



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Tomáše Langáška, soudce Filipa Dienstbiera a soudkyně Veroniky Juříčkové v právní věci žalobkyně: **Josef KVAPIL a.s.**, IČO 26821249, sídlem Kubánské náměstí 1391/11, Praha 10, zastoupená společností ARIADNA, s. r. o., IČO 64581144, sídlem Nademlejská 683/5, Praha 9, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, týkající se žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. října 2016 č. j. 46205/16/5300-22443-702189, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 26. dubna 2023 č. j. 9 Af 82/2016-282,

**takto:**

- I. Kasační stížnost žalovaného **se zamítá**.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ve výši 4 114 Kč k rukám její zástupkyně společnosti ARIADNA, s. r. o., do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku.

**Odůvodnění:**

**I. Vymezení případu**

[1] Platebními výměry ze dne 30. července 2015 č. j. 174375/15/4230-22762-710129, 174386/15/4230-22762-710129 a 174396/15/4230-22762-710129 vyměřil Specializovaný finanční úřad (dále jen „správce daně“) žalobkyni nadměrné odpočty daně z přidané hodnoty (DPH) za zdaňovací období listopad 2011, prosinec 2011 a květen 2012. Oproti hodnotám, které žalobkyně vykazala v daňových přiznáních, správce daně понížil vyměřené nadměrné odpočty o částky související s dodávkami mobilních telefonů od společnosti BRALOVANE

s. r. o. v likvidaci (dále jen „BRALOVANE“), neboť tyto dodávky byly zasaženy podvodem na DPH, o němž žalobkyně mohla a měla vědět.

[2] Odvolání žalobkyně proti platebním výměrům zamítl žalovaný rozhodnutím označeným v návěti. Konstatoval, že podvod na DPH se týkal mobilních telefonů, které společnost OCEANIA Trading s. r. o. pořídila z jiného členského státu Evropské unie. Tato společnost neodvedla DPH na výstupu. Mobilní telefony byly následně převedeny přes několik dalších společností včetně společnosti BRALOVANE na žalobkyni, která je dále dodávala do jiného členského státu či do třetích zemí, vykazovala je jako osvobozená dodání zboží a nárokovala si nadměrný odpočet DPH. Žalovaný dále dovodil, že žalobkyně věděla nebo mohla a měla vědět, že se účastní podvodu na DPH. Předseda představenstva žalobkyně byl trestně stíhán za zločin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby právě v souvislosti s dotčeným plněním. V rámci trestního řízení byl u A. H., který zastupoval společnost BRALOVANE (dodavatele žalobkyně), zajištěn materiál nazvaný „návrh obchodní spolupráce“, respektive „Kolotoč“ popisující základní strukturu a pravidla fungování celého řetězce. Mezi zapojenými subjekty je uvedena i žalobkyně. Žalovaný dále vycházel z odposlechlů pořizovaných v rámci trestního řízení. Z jednoho z odposlechlů je zřejmé, že Petr Gabera, jednatel společnosti Gab-Phone s. r. o. (jednoho z článků řetězce), upozornil A. H., aby do telefonu nezmiňoval žalobkyni. Z dalších hovorů pak vyplynulo, že Petr Gabera věděl, kdo je posledním článkem řetězce, věděl o vztazích žalobkyně a společnosti BRALOVANE a o průběhu daňového řízení se žalobkyní. Předseda představenstva žalobkyně se navíc domlouval s tehdejším zástupcem žalobkyně V. U. ohledně svědecké výpovědi jednatele společnosti BRALOVANE Kamila Mase, následná výpověď svědka odpovídala této domluvě, byla jen obecná, svědek si žádné podrobnosti nepamatoval, ačkoli od uskutečnění transakcí ještě neuplynula příliš dlouhá doba. Dle zjištění policie Kamil Mas ve skutečnosti jednal dle instrukcí A. H., který o činnosti společnosti BRALOVANE nic neuvedl s odkazem na mlčenlivost. Žalovaný dále zdůraznil, že mobilní telefony nebyly na fakturách v roce 2011 blíže identifikovány (například prostřednictvím kódu IMEI), na fakturách z roku 2012 se zase některé kódy IMEI opakovaly, což nnesvědčí o věrohodnosti transakce. Žalobkyně v roce 2010 obchodovala přímo se společností ASPADERA, s. r. o., jejímž jednatelem byl Petr Gabera. U J. B., spolupracovnice Petra Gabery, byl při domovní prohlídce nalezen mobilní telefon obsahující kontakt na člena představenstva žalobkyně Pavla Pekaře. Existovaly tedy vazby mezi žalobkyní a Petrem Gaberou. Dodavatel žalobkyně 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 žalobkyně je prošetřována kvůli neodvedení DPH při pořízení zboží z jiného členského státu, další nepotvrzují dodávky, nejsou kontaktní nebo dokonce neexistují. Žalobkyně tedy opakovaně vstupovala do styku s rizikovými subjekty. Společnost BRALOVANE byla součástí platformy obchodníků s mobilními telefony, je tedy vyloučeno, aby bez předchozí dohody prodávala toto zboží žalobkyni, když je mohla s vyšší marží prodat přímo jejím odběratelům. Zahraniční odběratelé žalobkyně navíc byli často dodavateli společnosti, která na začátku řetězce dodávala mobilní telefony společnosti OCEANIA Trading. Všechny tyto skutečnosti ve svém souhrnu svědčí o tom, že žalobkyně mohla a měla vědět, že je součástí podvodného jednání, a nepřijala taková opatření, která po ni bylo s ohledem na charakter posuzovaných transakcí možné požadovat.

pokračování

[3] Žalobkyně se proti rozhodnutí žalovaného bránila žalobou, které Městský soud v Praze (dále jen „městský soud“) napoprvé vyhověl a rozsudkem ze dne 26. února 2020 č. j. 9 Af 82/2016-139 zrušil rozhodnutí žalovaného, přičemž mu vytkl, že neprokázal, že žalobkyně věděla, nebo alespoň mohla a měla vědět o své účasti na daňovém podvodu.

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

[5] Městský soud následně druhým rozsudkem ze dne 17. prosince 2021 č. j. 9 Af 82/2016-195 žalobu zamítl. Na základě materiálu „Kolotoč“ zajištěného u A. H. přisvědčil žalovanému, že A. H. musel znát jednotlivé články řetězce, tedy i žalobkyni, která prostřednictvím nadměrných odpočtů inkasovala prostředky ze státního rozpočtu. O vzbách žalobkyně na další články v řetězci svědčilo 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 žalobkyně podle svých tvrzení neměla nic společného, uvádí, že je třeba žalobkyni při telefonátu nezmiňovat. Za logický označil městský soud závěr žalovaného o nestandardnosti domluvy předsedy představenstva žalobkyně a V. U. (tehdejšího zástupce žalobkyně) ohledně výslechu Kamila Mase (jednatele společnosti BRALOVANE). Ze samotného výslechu potom vyplývá, že Kamil Mas jednal dle instrukcí A. H. a Petra Gabery. Městský soud ve shodě se žalovaným poukázal i na další nestandardní okolnosti, konkrétně na obecné vymezení obchodovaného zboží na fakturách (především chybějící kódy IMEI, které však měla žalobkyně podle všeho k dispozici) a duplicity v kódech IMEI na dodacích listech, a uzavřel, že žalobkyně mohla a měla vědět, že je součástí podvodného jednání, avšak nepřijala opatření, aby své účasti na podvodu zabránila (s ohledem na objem deklarovaných transakcí se společností BRALOVANE si měla obstarat informace o zázemí, skladovacích prostorech, sídle a jednatele tohoto dodavatele).

[6] Městský soud neshledal důvodnými ani námitky proti průběhu daňového řízení. Žalobkyně byla seznámena s výsledky kontrolního zjištění a mohla se k nim vyjádřit. Správce daně se opakovaně pokoušel projednat se žalobkyní zprávu o daňové kontrole, avšak žalobkyně reagovala pouze omluvami a stížnostmi, což správce daně adekvátně posoudil jako obstrukce, a proto zprávu o daňové kontrole doručil žalobkyni (jejímu zástupci), čímž byla daňová kontrola řádně ukončena. Žádost o prošetření způsobu vyřízení stížností není absolutní překážkou ukončení daňové kontroly, žalobkyně mohla své námitky uplatnit v odvolání proti platebním výměrům. V odvolacím řízení nebylo nutné seznamovat žalobkyni se zjištěnými skutečnostmi a důkazy podle § 115 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád.

[7] Druhý rozsudek městského soudu opět Nejvyšší správní soud zrušil rozsudkem ze dne 12. srpna 2022 č. j. 6 Afs 20/2022-87. Z hlediska hodnocení průběhu daňového řízení Nejvyšší správní soud potvrdil závěr městského soudu, že nedošlo k pochybení správce daně při ukončení daňové kontroly. Žalovaný proto neměl důvod postup správce daně napravovat v odvolacím řízení. Stejně tak nebyl důvod seznamovat žalobkyni se skutečnostmi zjištěnými v odvolacím řízení (§ 115 odst. 2 daňového řádu), neboť žalovaný nedoplňoval dokazování ani nedospěl k odlišnému právnímu názoru než správce daně. Z hlediska vyhodnocení podvodu nicméně Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že rozsudek městského soudu nebyl přezkoumatelný. Žalobkyně uplatnila řadu ne zcela přehledných námitek, což však městský soud nezabývalo povinnosti vypořádat je alespoň implicitně. Žalobkyně v několika rovinách zpochybňovala materiál „Kolotoč“, který policie zajistila v počítači A. H.. Městský soud však pouze obecně uvedl, že z tohoto materiálu vyplývá, že A. H. se musel znát se žalobkyní. Na další související žalobní námítky přímo neodpověděl. Hodnocení výpovědi Kamila Mase ze strany městského soudu bylo pouze formální, tvořilo je prakticky jen převzetí závěru žalovaného, že svědek neměl povědomí o bližších okolnostech obchodu se žalobkyní. Žalobkyně přitom proti tomuto hodnocení uplatnila další námítka. Dále se městský soud vůbec nezabýval vysvětlením žalobkyně, proč od svých dodavatelů nepožadovala kódy IMEI ani dalšími výhradami proti výsledku A. H.. Nepřezkoumatelná byla i ta část odůvodnění rozsudku městského soudu, která se věnovala neobezřetnosti žalobkyně. Městský soud v podstatě jen převzal závěr z rozsudku č. j. 6 Afs 154/2020-47.

[8] Městský soud rozhodoval potřetí, přičemž v návětí označeným rozsudkem zrušil rozhodnutí žalovaného a vrátil mu věc k dalšímu řízení. Procesní námítka týkající se ukončení daňové kontroly městský soud s odkazem na závěry předešlého rozsudku Nejvyššího správního soudu nepovažoval za důvodné. Městský soud rovněž potvrdil, že žalovaný prokázal zasažení zkoumaného řetězce podvodem na DPH, což žalobkyně ani nerozporovala. Správci daně i žalovanému městský soud nicméně vytkl, že nedůsledně rozlišovali mezi tím, zda žalobkyně o podvodu věděla či mohla a měla vědět. Závěr žalovaného o otázce vědomosti se tak jevil nesrozumitelným. Následně městský soud rozebral shromážděné důkazy včetně důkazů z trestního řízení a dospěl ve shodě s trestními soudy k závěru, že žalobkyně o podvodu na DPH nevěděla. Finanční orgány tedy neprokázaly vědomost žalobkyně o podvodu. Městský soud se posléze zabýval i opatřeními, která měla žalobkyně přijmout. Úvahy žalovaného, že žalobkyně nepřijala žádná opatření, která by měla zabránit tomu, aby se nezapojila do podvodných transakcí, neodpovídaly obsahu spisového materiálu. Podmínky spolupráce žalobkyně se společností BRALOVANE se dle městského soudu nejevily natolik nestandardní, aby vyloučily její dobrou víru.

## II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[9] Žalovaný (dále též „stěžovatel“) podal proti rozsudku městského soudu kasační stížnost. Namítal, že městský soud aplikoval rozsudky v trestní věci zcela nekriticky bez zohlednění odlišností trestního řízení od řízení daňového. Stěžovatel zdůraznil především, že výsledek daňového řízení není na výsledku trestního řízení nijak závislý, neboť v každém z těchto případů je předmět řízení zcela odlišný a odlišný je též proces dokazování. V trestním řízení jde o prokázání úmyslného spáchání trestného činu kráčení

pokračování

daně, přičemž v řízení daňovém postačí, pokud se daňový subjekt do podvodného řetězce zapojí, ačkoliv o tom mohl a měl vědět a ani nepřijal dostatečná opatření, aby svému zapojení do daňového podvodu předešel. V trestním řízení trestní soud došel k závěru, že nebylo prokázáno úmyslné spáchání trestného činu Pavlem Kvapilem, vůbec se však nezabýval otázkou, zda žalobkyně (tj. společnost, ve které Pavel Kvapil zastával pozici předsedy představenstva), mohla a měla vědět o své účasti na daňovém podvodu. Podle stěžovatele trestní rozsudky nikterak nevylučují nedbalostní zapojení žalobkyně do podvodného řetězce. Městský soud tuto okolnost zcela pominul a požadoval po stěžovateli, aby prokázal, že byla žalobkyně do řetězce zapojena vědomě.

[10] Stěžovatel se dále ohradil proti tomu, že městský soud oproti předchozímu posouzení věci diametrálně změnil svůj náhled na objektivní okolnosti svědčící o tom, že žalobkyně o svém zapojení do podvodného řetězce mohla a měla vědět, ačkoliv k tomu nebyl zavázán Nejvyšším správním soudem. Stěžovatel je přesvědčen, že by měl být městský soud při třetím rozhodování věci vázán svým vlastním posouzením ve druhém rozsudku v rozsahu, v jakém nebyl zpochybněn zrušujícím rozsudkem Nejvyššího správního soudu. Na podporu svého tvrzení odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne č. j. 2 Afs 80/2008-67 a na nálezy Ústavního soudu sp. zn. III. ÚS 1275/10.

[11] Podle stěžovatele byly zjištěny objektivní okolnosti, které jasně svědčily o tom, že žalobkyně o svém zapojení do podvodného řetězce minimálně mohla a měla vědět. Materiál nazvaný „Návrh obchodní spolupráce“, který byl pod názvem „Kolotoč“ nalezen v datových souborech počítače A. H., nastiňuje strukturu řetězce a plyne z něj, že organizátoři schématu svěřili veškerý prospěch do společností nacházejících se na pozici 5. pilíře, tedy mj. i žalobkyně. Je nemyšlitelné, že by organizátoři plánovali velmi složité a nákladné podvodné schéma, aby následně veškerý prospěch této nelegální činnosti svěřili nezúčastněnému článku řetězce. Tento materiál osvědčuje i to, že se A. H. musel s jednotlivými články řetězce, tj. i s žalobkyní, znát. Pokud jde o výtky městského soudu, že nezaujal žádný postoj v souvislosti s námitkou časového vyhotovení tohoto materiálu, stěžovatel odkázal na vyhodnocení této otázky ve svém rozhodnutí, z něhož vyplývá, že schéma materiálu Kolotoč odpovídá reálné struktuře podvodného řetězce a bylo fakticky realizováno do 30. května 2012, a nejednalo se tedy o návrh do budoucna.

[12] Odposlechy a záznamy telekomunikačního provozu mezi osobami vystupujícími za jednotlivé články řetězce svědčí ve prospěch závěru stěžovatele o minimálně nedbalostní účasti žalobkyně na podvodném řetězci. Například z hovoru uskutečněného dne 2. července 2012 je zřejmé, že Petr Gabera napomíná A. H., aby jméno Kvapil neuváděl do telefonu. Rovněž je zřejmé, že má Petr Gabera povědomí o osobách stojících na samém konci řetězce, což v běžné obchodní praxi není obvyklé. Stejně tak je neobvyklé, že je Petru Gaberovi a A. H. známo, v jakém stavu je daňové řízení žalobkyně a kdy jsou správci daně uvolňovány nadměrné odpočty na DPH u žalobkynina řízení. Telefonní hovor mezi Pavlem Kvapilem V. U., v němž se tyto osoby domlouvají ohledně přípravy svědecké výpovědi Kamila Mase, je rovněž nestandardní okolností. U jednatele společnosti obchodující v tak velkých objemech bylo možno předpokládat, že bude schopen odpovídat na otázky správce daně i bez předchozího instruktáže od svého odběratele. Kamil Mas pak při svědecké výpovědi odpovídal pouze obecně a nepamatoval si ani přenou adresu skladu, kde měl mít uskladněno zboží v hodnotě řádově milionů korun. Roli jednatele

společnosti BRALVOANE ostatně nevykonával samostatně, ale na základě pokynů od A. H. a Petra Gabery. Stěžovatel upozornil i na skutečnost, že podle svědecké výpovědi J. B., zaměstnankyně společnosti Gab-Phone, u ní byl při domovní prohlídce nalezen telefon s vloženou SIM kartou, na které bylo uloženo telefonní číslo na Pavla Pekaře, člena představenstva žalobkyně, navzdory tomu byl nákup mobilů uskutečňován se společností BRALOVANE. Městský soud převzal vysvětlení žalobkyně, že číslo na Pavla Pekaře bylo uloženo z doby, kdy jednal Petr Gabra za jinou společnost, která s žalobkyní obchodovala. Toto vysvětlení však neakceptoval stěžovatel ani správce daně, neboť nijak nevyvrací zjištění, že Petr Gabera musel Pavla Pekaře znát, a existovala tak provázanost mezi žalobkyní a společností Gab-Phone.

[13] Ačkoliv byly obchodovány mobilní telefony, které obsahují unikátní číslo přidělené výrobcem telefonu, tzv. IMEI kód, k předmětným fakturám za období listopad a prosinec 2011 Kamil Mas IMEI kódy nedokládal a nebyly na fakturách uvedeny. Přesto žalobkyně měla IMEI kódy uvedeny na dodacích listech vystavených odběratelům, přičemž sama tvrdila, že je vyžadovala až dodatečně v roce 2012.

[14] Na základě uvedených skutečností měl stěžovatel za to, že v dané věci bylo prokázáno, že žalobkyně o své účasti na podvodném řetězci věděla nebo mohla a měla vědět. Podle stěžovatele jde o skutečnosti, které by v běžném daňovém subjektu vzbudily alespoň pochybnosti o tom, zda se účastní daňového podvodu.

[15] Městský soud nesprávně posoudil i otázku (ne)dostatečnosti žalobkyní přijatých opatření. Ačkoliv se jednalo o obchodní transakce v řádech milionů korun, žalobkyně nevyžadovala k přijatému zboží kódy IMEI, netrvala na vyhodnocení podrobných písemných smluv vztahujících se k transakcím obsahující ustanovení upravující zajištění závazku či záruku za vady zboží. Vzhledem k objemu obchodů bylo u žalobkyně bezesporu namístě, aby si obstarala stěžejní informace o společnosti BRALOVANE. Při takovém postupu je pravděpodobné, že by obchodování s touto společností vyhodnotila jako rizikové, neboť společnost BRALOVANE měla virtuální sídlo, neměla žádné zázemí a jednatelem byl polský občan s trvalým pobytem mimo Českou republiku.

[16] Za nepřipadné považoval stěžovatel výtky městského soudu, že si v napadeném rozhodnutí neujasn timer, zda podle něj žalobkyně o zapojení do podvodu věděla, nebo pouze mohla a měla vědět. Ani Nejvyšší správní soud mezi těmito kategoriemi podle stěžovatele nerozlišuje. Skutečnost, že závěry stěžovatele směřovaly toliko k nedbalostní účasti žalobkyně v předmětném řízení, je patrná rovněž z toho, že se stěžovatel v rozhodnutí o odvolání zabýval 3. krokem testu účasti na daňovém podvodu, tj. otázkou, zda žalobkyně přijala veškerá rozumná opatření, jimiž by své účasti v podvodném řetězci zabránila. V rozporu s judikaturou Nejvyššího správního soudu i Soudního dvora Evropské unie pak je požadavek městského soudu, aby byla prokázána vědomá (úmyslná) účast žalobkyně na daňovém podvodu.

[17] Žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti nesouhlasila s názorem stěžovatele, že městský soud pouze nekriticky přejal závěry rozsudků v trestní věci Pavla Kvapila. Upozornila, že v obou řízeních byly hodnoceny stejné důkazy, a není tedy namístě, aby byly hodnoceny v každém z řízení opačně. Důkazní břemeno ohledně prokázání vědomé účasti na daňovém podvodu nese stát (správce daně) obdobně jako v trestním řízení.

pokračování

Výpověď Karla Mase podle žalobkyně nebyla obecná, jak tvrdí stěžovatel. Ostatně v trestním řízení Karel Mas při své výpovědi sám uvedl, že jej nikdo neinstruoval, jak má před správcem daně vypovídat. Pokud tohoto svědka zástupci žalobkyně k výsledku dovezli a řekli mu, ať si nic nevymýšlí, nesvědčí to o ničem jiném, než že jim na výsledku tohoto výsledku pochopitelně velmi záleželo.

[18] Podle žalobkyně správce daně neprokázal, že o daňovém podvodu věděla nebo mohla a měla vědět o objektivních okolnostech, které mohly v souhrnu vzbudit podezření o podvodném jednání. Z materiálu Kolotoč vůbec nevyplývá, že by A. H. žalobkyni znal, naopak z odposlechlů jeho hovorů s Petrem Gaberou je zřejmé, že tomu tak není. Z odposlechlů hovorů ostatně rovněž nevyplývá, že by žalobkyně věděla či mohla a měla vědět, že se účastní podvodného řetězce. O skutečnosti, že Kamil Mas nevykonával činnost jednatele samostatně, žalobkyně nevěděla. Ani předchozí obchodní vztahy společnosti ASPADERA, jejímž jednatelem byl Petr Gabera, nemohou svědčit o jakémkoliv nestandardním propojení společnosti Gab-Phone s žalobkyní nad rámec běžných obchodních vztahů.

[19] Žalobkyně dále uvedla celou řadu výtek proti obsahu trestního rozsudku č. j. 3 To 18/2022-75111, které však Nejvyšší správní soud pro účely rozhodnutí o kasační stížnosti nepovažoval za nutné podrobně rekapitulovat.

### III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[20] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil, zda je kasační stížnost přípustná, přestože již v nynější věci dříve rozhodoval. Možnost stěžovatele napadnout nové rozhodnutí městského soudu byla omezena ve smyslu § 104 odst. 3 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“). Aplikací tohoto ustanovení se již zabýval Ústavní soud, který ve svém nálezu ze dne 8. června 2005 sp. zn. IV. ÚS 136/05, č. 119/37 SbNU 519, poukázal na to, že je jím zajištěno, aby se Nejvyšší správní soud nemusel znovu zabývat věcí, u které již jedenkrát vyslovil svůj právní názor závazný pro nižší soud, a to v situaci, kdy se nižší soud tímto právním názorem řídil.

[21] V nyní posuzované věci Nejvyšší správní soud dva předcházející rozsudky městského soudu zrušil, a to vždy pro nepřezkoumatelnost. V prvním zrušujícím rozsudku č. j. 6 Afs 154/2020-47 městskému soudu vytkl, že hodnotil důkazy o zapojení žalobkyně do podvodného jednání zcela izolovaně. Blíže se Nejvyšší správní soud vyjádřil pouze v tom smyslu, že je nestandardní, pokud Petr Gabera upozorňoval A. H., aby jméno Kvapil neříkal do telefonu. Nejvyšší správní soud dále uvedl, že samotná spolupráce žalobkyně se společností BRALOVANE nebyla natolik nestandardní, aby jen z ní bylo možno usuzovat na neobezřetnost žalobkyně. Okolnosti spolupráce však mohly být podpůrnými články řetězce důkazů svědčících o vědomé či nedbalostní účasti žalobkyně na daňovém podvodu. Ve druhém zrušujícím rozsudku č. j. 6 Afs 20/2022-87 Nejvyšší správní soud vytkl městskému soudu, že v zásadě jen přejal argumentaci stěžovatele, aniž by se jakkoliv vypořádal s žalobními námitkami a věcně se vyjádřil pouze k některým procesním otázkám, které při posuzování nyní podané kasační stížnosti nemají valného významu (proti vypořádání těchto otázek ze strany městského soudu stěžovatel nebíjí). Lze uzavřít,

že v předchozích rozsudcích Nejvyšší správní soud ohledně věci samé vyjádřil pouze dílčí závěry, proto je kasační stížnost přípustná.

[22] Nejvyšší správní soud kasační stížnost tedy věcně posoudil a dospěl k závěru, že není důvodná.

[23] Předtím, než se Nejvyšší správní soud bude zabývat samotnou podstatou věci, považuje za vhodné vyjádřit se k námitce stěžovatele, že městský soud neměl diametrálně změnit své posouzení věci, neboť byl vázán závěry svého předchozího rozsudku. Městský soud právním názorem svého rozsudku, který byl zrušen pro nepřezkoumatelnost, vázán nebyl. Pro takovou vázanost neexistuje zákonná opora a na zjevnou nesprávnost stěžovatelova výkladu poukazuje i skutečnost, že městský soud v předchozím řízení rozhodl již dvakrát, přičemž jednou žalobě vyhověl a podruhé nikoliv, a zachovat předchozí právní posouzení svých rozsudků tedy ani nemohl. Stěžovatelem odkazovaná judikatura na posuzovanou situaci nedopadá, neboť se věnuje zcela odlišným otázkám. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. října 2008 č. j. 2 Afs 80/2008-67, č. 1744/2009 Sb. NSS, se týkal problematiky vázanosti správního orgánu názorem krajského soudu. Nález Ústavního soudu ze dne 22. prosince 2010 sp. zn. III. ÚS 1275/10, č. N 253/59 SbNU 581, se týkal dopadů změny ustálené soudní interpretace zákona na již probíhající řízení. Městskému soudu tedy nelze vytýkat, pokud dospěl k odlišným závěrům než ve svém předchozím rozsudku.

[24] Podstatou věci je posouzení otázky, zda se žalobkyně účastnila podvodu na DPH, resp. zda o své účasti na podvodném jednání věděla či mohla a měla vědět, a zda tak správce daně (potažmo stěžovatel) její účast na podvodném jednání prokázal, což by muselo vést k odepření nároku na odpočet DPH.

[25] Nejvyšší správní soud upozorňuje, že k tomu, aby bylo možno uvažovat o odepření nároku na odpočet DPH, musí tento nárok nejprve vzniknout (§ 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty), musí se tedy reálně uskutečnit zdanitelné plnění, na základě něhož si daňový subjekt může uplatnit nárok na odpočet daně. Otázkou podvodného jednání je pak namísto zabývat se až tehdy, pokud je spolehlivě prokázáno, že ke zdanitelnému plnění, ze kterého si plátce nárokuje odpočet DPH, skutečně došlo, a to způsobem a v rozsahu deklarovaným daňovým subjektem. Pokud daňový subjekt neprokázal nárok na odpočet jako takový, nelze posuzovat, zda toto plnění bylo zasaženo podvodem na DPH. K posouzení existence daňového podvodu dochází až tehdy, jsou-li splněny hmotněprávní podmínky pro nárok na odpočet daně (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. července 2018 č. j. 1 Afs 47/2018-58, body [14] a násl. a tam citovaná judikatura).

[26] Daňovým podvodem se rozumí situace, kdy je namísto nárok na odpočet daně odepřít, neboť vznikl na základě podvodného jednání s cílem získat nárok na odpočet DPH neoprávněně (podvodným nebo zneužívajícím způsobem). Odmítnutí nároku na odpočet je ovšem výjimkou ze základní zásady, kterou tento nárok představuje. Je proto na správci daně a stěžovateli (Odvolacím finančním ředitelství), aby dostatečně prokázali objektivní okolnosti umožňující učinit závěr, že osoba povinná k dani věděla nebo mohla a měla vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci na vstupu (rozsudek



pokračování

Soudního dvora Evropské unie ze dne 21. června 2012 ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11 *Mahagében*, bod 49). Podvodem na DPH judikatura Soudního dvora Evropské unie vymezuje situaci, kdy 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 Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty, neboť skutečné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám (srov. také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. ledna 2018 č. j. 5 Afs 60/2017-60, č. 3705/2018 Sb. NSS).

[27] Nejvyšší správní soud proto zdůrazňuje, že nárok na odpočet DPH nemůže být dotčen tím, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížena skutečnostmi, o kterých plátce neví ani nemohl vědět. Proto subjekty, které přijmou veškerá opatření, která od nich mohou být rozumně vyžadována, aby zajistily, že jejich plnění nebudou součástí podvodu, musejí mít možnost důvěřovat legalitě uvedených plnění, aniž by riskovaly ztrátou svého nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu (rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 11. května 2006 ve věci C-384/04 *Commissioners of Customs & Excise a Attorney General*, bod 33).

[28] Je-li tedy identifikován v řetězci podvod na DPH (resp. je postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval, aniž by musely správní orgány prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod; srov. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. června 2015 č. j. 6 Afs 130/2014-60, č. 3275/2015 Sb. NSS), musí v souladu se závěry vyslovenými Soudním dvorem Evropské unie daňové orgány zkoumat subjektivní stránku, tj. zda žalobkyně věděla nebo mohla a měla vědět, že se svým jednáním účastní tohoto podvodu. Pro posouzení subjektivní stránky je zásadní právě přijetí takových opatření, která lze po daňovém subjektu rozumně požadovat, aby zajistil, že součástí tohoto podvodu nebude. Pakliže daňový subjekt taková opatření nepřijme, riskuje ztrátou svého nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu. Jak vystihl devátý senát Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 15. prosince 2011 č. j. 9 Afs 44/2011-343 „závěry Soudního dvora tedy neznamenají pro podnikatele pouze bezbřehou ochranu nároku na odpočet daně, ale znamenají mimo jiné povinnost věnovat zvýšenou pozornost interním kontrolním mechanismům, aby v případě odhalení podvodného jednání nevznikly pochybnosti, že o podvodu věděli či se zřetelem ke všem okolnostem mohli a měli vědět. Je totiž věcí podnikatelského subjektu, aby v zájmu minimalizace podnikatelského rizika přizpůsobil svou obchodní činnost konkrétním podmínkám a při sjednávání obchodních kontraktů (zvláště se značným finančním dopadem) se v rámci možností snažil dbát na bezproblémovost svých obchodních partnerů.“

[29] Nejvyšší správní soud konstatuje, že v posuzované věci není sporné, že byla uskutečněna prověřovaná zdanitelná plnění a že došlo k podvodu na DPH. Společnost OCEANIA Trading pořídila mobilní telefony z jiného členského státu a prodala je společnosti Gab-Phone, aniž by odvedla daň na výstupu. Zboží bylo následně přeprodáno mezi několika společnostmi až k dodavateli žalobkyně, společnosti BRALOVANE. Od této společnosti odebrala zboží žalobkyně, která jej dále dodávala do jiného členského státu či do třetích zemí, přičemž transakce vykazovala jako osvobozená dodání zboží. Porušení daňové neutrality je z uvedeného zřejmé a není ani pochyb o vědomém zapojení článků řetězce předcházejících žalobkyni (což pravomocně potvrdily i trestní soudy). Nejvyšší

správní soud se tak bude zabývat pouze posouzením subjektivní stránky, tj. otázkou, zda žalobkyně o podvodu věděla nebo alespoň mohla a měla vědět.

[30] Pokud jde o vědomou účast žalobkyně na podvodu, Nejvyšší správní soud souhlasí s názorem městského soudu, že z rozhodnutí stěžovatele není zcela jasné, zda se domníval, že žalobkyně o svém zapojení věděla, nebo že o něm sice nevěděla, ale mohla a měla vědět. Stěžovatel na jednu stranu své rozhodnutí zakládá z převážné části na důkazech z trestního řízení Pavla Kvapila, ačkoliv tyto důkazy z povahy věci musely směřovat k prokázání úmyslné účasti na podvodném řetězci (trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby lze spáchat pouze úmyslně, nikoliv z nedbalosti), na druhou stranu však uzavírá, že žalobkyně o účasti na podvodu minimálně mohla a měla vědět a zabývá se otázkou přijetí opatření k zamezení účasti na podvodu, přičemž tato otázka je v případě vědomé účasti irelevantní.

[31] V případě vědomé účasti musí objektivní skutečnosti vypovídat o opravdovém povědomí daňového subjektu o daňovém podvodu. K učinění závěru, že daňový subjekt o podvodu mohl a měl vědět, musí objektivní skutečnosti poskytovat dostatečný podklad, že dotčené obchody byly natolik neobvyklé (pochybné), že daňový subjekt mohl a měl pojmout podezření o daňovém podvodu. Některé skutečnosti proto mohou dle okolností případu svědčit oběma formám účasti na daňovém podvodu, některé pouze jedné z nich.

[32] Městský soud dospěl k jednoznačnému závěru, že žalobkyně o daňovém podvodu nevěděla. Nejvyšší správní soud si je vědom rozdílů mezi trestním a daňovým řízením a nepřehlédl, že se městský soud blíže nevěnuje odlišnosti v účastnících řízení (v trestním řízení byl obžalován Pavel Kvapil, předseda představenstva žalobkyně, nikoliv přímo žalobkyně), žádá ze stěžovatelových výhrad v tomto ohledu však nemůže mít vliv na zákonnost napadeného rozsudku. Městský soud bezesporu vyšel z trestních rozsudků, to však neznamená, že tak činil zcela nekriticky a že jsou jeho závěry nesprávné. Naopak, jak bude uvedeno dále, Nejvyšší správní soud s hodnocením městského soudu (a trestních soudů) v zásadě souhlasí.

[33] O vědomé účasti žalobkyně na daňovém podvodu měl svědčit materiál „Návrh obchodní spolupráce“, který byl získán z počítače A. H., v němž nesl název „Kolotoč“. V tomto materiálu je zobrazen průběh podvodného řetězce a uvedeny náklady některých článků řetězce. Tyto náklady se však zjevně netýkají žalobkyně, neboť vždy obsahují například náklady na založení společnosti, přičemž není pochyb, že žalobkyně je dlouhodobě fungující společnost, která nebyla založena bezprostředně před zahájením obchodování s články podvodného řetězce. Žalobkyně je uvedena mezi tzv. ostatními subjekty, u kterých není zřejmé, že by měly být do podvodu na DPH zapojeny vědomě a na rozdíl od předcházejících článků u žalobkyně ani nejsou popsány vztahy či propojení s ostatními subjekty. Vzhledem k absenci důkazů svědčících o jakémkoliv propojení žalobkyně s jinými články řetězce lze z tohoto materiálu jen stěží usuzovat na vědomí žalobkyně o daňovém podvodu. Nutno podotknout, že schémata zobrazená v materiálu Kolotoč, která kopírují průběh podvodného řetězce, žalobkyni výslovně nezmiňují. S přihlédnutím k uvedenému závěru již považuje Nejvyšší správní soud za irelevantní, zda tento materiál, který vznikl teprve po ukončení spolupráce žalobkyně se společností

pokračování

BRALOVANE, popisuje dříve používané řetězce, či se jedná pouze o návrh spolupráce, která měla být realizována později.

[34] Ani stěžovatelův argument, že je nemyslitelné, aby ostatní články řetězce nechaly veškerý prospěch z nelegální činnosti nezúčastněnému subjektu, nemůže obstát. Porušení daňové neutrality spočívalo v tom, že první článek řetězce, který získal zboží z jiného členského státu za cenu bez DPH, prodal zboží dále za cenu včetně DPH, kterou neodvedl do státního rozpočtu. Poslední článek řetězce, který byl do podvodu bezesporu vědomě zapojen (společnost BRALOVANE), pak žalobkyni prodal zboží za cenu včetně DPH. Jak vidno, podvodný řetězec se tímto způsobem obohatil o výši DPH, kterou neodvedl, ale dostal zaplacenou od žalobkyně, a jediné, co tak přenechal žalobkyni, je možnost uplatnění nadměrného odpočtu, který však žalobkyni pouze sanuje za to, že zboží prodala do zahraničí jako plnění osvobozené od daně (odběratel jí zaplatil cenu bez DPH), ačkoliv sama zaplatila za zboží cenu včetně DPH. Žalobkyně by sama o sobě z podvodného řetězce žádný prospěch neměla ani v případě, kdyby byl její nárok na nadměrný odpočet uznán.

[35] Jinak řečeno, z provedeného dokazování neplyne, že by žalobkyně jako jediná v doloženém řetězci mohla (musela) mít pozici *brokera*, tedy pozici článku, který neoprávněně čerpá výhody podvodem zasaženého řetězce. Tuto roli mohly plnit i další články řetězce, tudíž mechanismus podvodu by mohl fungovat i bez žalobkyně (jak ostatně dovodily i trestní soudy). Prodávání mobilních telefonů žalobkyni mohlo mít odlišný smysl, než jaký mu přičítá stěžovatel. Není vyloučena možnost, že byla žalobkyně do řetězce zapojena jako nezúčastněný subjekt za tím účelem, aby jejím prostřednictvím bylo prodáno zboží, které sloužilo ke spáchání podvodu. Žalobkyně totiž byla dlouhodobě fungující obchodník s mobilními telefony, proto mohla zajistit jejich prodej. Naproti tomu ostatním článkům řetězce, kteří byli usvědčenými účastníky podvodu, telefony sloužily pouze jako prostředek ke spáchání tohoto podvodu, proto potřebovali zajistit skutečného obchodníka, který by mobilní telefony fakticky upotřebil. Žalobkyně proto mohla sloužit pouze jako společnost, kterou pachatelé podvodu využili k tomu, aby se fyzicky zbavili zboží (mobilních telefonů), které jim posloužilo jako prostředek ke spáchání podvodu.

[36] Navíc je nutno upozornit, že si stěžovatel svojí argumentací částečně protiřečí. Podle jeho tvrzení z kasační stížnosti je totiž evidentní, že jeho rozhodnutí počítalo s tím, že žalobkyně o podvodném jednání mohla a měla vědět. Pokud by však stěžovatel skutečně vycházel z předpokladu, že se žalobkyně do podvodného řetězce zapojila nevědomky, jeho argumentace o bezúčelnosti podvodného řetězce by postrádala smysl. Pokud by se žalobkyně účastnila podvodu nevědomky, jen stěží by s organizátory řetězce sdílela výtěžek z podvodného jednání v podobě nároku na odpočet daně.

[37] Dalšími důkazy, které měly svědčit o vědomé účasti žalobkyně na daňovém podvodu, byly přepisy odposlechů a záznamů telekomunikačního provozu. K hovoru mezi A. H. a Petrem Gaberou ze dne 2. července 2012 se Nejvyšší správní soud vyjádřil již v rozsudku č. j. 6 Afs 154/2020-47, v němž uvedl, že je podezřelé, pokud osoba, s níž žalobkyně podle svých tvrzení nemá nic společného, upozorňuje zástupce jejího dodavatele, aby se o žalobkyni nezmiňoval do telefonu. Na tomto závěru Nejvyšší správní soud setrvává i nyní, ačkoliv musí dodat, že Petr Gabera mohl stejně dobře svým jednáním chránit zájmy celého řetězce, do kterého žalobkyně ani nemusela patřit vědomě, a to například

kvůli tomu, aby z hovoru nebylo možno poznat, že ví o odběrateli společnosti BRALOVANE. Jde tedy o situaci podezřelou, která nicméně bez dalšího o vědomém zapojení žalobkyně do podvodného řetězce neschází. Stejný závěr platí i pro podezření založené na tom, že měl Petr Gabera s A. H. některé informace o daňovém řízení žalobkyně. To totiž může být pouhým důsledkem daňové kontroly žalobkyně, při které žalobkyně zjistila, že bylo zboží dodané společností BRALOVANE součástí daňového podvodu a při které navrhla svědeckou výpověď Kamila Mase (jednatele společnosti BRALOVANE). Ani hovor mezi Pavlem Kvapilem a V. U. dne 3. září 2012 neschází o vědomosti žalobkyně o podvodu. Skutečnost, že se tyto osoby domlouvaly na tom, že Kamila Mase k výslechu ke správci daně doprovodí Pavel Pekař a zdůrazní mu, aby si nic nevymýšlel, nebude-li znát odpověď na kladené otázky, nevypovídá o zájmu žalobkyně na ovlivnění výpovědi Kamila Mase tak, aby nevypovídal pravdivě, ač se o zcela běžnou situaci nejedná.

[38] Pokud byla výpověď Kamila Mase u správce daně obecná a nepamatoval-li si některé podstatné informace o společnosti, jejímž byl jednatelem, nelze tyto okolnosti vykládat v neprospěch žalobkyně, neboť jeho výpověď a znalosti nebyla schopna ovlivnit. Skutečnost, že Kamil Mas vykonává funkci jednatele jen na základě instrukcí od A. H. a Petra Gabery, nemohla žalobkyně vědět, resp. stěžovatel žádnými důkazy neprokázal, že by o tomto mohla a měla vědět.

[39] Stěžovatel dále odkazoval na skutečnost, že J. B. měla na SIM kartě telefonu, který dostala k používání od Petera Gabery, uložený kontakt na Pavla Pekaře. Nejvyšší správní soud připouští, že tato okolnost svědčí o existenci určité vazby mezi Pavlem Pekařem a osobami, které se daňového podvodu prokazatelně účastnily, nicméně z ničeho nevyplývá, že by se tato vazba měla jakkoliv týkat daňového podvodu. Pravdivost tvrzení žalobkyně, že tento kontakt zřejmě zůstal zachován z doby, kdy byl Petr Gabera jednatelem společnosti ASPADERA, která obchodovala s žalobkyní, nijak vyvrácena nebyla.

[40] Co se týče IMEI kódů, žalobkyně vysvětlila, proč je po dodavateli nepožadovala (neposkytovala záruku svým odběratelům). Stěžovatel spatřoval podezřelou okolnost v tom, že žalobkyně disponovala dodatečně získanými IMEI kódy, ačkoliv podle svědecké výpovědi Kamila Mase tyto kódy společnost BRALOVANE neposkytovala, a to ani dodatečně. Z toho stěžovatel učinil následující závěr: „Skutečnost, že má odvolatel [žalobkyně] k dispozici IMEI k mobilním telefonům, přitom dodavatel tvrdil, že mu je nepředával, odpovídá závěrům Policie ČR, kde dle usnesení pan Kamil Mas (jednatel BRALOVANE) nevykonával činnost jednatele společnosti BRALOVANE samostatně, ale jednal dle instrukcí Mgr. A. H. a pana Petra Gabery [...], je další skutečností svědčící o provázanosti jednotlivých článků daného řetězce [...], a tedy skutečností svědčící o povědomí odvolatele o podvodu.“ K tomu lze doplnit, že žalobkyně nepochybně, že Kamil Mas pozici jednatele nezastával samostatně, tato skutečnost však nevypovídá o vědomí žalobkyně o podvodném řetězci.

[41] Stěžovatel dále poznamenal, že žalobkyně od společnosti BRALOVANE neobdržela IMEI kódy k mobilním telefonům, které byly součástí obchodních případů spadajících do zdaňovacích období listopad a prosinec 2011, a přesto je uvedla na dodacích listech svým odběratelům. Podle městského soudu žalobkyně uceleně vysvětlila, že dodací listy, které byly předloženy správci daně, byly druhopisy generovanými teprve v roce 2012 (kdy již

pokračování

žalobkyně seznamy IMEI kódů disponovala) v rámci daňového řízení s automaticky vloženými údaji. Nesprávnost takového vysvětlení se ze správního spisu *prima facie* nepodává a stěžovatel proti tomuto závěru městského soudu nevznáší žádné argumenty, Nejvyšší správní soud tak ani této dílčí námitce nemůže přisvědčit. Nejvyšší správní soud nadto uvádí, že ze správního spisu vyplývá, že byly mobilní telefony zasílány v tzv. „master boxech“, na jejichž vnější straně byl nalepen seznam kódů IMEI telefonů, které daná krabice obsahovala. Ani znalost IMEI kódů, jejichž seznam společnost BRALOVANE nezaslala, by tedy nebyla sama o sobě podezřelá, neboť ty bylo možno zjistit ze seznamů uvedených na jednotlivých krabicích. Pokud jde o duplicitu (resp. triplicitu) některých IMEI kódů na dokladu č. FP 12001500 (tedy pouze na jednom daňovém dokladu z vícero), Nejvyšší správní soud uvádí, že ani tato okolnost o vědomosti o podvodu nesvědčí. Žalobkyně vysvětlila, že od května roku 2015 začala požadovat seznamy IMEI kódů jen z toho důvodu, aby je mohla předložit správci daně, sama je nepotřebovala a nekontrolovala.

[42] Nejvyšší správní soud uzavírá, že uvedené skutečnosti nejsou s to prokázat, že žalobkyně o své účasti na podvodném řetězci věděla. Jedná se v zásadě o řadu skutečností, které jsou sice podezřelé, neboť souvisí s prokázaným podvodným řetězcem, nicméně poukazují pouze na to, že si byly články podvodného řetězce vědomy, že je konečným článkem v České republice žalobkyně, nikoliv, že žalobkyně věděla o předcházejícím podvodném řetězci.

[43] Správnost tohoto závěru podtrhují skutečnosti, které zdůrazňuje Vrchní soud v Olomouci v rozsudku ze dne 6. prosince 2022 č. j. 3 To 18/2022-75111 a které svědčí o tom, že obchodní aktivita žalobkyně byla významně odlišná od způsobu fungování podvodného řetězce. Žalobkyně měla na rozdíl od ostatních subjektů postavení zavedené společnosti dlouhodobě působící na trhu s průkazným firemním zázemím. Na rozdíl od ostatních subjektů byla schopna obchodovat v rozsahu, v jakém došlo k daňovému podvodu. U Pavla Kvapila nebyly zjištěny žádné osobní či obdobné kontakty se zástupci jiných subjektů nebo výraznější komunikace či konspirativnost v podobě užívání programu Silentel, tj. placené mobilní aplikace znemožňující odposlech, v telefonické komunikaci.

[44] Otázkou zůstává, zda byly identifikovány objektivní okolnosti, kterých si žalobkyně mohla a měla být vědoma a které ji měly motivovat k přijetí opatření, aby se vyhnula účasti na daňovém podvodu. Nejvyšší správní soud poznamenává, že výše uvedené skutečnosti za takové objektivní okolnosti považovat nelze. Nic nenasvědčuje tomu, že žalobkyně mohla a měla vědět o materiálu Kolotoč, který byl jako datový soubor uložen na počítači A. H., tedy zástupce dodavatele žalobkyně. V tomto souboru jsou o žalobkyni ostatně jen základní a volně dostupné informace. Stejně tak o hovorech mezi A. H. a Petrem Gaberou žalobkyně nemohla mít žádné povědomí. Ani z hovoru mezi Pavlem Kvapilem a V. U. nevyplývá nic, co by poukazovalo na nedbalost žalobkyně, resp. na okolnost, pro kterou by měla žalobkyně považovat obchody za podezřelé. Skutečnost, že Kamil Mas nevykonával funkci jednatele společnosti BRALOVANE samostatně, žalobkyni vůbec nemusela být známa (stěžovatel neprokázal, že o tomto mohla a měla vědět).

[45] Z kasační stížnosti se podává existence dalších objektivních okolností, které městský soud posuzoval v části rozsudku (nepřesně) označené jako „3. krok – přijatá opatření“, v níž se však nezabýval pouze žalobkyní přijatými opatřeními, ale i objektivními okolnostmi

svědčícími o její možnosti zjistit, že se účastní podvodu na DPH. Stěžovatel zdůrazňuje, že se jednalo o obchody v řádech milionů korun, a žalobkyně přesto obchodovala se společností, která sídlila na virtuální adrese, neměla žádné zázemí k provozování ekonomické činnosti a jejím jednatelem byl polský občan s trvalým bydlištěm mimo Českou republiku. Stěžovatel je přesvědčen, že pokud by si tyto informace žalobkyně obstarala, vyhodnotila by spolupráci se společností BRALOVANE jako rizikovou.

[46] Nejvyšší správní soud konstatuje, že se otázkou standardnosti spolupráce žalobkyně se společností BRALOVANE zabýval již v rozsudku č. j. 6 Afs 154/2020 - 50. Nejvyšší správní soud v tomto rozsudku dospěl k závěru, že obchodní spolupráce mezi žalobkyní a společností BRALOVANE se sama o sobě nejeví natolik nestandardní, aby jen z ní bylo možné bez dalšího usuzovat na nebezpečnost žalobkyně. Skutečnosti, že jednatelem společnosti BRALOVANE byl státní příslušník jiného státu (soudního členského státu Evropské unie), že měla tato společnost jen virtuální sídlo a neměla v živnostenském rejstříku zapsanou provozovnu, bylo možné posuzovat v souvislosti s dalšími zjištěními. Samy o sobě však tyto skutečnosti nemohly postačovat k učinění závěru, že žalobkyně o podvodu mohla a měla vědět.

[47] Jak vidno, Nejvyšší správní soud již v této věci vyslovil názor, že podmínky spolupráce (především co se týče sídla, zázemí a jednatele společnosti BRALOVANE) samostatně o nebezpečnosti žalobkyně nesvědčí. Tímto svým dílčím závěrem je Nejvyšší správní soud v posuzované věci vázán (k vázanosti Nejvyššího správního soudu právním názorem obsaženým v jeho rozhodnutí, které bylo vydáno dříve v téže věci viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 22. října 2019 č. j. 4 As 3/2018-50, č. 4015/2020 Sb. NSS). Nejvyšší správní soud zároveň dodává, že při posuzování rizikovosti společnosti nemůže stěžovatel aplikovat pouhé paušální závěry, nýbrž musí vždy vycházet z okolností případu a toho, jak konkrétní skutečnosti mohly v dotčené době působit na prověřovaný daňový subjekt, což stěžovatel v nynější věci nedostatečně učinil.

[48] Nejvyšší správní soud konstatuje, že není vyloučeno, aby stěžovatelem uváděné okolnosti (virtuální sídlo atd.) byly součástí řetězce důkazů prokazujícího žalobkynino (potenciální) povědomí o účasti na podvodu, samy o sobě však neobstojí. Nejvyšší správní soud již výše uvedl, že vědomá účast žalobkyně prokázána nebyla, přičemž důkazy získané z trestního řízení se vztahují téměř výhradně k prokázání podvodu jako takového, resp. k vědomé účasti Pavla Kvapila na podvodu a úmyslné ani nedbalostní zapojení žalobkyně z nich neplyne. Zbýlé okolnosti týkající se spolupráce s dodavatelem BRALOVANE nedosahují takové intenzity „podezřelosti“, aby pouze na jejich podkladě mohlo být konstatováno, že žalobkyně o podvodu mohla a měla vědět.

[49] Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že stěžovatel neprokázal, že žalobkyně do podvodného řetězce byla zapojena vědomě ani že se jej účastnila, ačkoliv o podvodu mohla a měla vědět. Závěr městského soudu, že je rozhodnutí stěžovatele nezákonné, proto obstojí.

pokračování

#### IV. Závěr a náklady řízení

[50] Nejvyšší správní soud tedy neshledal kasační stížnost důvodnou, protože ji zamítl podle § 110 odst. 1 s. ř. s. Rozhodl tak bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s.

[51] O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalovaný neměl úspěch ve věci, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení.

[52] Procesně úspěšná žalobkyně byla v řízení o kasační stížnosti zastoupena daňovým poradcem. Podle § 35 odst. 2 věty druhé s. ř. s. se pro určení výše odměny za zastupování účastníka řízení osobou, která vykonává specializované poradenství podle zvláštního zákona, tedy i daňovým poradcem, užije obdobně právní předpis, jímž jsou stanoveny odměny a náhrady advokátům za poskytování právních služeb. Zástupce žalobkyně za ni učinil jeden úkon právní služby spočívající v sepisu a podání vyjádření ke kasační stížnosti [§ 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif)], za něž mu náleží odměna ve výši 3 100 Kč [§ 7 bod 5 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu] a paušální náhrada hotových výdajů ve výši 300 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu). Nejvyšší správní soud ověřil, že zástupce žalobkyně je plátcem daně z přidané hodnoty, přiznaná odměna se mu proto zvyšuje o 21 % čítajících výši této daně na konečných 4 114 Kč. K jejímu uhrazení byla stanovena přiměřená lhůta jednoho měsíce.

**Poučení:** Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 15. listopadu 2023

JUDr. Tomáš Langášek, LL.M.  
předseda senátu