



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Viktora Kučery a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Jakuba Camrdy v právní věci žalobkyně: **Josef KVAPIL a.s.**, se sídlem Kubánské náměstí 11, Praha, zast. společností ARIADNA, s.r.o. poskytující daňové poradenství, se sídlem Nademlejská 5, Praha, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 26. 4. 2023. č. j. 9 Af 83/2016-266,

t a k t o:

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení ve výši 4 114 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám společnosti ARIADNA, s.r.o. poskytující daňové poradenství, se sídlem Nademlejská 5, Praha.

O d ů v o d n ě n í:

I. Vymezení věci

[1] Kasační stížností se žalovaný (dále jen „stěžovatel“) domáhá zrušení v záhlaví označeného rozsudku, kterým Městský soud v Praze (dále jen „městský soud“) zrušil jeho rozhodnutí ze dne 21. 10. 2016, č. j. 46207/16/5300-22443-702189.

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

- dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty (DPH) ze dne 25. 1. 2016, č. j. 13047/16/4232-22793-803352, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období srpen 2011 ve výši 9 423 530 Kč a současně vznikla zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 1 884 706 Kč,
- dodatečný platební výměr na DPH ze dne 25. 1. 2016, č. j. 13112/16/4232-22793-803352, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období září 2011 ve výši 3 303 204 Kč a současně vznikla zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 660 640 Kč,
- dodatečný platební výměr na DPH ze dne 25. 1. 2016, č. j. 13133/16/4232-22793-803352, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období říjen 2011 ve výši 3 990 543 Kč a současně vznikla zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 798 108 Kč,
- dodatečný platební výměr na DPH ze dne 25. 1. 2016, č. j. 14577/16/4232-22793-803352, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období leden 2012 ve výši 2 165 406 Kč a současně vznikla zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 433 081 Kč,
- dodatečný platební výměr na DPH ze dne 25. 1. 2016, č. j. 14598/16/4232-22793-803352, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období březen 2012 ve výši 593 308 Kč a současně vznikla zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 118 661 Kč,
- dodatečný platební výměr na DPH ze dne 25. 1. 2016, č. j. 14643/16/4232-22793-803352, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období duben 2012 ve výši 1 515 545 Kč a současně vznikla zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 303 109 Kč.

[3] Dodatečné platební výměry vydal správce daně na základě daňové kontroly, při které vyšlo najevo, že žalobkyně nárokovala odpočet daně na základě dodávek zboží od společnosti BRALOVANE s.r.o., které byly zasaženy podvodem na DPH. Podvod na DPH se týkal mobilních telefonů, které společnost OCEANIA Trading s.r.o. pořídila z jiného členského státu Evropské unie. Tato společnost neodvedla DPH na výstupu. Mobilní telefony byly následně převedeny přes společnosti Gab-Phone s.r.o., SILAS CONCEPT s.r.o., Oskar Group s.r.o. a BRALOVANE na žalobkyni, která je dále dodávala do jiného členského státu či do třetích zemí, přičemž tyto transakce vykazovala jako osvobozená dodání zboží.

[4] V žalobou napadeném rozhodnutí stěžovatel konstatoval, že žalobkyně věděla nebo vědět mohla, že se účastní podvodu na DPH. Předseda představenstva žalobkyně Pavel Kvapil 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. V tomto dokumentu je uvedena i žalobkyně. Stěžovatel dále vycházel z odposlechů pořízených v rámci trestního řízení. Z jednoho z odposlechů je zřejmé, že Petr Gabera, jednatel společnosti Gab-Phone s.r.o. (jednoho z článků řetězce), upozornil A. H., aby do telefonu nezmiňoval 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 s žalobkyní. Předseda představenstva žalobkyně se navíc domlouval s tehdejším zástupcem žalobkyně V. U.

pokračování

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 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 povinnost mlčenlivosti. Stěžovatel také zdůraznil, že mobilní telefony nebyly na fakturách blíže identifikovány (např. prostřednictvím kódu IMEI - *International Mobile Equipment Identity*). Žalobkyně v roce 2010 obchodovala se společností ASPADERA s.r.o., jejímž jednatelem byl tou dobou Petr Gabera. U J. B., spolupracovnice Petra Gabery a zaměstnankyně společnosti Gab-Phone, byl při domovní prohlídce nalezen mobilní telefon obsahující kontakt na člena představenstva žalobkyně Pavla Pekaře. Existovaly tedy vazby mezi žalobkyní a Petrem Gaberou. Dodavatel žalobkyně, společnost BRALOVANE, nemá zázemí pro své podnikání, žádné skladovací prostory, její sídlo je virtuální a její jednatel nemá bližší povědomí o jejich obchodech.

[5] Všechny tyto skutečnosti ve svém souhrnu svědčí dle stěžovatele o tom, že žalobkyně věděla nebo mohla a měla vědět, že je součástí podvodného jednání, a nepřijala taková opatření, která po ní lze s ohledem na charakter posuzovaných transakcí požadovat, aby své účasti na podvodu zamezila.

II. Řízení před městským soudem

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

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

[7] Tento rozsudek ovšem zrušil Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 23. 7. 2021, č. j. 5 Afs 190/2020-60. Poukázal na to, že stěžovatel identifikoval řadu okolností nasvědčujících určitému propojení mezi žalobkyní a společnostmi tvořícími další články řetězce, kterými se městský soud prakticky nezabýval. Nejvyšší správní soud 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 nebezpečnosti žalobkyně; skutečnosti, že jednatelem společnosti BRALOVANE byl příslušník jiného státu EU, že má tato společnost virtuální sídlo a že nemá v živnostenském rejstříku zapsanou provozovnu, je však třeba posuzovat v souvislosti s dalšími zjištěními stěžovatele. Ačkoliv podmínky spolupráce nebyly natolik nestandardní, aby vyloučily dobrou víru žalobkyně, mohou představovat podpurné články řetězce nepřímých důkazů, na nichž stěžovatel vystavěl své závěry.

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

[8] Městský soud následně žalobu zamítl. Na základě materiálu „Kolotoč“ zajištěného u A. H. přisvědčil stěžovateli, že A. H. musel znát jednotlivé články řetězce,

tedy i žalobkyni, která prostřednictvím nadměrných odpočtů inkasovala prostředky ze státního rozpočtu. O vazbách žalobkyně 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 žalobkyně podle svých tvrzení nemá nic společného, upozorňuje zástupce dodavatele žalobkyně, aby se o žalobkyni nezmiňoval do telefonu. Za logický označil městský soud závěr stěžovatele o nestandardnosti domluvy předsedy představenstva žalobkyně a V. U. (tehdejšího zástupce žalobkyně) 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 stěžovatelem 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 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). Spolupráce se společností BRALOVANE sama o sobě o vědomé účasti žalobkyně 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.

[9] Rovněž tento rozsudek Nejvyšší správní soud zrušil, a to rozsudkem ze dne 9. 12. 2022, č. j. 5 Afs 31/2022-105. Nejvyšší správní soud zdůraznil, že ve svém předchozím rozsudku městský soud nezavázal právním názorem, který by znemožňoval žalobě vyhovět – konkrétně se vyjádřil pouze k tomu, že je poněkud podezřelý, že se zástupci jiných osob (Petr Gabera a A. H.) snaží při telefonickém hovoru chránit žalobkyni tajemím jejího jména a že podmínky spolupráce mezi společností BRALOVANE a žalobkyní nebyly natolik nestandardní, aby samy o sobě vyvracely dobrou víru žalobkyně. K jiným otázkám se Nejvyšší správní soud podrobně nevyjádřil, neboť dospěl k závěru, že městský soud hodnotil izolovaně pouze několik důkazů, které dle jeho názoru o závěrech stěžovatele nesvědčily, aniž by je vyhodnotil v kontextu ostatních důkazů, na jejichž základě stěžovatel své rozhodnutí založil. Městský soud tak měl zhodnotit veškeré důkazy a věc posoudit v celé její komplexitě. To však znovu neučinil, neboť pouze převzal závěry stěžovatele a nevypořádal se se všemi žalobními body. Tento rozsudek městského soudu tak Nejvyšší správní soud považoval znovu za nepřezkoumatelný.

II.c. Rozsudek městského soudu ze dne 26. 4. 2023, č. j. 9 Af 83/2016-266

[10] Městský soud rozhodnutí stěžovatele znovu zrušil s odkazem na § 78 odst. 1 a 4 s. ř. s. Existenci podvodu na DPH měl městský soud za prokázanou, nikoliv však účast žalobkyně, o níž by žalobkyně věděla nebo vědět mohla a měla.

[11] V odůvodnění městský soud stěžovateli vytkl, že ve svém rozhodnutí nerozlišuje, zda žalobkyně o účasti na podvodném řetězci věděla, či vědět mohla a měla. Vědomost žalobkyně o participaci na podvodu podle městského soudu prokázána nebyla. V tomto ohledu vycházel městský soud ze závěrů rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 20. 11. 2020, č. j. 50 T 9/2016-73752, kterým byl obžalovaný Pavel Kvapil (předseda představenstva žalobkyně) zproštěn obžaloby, a rozsudku Vrchního soudu v Olomouci ze

pokračování

dne 6. 12. 2022, č. j. 3 To 18/2022-75111, kterým bylo mj. zamítnuto odvolání státního zástupce podané v neprospěch zmíněného obžalovaného co do výroku o zproštění obžaloby.

[12] Městský soud vyzdvihl, že v trestním řízení žádný z jiných obžalovaných nehovořil o dohodě s Pavlem Kvapilem ani nikým jiným ze zaměstnanců žalobkyně. Ani po finanční stránce nebyly nalezeny žádné podezřelé operace, do nichž by byl Pavel Kvapil zapojen. Městský soud odkázal rovněž na závěr Krajského soudu v Ostravě, že nelze přisvědčit konstrukci, že Pavel Pekař na základě dohody Pavla Kvapila s V. U. jakkoliv „školil“ Kamila Mase a snažil se ovlivnit jeho výpověď. Městský soud též upozornil, že osoby prokazatelně zapojené do podvodného řetězce používaly v telefonické komunikaci kryptovací program Sentinel; takový program však nikdo ze společnosti žalobkyně neměl. U žalobkyně také nebyly žádné osobní či obdobné kontakty s ostatními články podvodného řetězce, ostatní osoby zapojené do řetězce potvrdily, že Pavla Kvapila neznají.

[13] Pokud jde o materiál „Kolotoč“, městský soud stěžovateli vytkl, že nezaujal žádný postoj k tvrzení žalobkyně, že byl tento materiál vytvořený až půl roku poté, co žalobkyně se společností BRALOVANE ukončila spolupráci. Žalobkyně navíc byla uvedena mezi „ostatními subjekty“, nikoliv mezi přímými účastníky podvodného řetězce, protože v materiálu nebyly vyčísleny ani náklady spojené s její účastí na řetězci a nebyly znázorněny vztahy s ostatními články řetězce. Podle městského soudu výsledek výslechu Kamila Mase nelze dávat do souvislosti s rozhovorem mezi V. U. a Pavlem Kvapilem; Kamil Mas odpověděl dostatečně konkrétně na všechny otázky s výjimkou jediné, která se týkala adresy skladu společnosti BRALOVANE, a jeho výpověď tak není neprůkazná. Na telefonu, který dostala J. B. od Petra Gabery, sice byl uložen kontakt na Pavla Pekaře, vzhledem k tomu, že ho však neznala, se jeví jako pravděpodobnější závěr tvrzení žalobkyně, že kontakt v telefonu zůstal z dob obchodování žalobkyně se společností ASPADERA, ve které Petr Gabera dříve působil; to však o provázanosti žalobkyně se zbytkem řetězce nesvědčí. Jedinou objektivní okolností svědčící o vědomém zapojení žalobkyně do podvodného řetězce tak zůstal hovor mezi Petrem Gaberou a H., ve kterém první ze zmiňovaných chrání žalobkyni tím, že napomene A. H., aby její jméno neříkal do telefonu. Taková okolnost sama o sobě však není s to dokázat, že žalobkyně věděla o své účasti na podvodném řetězci. Městský soud tedy uzavřel, že vědomé zapojení do podvodného řetězce stěžovatel neprokázal.

[14] Městský soud dále konstatoval, že navzdory vyjádření dodavatele žalobkyně měla k dispozici seznamy čísel IMEI k dodávaným mobilním telefonům. Analýzou čísel IMEI bylo zjištěno, že některé hodnoty na jednom dokladu (konkrétně dokladu č. FP 12001500) byly uváděny duplicitně, což podle stěžovatele svědčilo o nevěrohodnosti transakce. Městský soud však uzavřel, že šlo o pouhou administrativní chybu. Žalobkyně kódy IMEI původně nepožadovala, neboť neposkytovala záruku dalším svým zákazníkům, a nepotřebovala tedy konkrétní mobilní telefony identifikovat. Žalobkyně rovněž uceleně a logicky vysvětlila zdánlivou nesrovnalost IMEI kódů uvedených na dokladech určených odběratelům žalobkyně z roku 2011, kdy žalobkyně ještě seznamy IMEI kódů nedisponovala: jednalo se o druhopisy vygenerované v roce 2012 v rámci daňového řízení s automaticky vloženými údaji.

[15] Podle městského soudu ze skutečností, že měla společnost BRALOVANE fiktivní sídlo a jejím jednatelem byl polský občan, nebylo možno dovozovat rizikovost spolupráce. Městskému soudu nebylo zřejmé, proč by měla žalobkyně získávat subjektivní informace osobní komunikací se zástupci společnosti BRALOVANE ohledně jejich zázemí a zaměstnanců, když disponovala spolehlivějšími informacemi z veřejně dostupných zdrojů. Úvahy stěžovatele o nepřijetí žádných opatření, která by mohla účasti na podvodném řetězci zamezit, neodpovídají spisovému materiálu a podmínky obchodování žalobkyně se společností BRALOVANE se nejeví jako natolik nestandardní, aby vyloučily dobrou víru žalobkyně.

III. Kasační stížnost a vyjádření žalobkyně

[16] Proti posledně zmíněnému rozsudku městského soudu brojil stěžovatel kasační stížností a navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil městskému soudu k dalšímu řízení.

[17] V prvé řadě stěžovatel namítal, že městský soud aplikoval rozsudky v trestní věci zcela nekriticky bez zohlednění odlišností trestního řízení od řízení daňového. 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 krácení daně, přičemž v řízení daňovém postačí, pokud se daňový subjekt do podvodného řetězce zapojí, ačkoliv o tom vědět mohl a měl a ani nepřijal dostatečná opatření, aby svému zapojení do daňového podvodu předešel. V trestním řízení soud došel k závěru, že není prokázáno úmyslné spáchání trestného činu Pavlem Kvapilem, naopak se vůbec nezabýval otázkou, zda žalobkyně (tj. společnost, ve které Pavel Kvapil zastává pozici předsedy představenstva) mohla či měla vědět o své účasti na daňovém podvodu. Podle stěžovatele rozsudek soudu v trestní věci nikterak nevylučuje nedbalostní zapojení žalobkyně do podvodného řetězce. Městský soud tuto okolnost zcela pominul a zjevně požaduje po stěžovateli, aby prokázal, že byla žalobkyně do řetězce zapojena vědomě.

[18] 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 vědět mohla a měla, 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 9. 10. 2008, č. j. 2 Afs 80/2008-67, č. 1744/2009 Sb. NSS, a na náleží Ústavního soudu ze dne 22. 12. 2010, sp. zn. III. ÚS 1275/10.

[19] Podle stěžovatele byly zjištěny objektivní okolnosti, které jasně svědčily o tom, že žalobkyně o svém zapojení do podvodného řetězce minimálně vědět mohla a měla. 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 nemyslitelné, že by organizátoři plánovali velmi složité a nákladné podvodné schéma, aby následně veškerý prospěch této nelegální činnosti svěřili

pokračování

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. 5. 2012, a nejednalo se tedy o návrh do budoucna.

[20] 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. 7. 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 v řízení týkajícím se žalobkyně. Telefonní hovor mezi Pavlem Kvapilem a 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 předchozí instruktáže od svého odběratele. Kamil Mas pak při svědecké výpovědi odpovídal pouze obecně a nepamatoval si ani přesnou 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 Gabera 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.

[21] 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.

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

[23] 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 žalobkyně obstarala stěžejní informace o společnosti BRALOVANE. Při takovém postupu je vysoce 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.

[24] Za nepřipadné považoval stěžovatel výtky městského soudu, že si v napadeném rozhodnutí neujasnily, zda podle něj žalobkyně o zapojení do podvodu věděla, nebo vědět pouze měla a mohla. 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.

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

[26] 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 výslechu dovezli a řekli mu, ať si nic nevymýšlí, nesvědčí to o ničem jiném, než že jim na výsledku tohoto výslechu pochopitelně velmi záleželo.

[27] 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 odposlechů jeho hovorů s Petrem Gaberou je zřejmé, že tomu tak není. Z odposlechů hovorů ostatně rovněž nevyplývá, že by žalobkyně věděla či vědět měla a mohla, 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.

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

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[29] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, za stěžovatele jedná pověřená osoba s vysokoškolským právnickým vzděláním, a jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační

pokračování

stížnost přípustná – a to přesto, že již v této věci rozhodoval a podle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. je kasační stížnost nepřipustná proti rozhodnutí, „jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu“.

[30] Možnost stěžovatele napadnout nové rozhodnutí městského soudu byla omezena citovaným ustanovením, k jehož aplikaci se vyslovil Ústavní soud, který ve svém nálezu ze dne 8. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 136/05, č. 119/37 SbNU 519, poukázal na to, že je jím zajištěno, aby se Nejvyšší správní soud nemusel znovu zabývat věcí, u které již jedenkrát vyslovil svůj právní názor závazný pro nižší soud, a to v situaci, kdy se nižší soud tímto právním názorem řídil.

[31] V nyní posuzované věci Nejvyšší správní soud dva předcházející rozsudky městského soudu zrušil, a to pokaždé pro nepřezkoumatelnost. V prvním zrušujícím rozsudku č. j. 5 Afs 190/2020-60 městskému soudu vytkl, že hodnotil důkazy o zapojení žalobkyně do podvodného jednání zcela izolovaně. Blíže se zdejší soud vyjádřil pouze v tom smyslu, že je nestandardní, pokud Petr Gabera upozorňoval A. H., aby jméno Kvapil neříkal do telefonu, a dále soud uvedl, že samotná spolupráce žalobkyně se společností BRALOVANE není natolik nestandardní, aby jen z ní bylo možno usuzovat na neobezřetnost žalobkyně – okolnosti spolupráce však mohly být podpurnými články řetězce důkazů svědčících o vědomé či nedbalostní účasti žalobkyně na daňovém podvodu. Ve druhém zrušujícím rozsudku č. j. 5 Afs 31/2022-105 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 nebrojí). Lze tak uzavřít, že v předchozích rozsudcích Nejvyšší správní soud ohledně věci samé vyjádřil pouze dílčí závěry, a kasační stížnost je tak přípustná.

[32] Nejvyšší správní soud proto přezkoumal napadený rozsudek městského soudu v rozsahu kasační stížnosti, ověřil při tom, zda tento rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti, a dospěl k následujícímu závěru.

[33] Kasační stížnost není důvodná.

[34] Předtím, než se Nejvyšší správní soud bude zabývat samotnou podstatou věci, považuje za vhodné vyjádřit se předně k námitce stěžovatele, že městský soud neměl diametrálně změnit své posouzení věci, neboť byl vázán závěry svého předchozího rozsudku. Městský soud ovšem 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 vůbec nedopadá, neboť se věnuje zcela odlišným otázkám – srov. shora zmíněný rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 80/2008-67, který se věnuje problematice vázanosti správního orgánu názorem

krajského soudu, a nález Ústavního soudu, sp. zn. III. ÚS 1275/10, týkající se dopadů změny ustálené soudní interpretace zákona na již probíhající řízení. Městskému soudu tedy nelze vyčítat, pokud dospěl k odlišným závěrům než ve svém předchozím rozsudku.

[35] Podstatou věci je posouzení otázky, zda se žalobkyně účastnila podvodu na DPH, resp. zda o své účasti na podvodném jednání věděla či vědět mohla a měla, a zda tak správce daně (potažmo stěžovatel) její účast na podvodném jednání prokázal, pročez je na místě odepřít žalobkyni nárok na odpočet DPH.

[36] 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, ve znění pozdějších předpisů), 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 představuje podvod. 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. 7. 2018, č. j. 1 Afs 47/2018-58, body [14] a násl. a tam citovanou judikaturu).

[37] Daňovým podvodem se rozumí situace, kdy je namísto nárok na odpočet 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, aby *„dostatečně právně prokázal objektivní okolnosti umožňující učinit závěr, že osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci na vstupu“*; viz rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 21. 6. 2012, *Mahagében*, spojené věci C-80/11 a C-142/11, bod 49. Podvodem na DPH přitom 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. 11. 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty, neboť skutečné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám (srov. také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60, č. 3705/2018 Sb. NSS).

[38] 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 nebo nemůže vědět. Proto subjekty, které příjmu 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 ztrátu svého nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu (viz rozsudek Soudního dvora ze dne 11. 5. 2006, *Commissioners of Customs & Excise a Attorney General*, věc C-384/04, bod 33).

pokračování

[39] 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 zdejšího soudu ze dne 25. 6. 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 měla vědět, že se svým jednáním účastní tohoto podvodu. Pro posouzení subjektivní stránky je však 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 ztrátu svého nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu. Jak vystihl devátý senát Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 15. 12. 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 vědět mohli. 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.“*

[40] 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 přeprodáváno mezi společnostmi SILAS CONCEPT, Oskar Group a BRALOVANE. Od poslední ze zmíněných společností 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). Zdejší soud se tak bude zabývat pouze posouzením výše popsané subjektivní stránky, tj. otázkou, zda žalobkyně věděla o podvodu, resp. zda o něm vědět mohla.

[41] 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 vědět mohla a měla. 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 vědět mohla a měla a zabývá se otázkou přijetí opatření k zamezení účasti na podvodu, přičemž tato otázka je v případě vědomé účasti zcela irelevantní.

[42] Je třeba zdůraznit, že důkazní prostředky nemusí svědčit o vědomé účasti daňového subjektu na podvodném řetězci a zároveň i o jeho případné účasti nedbalostní. Jedná se totiž o odlišné otázky. V případě vědomé účasti musejí objektivní skutečnosti vypovídat o opravdovém povědomí daňového subjektu o daňovém podvodu. Na druhé straně 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 pojmout podezření o daňovém podvodu. Některé skutečnosti proto mohou dle okolností případu svědčit oběma závěrům, některé pouze jednomu z nich.

[43] 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 dichotomii v účastnících řízení (v trestním řízení byl obžalován Pavel Kvapil, předseda představenstva žalobkyně, nikoliv přímo žalobkyně), žádná 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.

[44] O vědomé účasti žalobkyně na dani 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 BRALOVANE, popisuje dříve používané řetězce, či se jedná pouze o návrh spolupráce, která měla být realizována v později.

[45] 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 nedovedl, 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.

[46] 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

pokračování

články řetězce, tudíž mechanismus podvodu by mohl fungovat i bez žalobkyně (jak ostatně dovodily i trestní soudy). Prodávání mobilních telefonů žalobkyni mohlo mít zcela odlišný smysl, než jaký mu přičítá stěžovatel – nic nevylučuje 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, které byly usvědčenými účastníky podvodu, telefony sloužily pouze jako prostředek ke spáchání tohoto podvodu, proto potřebovaly 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.

[47] Navíc je nutno upozornit, že si stěžovatel svojí argumentací do značné míry protirečí. Podle jeho tvrzení z kasační stížnosti je totiž evidentní, že jeho rozhodnutí počítalo s tím, že žalobkyně o podvodném jednání vědět mohla a měla. Pokud by však stěžovatel skutečně vycházel z předpokladu, že se žalobkyně do podvodného řetězce zapojila ze své nedbalosti, a nikoliv vědomě, jeho argumentace o bezúčelnosti podvodného řetězce by zcela postrádala smysl – pokud by se žalobkyně účastnila podvodu z nedbalosti, jen stěží by s organizátory řetězce sdílela výtěžek z podvodného jednání.

[48] 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. 7. 2012 se Nejvyšší správní soud vyjádřil již v rozsudku č. j. 5 Afs 190/2020-60, 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 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 nesvědčí. 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. 9. 2012 nesvědčí o vědomosti žalobkyně o podvodu. Skutečnost, že se tyto osoby domlouvaly na tom, že Kamila Mase k výsledku 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.

[49] 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 vědět mohla a měla.

[50] 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.

[51] 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 skutečností svědčící o provázanosti jednotlivých článků daného řetězce [...], a tedy o povědomí odvolatele o podvodu.*“ K tomu lze uvést snad jen to, že žalobkyně nezpochybňuje, že Kamil Mas pozici jednatele nezastával samostatně; tato skutečnost však vůbec nevypovídá o vědomí žalobkyně o podvodném řetězci.

[52] 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 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, zdejší 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, 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.

[53] 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 z povahy věci 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.

[54] Správnost tohoto závěru podtrhují skutečnosti, které zdůrazňuje Vrchní soud v Olomouci ve výše uvedeném rozsudku č. j. 3 To 18/2022-75111 a které svědčí o tom, že

pokračování

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, výraznější komunikace či konspirativnost v podobě užívání programu Silentel, tj. placené mobilní aplikace znemožňující odposlech, v telefonické komunikaci.

[55] Otázkou zůstává, zda byly identifikovány objektivní okolnosti, kterých si žalobkyně mohla a měla být vědoma a které ji měly motivovat, aby přijala opatření, aby se vyhnula účasti na daňovém podvodu. Nejvyšší správní soud poznamenává, že výše uvedené skutečnosti za takové objektivní okolnosti považovat nelze. Nic nesvědčí tomu, že žalobkyně mohla vědět o materiálu Kolotoč, který byl jako datový soubor uložen na počítači Aleše Holčáka, 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.

[56] 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 společnostmi, 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. Nejvyšší správní soud konstatuje, že se otázkou standardnosti spolupráce žalobkyně se společností BRALOVANE zabýval v rozsudku ze dne 23. 7. 2021, č. j. 5 Afs 190/2020-60, v němž v návaznosti na rozsudek ze dne 16. 12. 2020, č. j. 6 Afs 154/2020-50, který posuzoval prakticky totožnou situaci žalobkyně ve zdaňovacích obdobích listopad a prosinec 2011 a květen 2012, uvedl:

„Nejvyšší správní soud naopak souhlasí s městským soudem, 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 neobezřetnost žalobkyně. Skutečnosti, 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 ovšem třeba posuzovat v souvislosti s dalšími zjištěními stěžovatele. 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). 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 žalobkyně se společností BRALOVANE, byť se samy o sobě nemusejí jevit natolik nestandardní, aby zcela vyloučily dobrou víru žalobkyně, tedy mohou představovat podpůrné články řetězce nepřímých důkazů, na nichž stěžovatel vystavěl své závěry. Ani tyto okolnosti tedy nelze hodnotit zcela izolovaně, nýbrž v kontextu všech ostatních stěžovatelových zjištění.“

[57] Jak vidno, Nejvyšší správní soud již v této věci vyslovil názor, že podmínky spolupráce (především co se týče sídla, zázemí a jednatele společnosti BRALOVANE) samy o sobě 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. 10. 2019, č. j. 4 As 3/2018-50, č. 4015/2020 Sb. NSS). Nejvyšší správní soud zároveň dodává, že při posuzování rizikivosti 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.

[58] 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. Zbylé 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.

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

IV. Závěr a náklady řízení

[60] S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud uzavírá, že neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji podle § 110 odst. 1 poslední věty s. ř. s. zamítl (výrok I. tohoto rozsudku).

[61] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl úspěšný, a nemá tedy právo na náhradu nákladů řízení. Žalobkyně měla ve věci plný úspěch, proto jí přísluší vůči neúspěšnému stěžovateli právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, které jsou tvořeny částkou připadající na zastoupení žalobkyně.

[62] Žalobkyně byla v řízení zastoupena společností ARIADNA, s.r.o.; jde o právnickou osobu vykonávající specializované právní, resp. daňové poradenství v souladu se zákonem č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců České republiky, které podle § 35 odst. 2 s. ř. s. náleží odměna za zastupování. Pro určení výše nákladů

pokračování

spojených s tímto zastoupením se použije v souladu s § 35 odst. 2 s. ř. s. vyhláška č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů. Zástupkyně žalobkyně učinila ve věci jeden úkon právní služby, kterým je vyjádření ke kasační stížnosti. Za tento úkon právní služby v dané věci náleží mimosmluvní odměna ve výši 3 100 Kč [§ 7, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu], která se zvyšuje o 300 Kč paušální náhrady hotových výdajů (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu). Celkem tedy za jeden úkon právní služby připadá částka ve výši 3 400 Kč zvýšená o DPH ve výši 21 %. Celková částka náhrady nákladů řízení tak činí 4 114 Kč. Tuto částku je stěžovatel povinen zaplatit žalobkyni k rukám její zástupkyně společnosti ARIADNA, s.r.o., se sídlem Nademlejnská 5, Praha, do 30 dnů od právní moci tohoto rozhodnutí (výrok II. tohoto rozsudku).

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.)

V Brně dne 20. listopadu 2023

JUDr. Viktor Kučera
předseda senátu