telefon, který dle jejího vyjádření

měli i další obchodní partneri v řetězci. Kódovaný telefon měla obdržet, dle vysvětlení Petra Gabery, z důvodu, aby je neodposlouchávala konkurence. J. B. vyjmenovala značnou část obchodních společností, jež tvořily v danou dobu řetězec.

## *2. krok - objektivní okolnosti*

77. Z judikatury SDEU vyplývá, že obecně nelze od každého daňového subjektu, který chce uplatnit nárok na odpočet, požadovat, aby si svého obchodního partnera rozsáhle prověřoval, avšak zvýšenou obezřetnost lze po daňovém subjektu požadovat za existence okolností, které by v běžném daňovém subjektu vzbudily alespoň pochybnosti o tom, zda se účastí na dané obchodní transakci nezapojí do podvodného jednání, tj. za existence tzv. objektivních okolností (srov. Mahagében body 59 – 62). V tomto ohledu tíží důkazní břemeno správce daně, který je povinen prokázat existenci objektivních okolností, které ve svém souhrnu svědčí o tom, že daňový subjekt věděl, nebo mohl a měl vědět, že se pořízením či přijetím daného plnění, účastní plnění, které je součástí úniku na DPH (viz rozsudek Bonik, bod 43). Předmětné objektivní okolnosti pak nepředstavují pouhou odchylku od běžného (standardního) způsobu obchodování, ale musí se jednat o indicie, které alespoň ve svém souhrnu objektivně vzbuzují podezření, že došlo k nesrovnalosti nebo k podvodu (viz rozsudek Mahagében, bod 60).
78. Důkazní povinnost správce daně však nelze chápat v tom smyslu, že je povinen prokázat jakoukoli vazbu daňového subjektu na článek řetězce, který neodvedl DPH. Naopak je třeba dospět k závěru, že při zjištění, že se daňový subjekt účastní podvodu na DPH, je třeba hodnotit ty okolnosti, o nichž daňový subjekt prokazatelně věděl nebo mohl a měl vědět, a které v něm měly vzbudit podezření, že se svým plněním účastní daňového podvodu. Tyto skutečnosti tak primárně vycházejí z okolností obchodní spolupráce daňového subjektu s jeho přímým dodavatelem či odběratelem, neboť o účasti jiných subjektů v řetězci daňový subjekt nemusí mít žádné povědomí. Nejedná se přitom o posouzení otázky, zda daňový subjekt věděl nebo mohl vědět o tom, že daňový podvod byl spáchán jeho přímým dodavatelem nebo jiným konkrétním článkem v řetězci (resp. kterým konkrétním subjektem nebude odvedena daň), ale zda se svým jednáním účastní plnění, které je součástí podvodu na dani z přidané hodnoty.
79. Na základě uvedeného má správce daně dle judikatury SDEU zjišťovat, zda daňový subjekt mohl v konkrétním čase pojmout podezření na základě tehdy dostupných objektivních okolností, že se účastní řetězce zatíženého podvodem na DPH. Uvedené znamená, že musí u konkrétního daňového subjektu zkoumat, zda v době uskutečnění transakce věděl či alespoň mohl a měl vědět o objektivních okolnostech, které mohly ve svém souhrnu vzbudit podezření o podvodném jednání v rámci řetězce. Při svých úvahách musí správce daně vycházet pouze z okolností, které daňový subjekt mohl sám zjistit v dané době. Nelze tedy daňovému subjektu klást k tíži skutečnosti, které nebyl v dané době schopen zjistit či které nastaly nebo se o nich mohl dozvědět až po ukončení obchodní spolupráce.
80. Městský soud předně k souhrnu objektivních okolností identifikovaných v napadeném rozhodnutí zdůrazňuje, že správce daně ani žalovaný si neujasnili, zda žalobce na základě takových objektivních okolností věděl, že se účastní řetězce zatíženého podvodem na DPH či zda to nevěděl, ale vědět měl a mohl. Žalovaný totiž na různých místech napadeného rozhodnutí dochází v této otázce, klíčové pro další postup v 3. kroku (přijetí potřebných

opatření proti účasti na daňovém podvodu), k protichůdným závěrům. Např. v bodě 79 napadeného rozhodnutí žalovaný uzavírá, že „bylo nalezeno dostatečné množství důkazních prostředků dokládajících existenci objektivních okolností svědčících o tom, že odvolatel **mohl a měl vědět**, že je součástí podvodného jednání.“ V bodě 100 napadeného rozhodnutí žalovaný naopak tvrdí, že „závěru, že odvolatel **věděl** o své roli v předmětném řetězci, která byla uvedena rovněž v předmětném schématu, svědčí objektivní okolnosti zjištěné v rámci daňových řízení .... Odvolatel byl řádně seznámen se závěry správce daně ohledně jeho **vědomé** účasti na daňovém podvodu...“. Závěr žalovaného o otázce vědomosti žalobce v rámci hodnocení, zda žalobce věděl nebo zda nevěděl, ale mohl a měl vědět, že se účastní daňového podvodu, se tak jeví poněkud nesrozumitelným, a to zejména ve vztahu k řešení navazující otázky, zda daňový subjekt přijal potřebná opatření proti účasti na daňovém podvodu.

81. Jak totiž uvedl Nejvyšší správní soud v prvním zrušujícím rozsudku: Otázku, zda daňový subjekt přijal potřebná opatření proti účasti na daňovém podvodu, je totiž třeba posuzovat v rámci hodnocení, zda *mohl vědět*, že se takového jednání účastní (pokud by potřebná opatření přijal, podvod na DPH by zjistil). Nejde o dva izolované kroky jakéhosi „vědomostního testu“, jak neustále nepřesně opakuje 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).
82. Soud na tomto místě připomíná, že správce daně a žalovaný v daňovém řízení vycházeli z důkazů shromážděných v trestním řízení vedeném proti předsedovi představenstva žalobce P. K. 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).
83. Z uvedeného je zřejmé, že trestní soudy v daném případě vycházely z téměř totožných důkazů a posuzovaly totožný skutkový stav jako daňové orgány. Závěry, ke kterým dospěly Krajský soud v Ostravě a Vrchní soud v Olomouci v pravomocných trestních rozsudcích tak nemohl městský soud i s ohledem na skutečnost, že použitelnost důkazů shromážděných v trestním řízení před správcem daně nebyla zpochybněna, pominout. Oba trestní soudy se velmi detailně zabývaly zjišťováním totožných skutečností, jako činil správce daně, tedy, zda v daném případě byly naplněny znaky podvodu na DPH a zda existovalo vědomé zapojení žalobce do zjištěného podvodného řetězce.
84. Na základě provedených důkazů Krajský soud v Ostravě dovodil – stejně jako správce daně – existenci účelově zřízeného řetězce, který staví na rozdělení aktérů do tří základních forem, a to na tzv. ztraceného obchodníka (missing trader), který je de facto hlavním a do jisté míry viditelným prvkem podvodné činnosti v rámci jeho prvotní účelové manipulace s cenou určitého zboží, neplněním daňové povinnosti a současně pro jeho nekontaktnost eliminuje možnosti rozkrýt tento účelově zřízený článek řetězce. Na dalších pozicích pak stojí subjekty označené jako buffer, jež typicky v rychlém sledu obchodních transakcí mají za cíl zastřít faktický původ dotčeného zboží, které ve výsledku směřuje buď ke koncovým zákazníkům nebo v případě čistého karuselového podvodu je přeprodáváno do zahraničí, aby se v rámci toku dostalo zpět do původního řetězce. Koncovým subjektem podvodné činnosti je článek označovaný jako broker, jenž je také obvykle koncovým beneficiářem

celého protiprávního jednání. Právě v tomto postavení se měl nacházet žalobce. Bylo prokázáno, že žalobce započal spolupráci nejprve se společností CelTel od léta 2009 do počátku roku 2010, následně od 15. 7. 2010 se společností BRALOVANE, kdy tato byla ukončena v důsledku daňových řízení před správcem daně, který prověřoval žalobce od ledna 2012. Bylo zjištěno, že žalobce odebíral zboží až od posledního článku podvodného řetězce – od 5. pilíře, jak označil ve svém schématu Kolotoč A. H., kdy tento žalobce nezařadil k dalším společnostem evidentně zapojeným do vlastního podvodného řetězce i s uvedením jména, ale zařadil žalobce až mezi „ostatní“. Krajský soud v Ostravě, jehož závěry ve vztahu k žalobci a k předsedovi představenstva žalobce plně potvrdil odvolací Vrchní soud v Olomouci, se detailně zaobíral možností zapojení žalobce do podvodné činnosti, avšak nedovodil žádné poznatky, které by mu umožňovaly konstatovat vědomé zapojení žalobce na základě jednání kteréhokoliv z jeho představitelů do účelového řetězce obchodů. Tato skutečnost však neznamená automatické vyloučení páchání podvodné činnosti v předchozích člancích obchodních transakcí a společností do tohoto podvodného řetězce zapojených, neboť bylo zdůrazněno, že v průběhu doby se nevyvíjela pouze podvodná činnost zapojených subjektů, ale také paralelně s ní kontrolní mechanismy aplikované státem, resp. orgány daňové správy, a to například formou potřeby dokládání označení IMEI k jednotlivým transakcím při obchodování s mobilními telefony. Takováto skutečnost pak nutně musela přinutit osoby podílející se na protiprávním jednání, aby se zbožím, které bylo možné dohledat a tím pádem by mohlo vést k odhalení celé organizované skupiny a jejich aktivit, zbavili. Tuto úlohu manipulace s „horkým zbožím“, jak pregnantně uvedl Krajský soud v Ostravě, pak evidentně splnil právě žalobce jeho prodejem (i a zejména) do zahraničí. Nikdo ze subjektů zapojených do podvodného řetězce nehovořil o jakékoli dohodě s P. K. ani s nikým jiným ze společnosti žalobce, ani žádné jiné poznatky takovému spojení nenasvědčují. Ani po finanční stránce nebyly zjištěny žádné podezřelé operace, do nichž by byl žalobce zapojen. Pokud svědek P. P. tvrdil, že společnost BRALOVANE žalobce poznal přes zahraniční obchodní platformu, potvrdil to i Kamil Mas před správcem daně. Z dokazování opakovaně vyplynulo, že využití této služby a zařazení do takových placených platforem bylo mezi obchodníky žádoucí pro možnost získání potenciálních obchodních partnerů, stejně tak pro získání dobrých referencí. Pro vědomé zapojení žalobce do podvodného řetězce neschází podle posudku znaleckého ústavu ani „výhodnost“ těchto obchodů, jelikož žalobce vykázal v letech 2009 až 2013 stabilní tvorbu marže, která byla srovnatelná s obvykle dosahovanou marží na trhu. Z hovoru mezi P. K. a V. U. ze dne 3. 9. 2012 vyplývá, že P. K. si je vědom toho, že Kamil Mas se před svým výslechem u správce daně sejde s Pavlem Pekařem v sídle žalobce, který jej měl na finanční úřad dovézt. Je-li dovozováno nějaké účelové „školení“ Kamila Mase a jeho ovlivňování k výpovědi ve prospěch žalobce, takového konstrukci trestní soud nepřisvědčil. Struktura subjektů, kteří se na podvodné činnosti podílejí, může zahrnovat jednotlivé články řetězce, které jsou vědomě zapojeny do nelegálních aktivit, stejně jako mohou na dané činnosti nevědomě participovat i osoby, které pachatelům slouží nevědomky k zastření a ztížení odhalení jejich nelegální činnosti. Krajský soud v Ostravě své závěry podložil i objektivním znaleckým zkoumáním z oboru ekonomika. Podle závěrů znaleckého posudku mohl žalobce na základě personální a materiální dostatečnosti vykonávat řádnou obchodní činnost v daném rozsahu obchodování. Znalecký ústav A-Consult Plus současně poukázal na používání kryptovacího programu Silentel v telefonické komunikaci článků podvodného řetězce, tuto však neměl ani P. K. ani žádná jiná osoba ze společnosti žalobce. Podle znaleckého zkoumání měl žalobce oproti ostatním článkům řetězce jasnou a funkční organizační strukturu, měl

postavení zavedené obchodní společnosti dlouhodobě působící na trhu s průkazným firemním zázemím korespondujícím jak formálně, tak fakticky s rejstříkovým stavem, vyškoleným odborným personálem, skladovacími prostory a dlouhou firemní historií. V případě žalobce nebyly zjištěny žádné nestandardnosti, které provázely a propojovaly ostatní články řetězce, nebyly zjištěny žádné osobní či obdobné kontakty s dalšími osobami, výraznější komunikace či například konspirativnost v podobě užívání aplikace Silentel. Rovněž zbývající osoby zapojené do podvodného řetězce potvrdily, že žalobce neznají, nebyla ani dohledána žádná spojitost mezi žalobcem a ostatními zapojenými společnostmi, např. na bázi účetního servisu, odměňování či dispozice s některými materiály (dokumenty, razítka, apod.), jako tomu bylo u ostatních zapojených článků řetězce.

85. V projednávaném případě žalovaný shrnul objektivní okolnosti v napadeném rozhodnutí v bodech 69 až 77. Trestní soudy se v řízení zabývaly stejnými objektivními okolnostmi, které vymezil správce daně, přičemž dospěly k závěrům, které odpovídají argumentaci žalobce, nikoli argumentaci předestřené v napadeném rozhodnutí. Žalovaný nezaujal žádný postoj k námitkám žalobce, že materiál Kolotoč zajištěný u A. H. byl vytvořen až půl roku poté, co žalobce ukončil obchodní spolupráci se společností BRALOVANE. Žalovaný rovněž nezval v úvahu, že žalobce je uveden pouze mezi „Ostatními subjekty“, nikoli mezi přímými účastníky podvodného řetězce, pročť nebyly v materiálu vyčísleny ani náklady spojené s jeho účastí a znázorněny jeho vztahy s dalšími články. Proč by mělo být za takového zjištěného stavu zařazení žalobce do materiálu Kolotoč považováno za objektivní okolnost, z napadeného rozhodnutí neplyne. Žalobce rovněž brojil proti hodnocení svědecké výpovědi Kamila Mase ze dne 5. 9. 2012 ze strany správce daně a žalovaného, když svědek s výjimkou jedné otázky, kde na odpověď si nevzpomínal, když neznal přesnou adresu skladu společnosti BRALOVANE, odpovídal dostatečně konkrétně. Rovněž tak nelze dávat do souvislostí obsah svědecké výpovědi Kamila Mase s telefonickým rozhovorem mezi P. K. a V. U. ze dne 3. 9. 2012, týkajícím se jeho účasti u výsledku, neboť takové konstrukci nic nenasvědčuje. Výpověď svědka Kamila Mase proto nelze hodnotit z uvedeného důvodu jako neprůkaznou. Pokud jde o výpověď J. B., žalovaný sice připustil správnost námítky žalobce, že z výsledku paní B., ani z jiných důkazních prostředků není zřejmé, že by bylo číslo na P. P. uloženo na SIM kartě používané v kódovaném telefonu (pod aplikací Silentel). Podle žalovaného však není podstatné, v jakém telefonu (zda kódovaném či nekódovaném) bylo číslo uloženo, podstatné je to, že pan Gabera musel znát pana P. P. člena představenstva daňového subjektu a existuje tak provázanost mezi daňovým subjektem a panem Petrem Gaberou. Vzhledem k tomu, že J. B. žalobce ani osoby s ním spojené neznala, tudíž kontakt nikdy nevyužila, je logičtější závěr žalobce, že tento kontakt mohl zbyť v telefonu ještě z doby, kdy žalobce obchodoval se společností ASPADERA, ve které rovněž působil Pavel Gabera. Soud se naopak ztotožňuje s vyhodnocením požadavku žalobce na opakované poučení a opakované vyslechnutí svědka A. H., který odmítl vypovídat s odkazem na povinnost mlčenlivosti, tak jak jej žalovaný vypořádal v bodě 96 napadeného rozhodnutí.
86. Z objektivních okolností, které měly svědčit o vědomém zapojení žalobce do podvodného řetězce, tak zbývá telefonický rozhovor mezi Pavlem Gaberou a A. H., který Nejvyšší správní soud označil za nestandardní již v prvním zrušujícím rozsudku, a to v rozsahu, že Petr Gabera napomenul A. H., aby do telefonu neříkal žalobcovo jméno.

87. Objektivní okolnosti nelze posuzovat izolovaně, ale v souhrnu, kdy teprve ucelený souhrn těchto okolností může mít dostatečnou vypovídající schopnost o povědomí daňového subjektu o podvodu na DPH (viz rozsudek NSS ze dne 15. 2. 2017 č. j. 1 Afs 53/2016 – 58). Není totiž možné objektivní okolnosti vytrhávat z kontextu, neboť síla zjištěných skutečností tkví právě v jejich komplexnosti (viz rozsudek NSS ze dne 25. 7. 2019, č. j. 10 Afs 182/2018 – 42).
88. Vzhledem ke shora uvedenému, kdy dostatečnou vypovídací schopnost o povědomí daňového subjektu o podvodu na DPH může mít teprve ucelený souhrn okolností, nikoli jednotlivosti vytržené z kontextu, dospěl městský soud k závěru, že vědomé zapojení žalobce do detekovaného podvodného řetězce správce daně, resp. žalovaný neprokázal.

### *3. krok - přijatá opatření*

89. Pokud správce daně prokáže, že zkoumaný obchodní řetězec byl zatížen podvodem na DPH a zároveň také prokáže, že daňový subjekt o této skutečnosti mohl a měl vědět, musí být daňový subjekt o této skutečnosti informován a musí mu být dán prostor, aby na tuto skutečnost reagoval a tvrdil a doložil přijetí dostatečných opatření, kterými by se vyhnul účasti na podvodném jednání (viz rozsudky NSS ze dne 24. 5. 2018, č. j. 9 Afs 194/2017 – 34, nebo ze dne 1. 7. 2022, č. j. 5 Afs 163/2021 – 41).
90. Po daňových subjektech je tak požadována určitá obezřetnost a opatrnost v obchodních vztazích, na základě kterých je pak možné hodnotit, zda daňový subjekt jednal v dobré víře, či nikoliv. Konkrétní požadavky na množství, formu a obsah samotných opatření, která by měl daňový subjekt přijmout, vždy záleží na okolnostech každého jednotlivého případu (srov. rozsudek NSS ze dne 1. 7. 2022, č. j. 5 Afs 163/2021 – 41). Čím výraznější existují v konkrétním případě náznaky popř. nestandardnosti, které by mohly vzbudit podezření, že může dojít nebo došlo k nesrovnalostem nebo podvodu, je možné od obezřetného subjektu vyžadovat o to vyšší míru obezřetnosti a klást vyšší požadavky na rozsah a kvalitu jím učiněných opatření, zejména aby si zjistil informace o druhém subjektu, u něhož zamýšlí nakoupit zboží či služby za účelem ujištění se o jeho věrohodnosti. Daňovým subjektem přijatá opatření přitom nemusí nezbytně odhalit podvodné jednání v řetězci. Budou spíše směřovat k ověření věrohodnosti dodavatele a k zajištění standartního průběhu plnění.
91. K otázce přijetí dostatečných opatření, kterými by se daňový subjekt vyhnul účasti na podvodném jednání, pokud správce daně prokázal, že zkoumaný obchodní řetězec byl zatížen podvodem na DPH a zároveň prokázal, že daňový subjekt o této skutečnosti mohl a měl vědět (což v daném případě správce daně, resp. žalovaný vyhodnotil rozporuplně), žalovaný v napadeném rozhodnutí uzavřel, že žalobce nepřijal taková opatření, která lze po něm s ohledem na charakter obchodních transakcí s dodavatelskou společností rozumně vyžadovat. Ačkoli se jednalo o plnění v částce miliónů Kč, nebylo dle vyjádření dodavatele daňového subjektu k předmětným fakturám za období listopad a prosinec 2011 dokládáno IMEI a daňový subjekt to nepožadoval. I přes vyjádření dodavatele měl daňový subjekt tato IMEI k dispozici, do skladového systému je však dle svého vyjádření načítal později, přitom je obvyklé toto zboží evidovat podle výrobních čísel, aby byla prokázána unikátnost zboží

v případě reklamací, poškození apod. IMEI měla být dle tvrzení dodavatele poskytnuta až v období květen 2012, zde však byly zjištěny duplicity v těchto číslech, při předávání zboží toto žalobce nerozporoval a zboží přebral i s těmito nesrovnalostmi, žalobce tak nevěnoval náležitou pozornost označení zboží. Konkrétně 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 závěr, že duplicita sériových čísel IMEI nesevřídčí o věrohodnosti deklarované transakce. Soud na tomto místě opakovaně připomíná, že v daném případě musel mít správce daně postaveno najisto, že plnění tak, jak jsou deklarována na přijatých fakturách, se uskutečnila, tedy včetně transakce z daňového dokladu č. FP 12001500. Jinak by totiž správce daně nemohl přistoupit k odepření odpočtu daně z důvodu účasti daňového subjektu na daňovém podvodu. Tato premisa tak nasvědčuje tomu, že nesrovnalost v duplicitě čísel IMEI ve zjištěných dvou či třech položkách, tedy v nepatrném rozsahu, byla způsobena administrativní chybou dodavatele, jak tvrdí žalobce. Žalobce tak tuto nesrovnalost při převzetí zboží spíše přehlédl, než že by nevěnoval náležitou pozornost číselnému označení zboží, jak dovedl žalovaný. Ze spisového materiálu rovněž vyplývá, že v době od 17. 2. 2012 do 15. 5. 2012 představitelé daňového subjektu pravidelně informovali správce daně e-mailovou poštou o příjmech telefonů na sklad a expedici telefonů na export, správce daně na tato oznámení nikdy nereagoval, úkonu příjmů ani expedice zboží se nikdy nezúčastnil, jelikož dovedl, že by jeho účast při příjmu a expedici zboží neměla vliv na výsledek daňové kontroly, neboť dospěl k závěru, že předmětné zboží bylo žalobci dodáno. Pak ovšem není zřejmé, proč z administrativního pochybení, které nemohlo mít vliv na věrohodnost transakce, správce daně dovedl nedostatek obezřetnosti žalobce nasvědčující tomu, že žalobce v daném případě nepřijal dostatečná opatření, aby zamezil své účasti na podvodném jednání. Ze spisového materiálu plane, že ze strany žalobce docházelo rovněž k využívání ověřování platnosti VAT Numbers z veřejně dostupných zdrojů VIES (internetová aplikace provozovaná orgány EU). Pokud jde o plnění přijatá v listopadu a prosinci 2011, je mezi účastníky nesporné, že seznamy IMEI dodavatelská společnost BRALOVANE žalobci k fakturám nedokládala, přičemž žalobce je ani nepožadoval. Zboží odebírané od společnosti BRALOVANE bylo dle žalobce specifikováno obdobně jako zboží odebírané od jiných dodavatelů – např. T-Mobile, O2 atd., kde správce daně identifikaci zboží nerozporoval. U každé dodávky od každého dodavatele kontroloval žalobce množství dodaných kusů a typ telefonu, nikoliv IMEI. Žalobce od svých dodavatelů kódy IMEI nepožadoval, neboť při dodání do zahraničí neposkytoval záruku, a proto IMEI kódy nebyly nutné. Kódy IMEI v případě prodeje do zahraničí začal žalobce požadovat až na základě požadavků správce daně. V průběhu daňového řízení na jaře 2012 žalobce na výzvu správce daně seznamy IMEI od dodavatele BRALOVANE vyžádal a převzal. Žalobce rovněž uceleně a logicky vysvětlil zdánlivou nesrovnalost existence IMEI kódů uvedených na dokladech z roku 2011 určených odběratelům žalobce (jednalo se o druhopisy vygenerované v roce 2012 v rámci daňového řízení s automaticky vloženými údaji). Žalovaný předestřenou argumentaci žalobce pominul.

92. Žalovaný k otázce přijetí dostatečných opatření uvedl, že v daném případě si měl také žalobce vzhledem k objemu deklarovaných transakcí se společností BRALOVANE obstarat informace o tom, o jakého dodavatele se jedná, zda a jaké má zázemí k obchodování v tak velkém objemu, zda má skladovací prostory, zda a kolik má zaměstnanců. Kdyby žalobce přijal opatření k zamezení účasti na daňovém podvodu, zjistil by, že společnost BRALOVANE nemá žádné zázemí k provozování ekonomické činnosti, nemá žádné

skladovací prostory, sídlo společnosti je virtuální na adrese, kde má sídlo dalších několik desítek společností a jednatelem je polský občan. Žalovaný připustil, že žalobce ve svém odvolání na straně 31 a 32 uvedl, jaká stanovil opatření, aby se neúmyslně nezapojoval do daňového podvodu. Nicméně uzavřel, že informace, které o svém obchodním partnerovi žalobce získával, jsou formální, obecné a získané z veřejně dostupných zdrojů. Žalovaný nijak nepřiblížil, jak k tomuto závěru dospěl, pouze doplnil, že v těchto opatřeních nejsou uvedena žádná, která by se týkala ověření si svého nového obchodního partnera osobní komunikací. Proč se žalovaný domnívá, že subjektivní informace získané osobní komunikací s obchodním partnerem jsou jednak spolehlivější a jednak důležitější, potřebnější a využitelnější, než objektivní informace získané z veřejně přístupných zdrojů, již žalovaný neozřejmí. Z umístění sídla společnosti BRALOVANE na tzv. virtuální adrese, kde má sídlo dalších několik desítek společností ani z faktu, že jednatelem společnosti byl polský občan, tedy občan EU, rizikovost spolupráce dovozovat nelze. S ohledem na závěr žalovaného, že uskutečnění zdanitelných plnění, tak jak jsou deklarována na přijatých fakturách od společnosti BRALOVANE, má správce daně za prokázané, je pak z hlediska vyhodnocení 3. kroku irelevantní, zda svědek Kamil Mas si pamatoval přesnou adresu skladovacích prostor společnosti BRALOVANE či zda v rámci své výpovědi uvedl pouze „Ostrava – Mariánské Hory“, stejně jako je irelevantní, zda svědek označil či neoznačil konkrétní vozidlo, konkrétního zaměstnance, který měl zboží předávat či konkrétní místo vykládky. Je rovněž třeba mít na paměti, že svědek Kamil Mas byl jednatelem společnosti BRALOVANE, jehož úlohou bylo obchodní vedení společnosti, nikoli řešení jednotlivostí týkajících se konkrétních obchodů. Úvahy žalovaného, že žalobce nepřijal žádná opatření, která by měla zabránit tomu, aby se žalobce nezapojoval do podvodných transakcí, tak neodpovídají obsahu spisového materiálu. Podmínky spolupráce žalobce se společností BRALOVANE se soudu nejenže nejeví nestandardní, aby vyloučily dobrou víru žalobce, ale ani nepředstavují podpurné články řetězce nepřímých důkazů, na nichž žalovaný vystavěl své závěry.

### *K námitkám proti průběhu daňového řízení*

93. Ve druhém zrušujícím rozsudku vypořádal Nejvyšší správní soud námitky žalobce proti průběhu daňového řízení. Městský soud vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu je v plném rozsahu přejímá.
94. Žalobce namítal, 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 žalobcovými tvrzeními a ani neodkazuje na žádný protokol nebo úřední záznam o stanovisku k jednotlivým tvrzením.
95. Námitka je do jisté míry oprávněná. Správce daně totiž skutečně ve zprávě o daňové kontrole označil žalobcovu argumentaci za polemiku, k níž se blíže nevyjádřil. Ačkoliv žalobce ve svých tvrzeních učiněných v průběhu daňové kontroly především zpochybňoval způsob, jakým správce daně hodnotil důkazy, aniž by navrhl důkazy nové, a skutečně se tak o polemiku jednalo, nic mu nebránilo se s náhledem žalobce 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. Žalobci tak byly ze strany správních orgánů předloženy důvody, pro které nebylo možno přisvědčit jeho náhledu na věc, a mohl tedy tyto důvody předložit k věcnému soudnímu přezkumu, což i učinil. Ačkoliv tedy formálně vzato k porušení § 88 odst. 1 písm. f) daňového řádu došlo, materiálně byla procesní práva žalobce zachována (nešlo tedy v žádném případě o vadu, která by měla vliv na zákonnost rozhodnutí žalovaného).

96. Nejvyšší správní soud přisvědčil i názoru městského soudu, že se žalobce vyhýbal projednání zprávy o daňové kontrole, protože bylo namístě žalobci zprávu o daňové kontrole doručit podle § 88 odst. 5 daňového řádu. Ze správního spisu vyplývá, že žalobce byl s výsledkem kontrolního zjištění daňové kontroly seznámen ve smyslu § 88 odst. 2 daňového řádu dne 16. 6. 2015 úředním záznamem. K výsledku kontrolního zjištění se žalobce vyjádřil dne 17. 7. 2015. První ústní jednání proběhlo dne 17. 9. 2015 a bylo ukončeno s tím, že zpráva nebyla projednána. Druhé ústní jednání se konalo dne 1. 10. 2015, toto bylo ukončeno s ohledem na vznesenou námitku podjatosti úředních osob. Třetí projednání zprávy o daňové kontrole se uskutečnilo dne 20. 10. 2015. Zpráva o daňové kontrole byla žalobci doručena až dne 10. 11. 2015 jako příloha vyrozumění o zaslání zprávy o daňové kontrole dle §88 odst. 5 daňového řádu, a to vzhledem k četným podáním žalobce a s ohledem na skutečnost, že všechny pokusy správce daně projednat s žalobcem zprávu o daňové kontrole v rámci ústního jednání žalobce zhatil.
97. Podstata problému tkívá v tom, že se žalobce odmítal účastnit projednání zprávy o daňové kontrole, dokud nebude obeznámen 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 žalobce 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 žalobce nezměnil kontrolní zjištění, nemusel žalobce 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 žalobce vyhýbal s odkazem na to, že stanoviska správce daně ke svým tvrzením nezná.
98. 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. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9Afs 70/2008-13). Povinnost posoudit všechny žalobní námitky neznamená, 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).

#### X. Závěr a náklady řízení

99. Na základě shora uvedených důvodů městský soud napadené rozhodnutí podle § 78 odst. 1 a 4 s. ř. s. pro nezákonnost zrušil a věci vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Žalovaný je právním názorem, vysloveným v tomto rozsudku, v dalším řízení vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
100. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce měl ve věci úspěch, proto má právo na náhradu nákladů řízení vůči žalovanému.
101. Výše nákladů řízení o žalobě sestává ze zaplaceného soudního poplatku ve výši 8 000 Kč (3 000 Kč za podanou žalobu a 5 000 Kč za podanou kasační stížnost) a z odměny za zastoupení žalobce daňovým poradcem za 9 úkonů právní služby (převzetí a příprava zastoupení, sepsání žaloby, 5 x účast na jednání u soudu, sepsání kasační stížnosti, vyjádření ke kasační stížnosti podané žalovaným) ve výši 3 100 Kč za úkon dle § 11 odst. 1 písm. a), d), g) na základě § 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bod 5 vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., advokátní tarif, včetně 9 režijních paušálů po 300 Kč (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu). Soud nepřiznal zástupci žalobce odměnu za úkony v podobě replik a dalších doplňujících podání k vyjádření žalovaného (shrnující stanoviska), neboť tato vyjádření nepřinášejí žádnou novou relevantní argumentaci nad rámec podané žaloby. Jelikož zástupce žalobce doložil, že je plátcem DPH, zvyšují se náklady řízení ve smyslu § 57 odst. 2 s. ř. s. o částku 6 426 Kč odpovídající 21% z náhrady nákladů a náhrady hotových výloh, vyjma soudního poplatku. Celkovou částku nákladů řízení ve výši 45 026 Kč je žalovaný povinen zaplatit žalobci ve lhůtě jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho zástupce.

#### 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). Případně-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](http://www.nssoud.cz).

Praha 26. dubna 2023

JUDr. Naděžda Řeháková v. r.  
předsedkyně senátu