



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ing. Viery Horčicové a soudců JUDr. Jaromíra Klepše a JUDr. Vladimíra Gabriela Navrátila v právní věci

žalobkyně: **EDGE CZ s.r.o., IČO: 27096980**
sídlem Hyacintová 3222/10, Praha 10
zastoupené JUDr. Jakubem Hlínou, advokátem
sídlem Plaská 614/10, Praha 5

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 10. 2020, č. j. 37470/20/5300-21444-711869

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Odůvodnění:

I. Předmět sporu

1. Žalobkyně se u Městského soudu v Praze (dále jen „*městský soud*“) domáhá zrušení rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 2. 10. 2020, č. j. 37470/20/5300-21444-711869 (dále jen „*napadené rozhodnutí*“), kterým žalovaný částečně zamítl odvolání žalobkyně a
 - (i) potvrdil 8 dodatečných platebních výměrů Finančního úřadu pro hl. m. Prahu ze dne 15. 4. 2015 (dále jen „*správce daně*“), jimiž byla žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty za období duben až říjen 2011 a leden 2012 v celkové výši 192.575.895 Kč a doměřeno penále za toto období v celkové výši 38.515.177 Kč a dále potvrdil 3 platební výměry ze dne 4. 7. 2016, jimiž byla vyměřena vlastní daňová povinnost daň z přidané hodnoty za období květen, červen 2012 a leden 2013 v celkové výši 7.275.282 Kč,
 - (ii) změnil 3 platební výměry správce daně ze dne 4. 7. 2016, č. j. 5317328/16/2010-52525-108983, ze dne 4. 7. 2016, č. j. 5317598/16/2010-52525-108983 a ze dne 4. 7. 2016, č. j. 5317829/16/2010-52525-108983, o výměře nadměrného odpočtu k dani z přidané hodnoty za období únor, březen a duben 2012 v řádcích týkajících se nároku na odpočet daně a výpočtu daně (řádky 40, 46, 63 a 65).

II. Žaloba

2. Žalobkyně v žalobě ze dne 1. 12. 2020 předeslala, že rozsudkem Městského soudu v Praze ze dne 4. 12. 2019, č. j. 10 Af 35/2017 – 80 a rozsudkem Městského soudu v Praze ze dne 23. 1. 2020, č. j. 9 Af 53/2016 – 201, byla předcházející rozhodnutí žalovaného vydaná v této věci zrušena a vrácena žalovanému k dalšímu řízení. V nich byla konstatována sice existence daňového podvodu, objektivní okolnosti podle městského soudu nepostačily k závěru, že žalobkyně o své účasti na podvodném jednání věděla či mohla vědět. V návaznosti na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 4. 2019, č. j. 4 Afs 104/2018 – 79, pak žalovaný vydal rozhodnutí č. j. 45473/19/5300-21444-711869 a 45480/19/5300-21444-711869, v rámci kterých dospěl k závěru o oprávněnosti uplatněného odpočtu ze zdanitelných plnění přijatých žalobkyní od korporace AMG pro zdaňovací období března, listopadu a prosince 2011.
3. Žalobkyně dále shrnula dosavadní průběh řízení a stav, který tu byl po posledním rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 4. 12. 2019, č. j. 10 Af 35/2017 – 80. Dne 6. 8. 2020 byla seznámena s tím, že v rámci odvolacího řízení bylo doplněno dokazování ve věci o řadu důkazních prostředků majících původ v trestním spise; ty měly dle žalovaného svědčit tomu, že žalobkyně věděla nebo vědět měla a mohla o svém zapojení na podvodném jednání. Vycházejí i z těchto doplněných důkazních prostředků pak vydal žalovaný napadené rozhodnutí.
4. Žalobkyně namítla, že žalovaný zatížil řízení zásadní procesní vadou, neboť se spisem nakládal v rozporu s daňovým řádem, tak i judikaturou Nejvyššího správního soudu.
5. Žalobkyně uvedla, že u „*kopii záznamů telefonních odposlechlů M. K. a J. V.*“ žalovaný v bodě seznámení výslovně uvedl, že spisový materiál byl doplněn „*mj. o tel. hovory ze dne 17. 5. 2012, ze dne 18. 5. 2012 a ze dne 27. 8. 2012*“. Z textace užitě žalovaným podle žalobkyně vyplývá, že spisový materiál byl doplněn i o jiné záznamy hovorů než o ty uvedené v napadeném rozhodnutí, když je užíváno zkratky „mj.“ Na jakoukoliv specifikaci či

vymezení těchto dalších záznamů však žalovaný v rozporu s ustanovením § 115 odst. 2 daňového řádu zcela rezignoval a neposkytl jejich konkrétní a úplný výčet. Přes námitky žalobkyně na výhrady žalovaný nereagoval, nápravu nezjednal; pakliže se jednalo o odposlechy prostorové, jež mají přísnější režim z pohledu trestního řádu, na tuto námitku žalobkyně taktéž nijak nereagoval. Z napadeného rozhodnutí není jasné, z jakých důkazních prostředků žalovaný vycházel, nebyly specifikovány dostatečně konkrétně..

6. Dále žalobkyně uvedla, že podklady od jiných orgánů veřejné moci lze doplnit postupem podle § 57, 58 a § 93 daňového řádu. Prvotním předpokladem je, že správce daně o poskytnutí takových podkladů příslušný orgán veřejné moci požádá. Vedle samotných doplněných podkladů je však nezbytné součástí daňového spisu učinit i samotnou žádost a její vyřízení, a to právě z toho důvodu, aby bylo zpětně možné posoudit, zda pro doplnění spisového materiálu o podklady poskytnuté jinými orgány veřejné moci byly splněny zákonné předpoklady. Žalovaný žádnou takovou žádost v napadeném rozhodnutí nezmiňuje a dle obsahu odvolacího spisu taková žádost není jeho součástí. Žalobkyně v tomto ohledu odkázala na judikaturu Nejvyššího správního soudu (rozsudky ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119 a ze dne 23. 2. 2011, č. j. 7 Afs 36/2010-104), z nichž dovozuje, že součástí spisu má být žádost dle § 57 daňového řádu.
7. Žalobkyně zdůraznila, že žádná výzva dle § 57 daňového řádu nebyla před seznámením s podklady vyhotovena, výzvy žalovaný vyhotovil až dva týdny po seznámení (1x pro Policii ČR, 1x pro Vrchní soud v Praze). O této aktivitě se žalobkyně dozvěděla až při nahlížení do spisu 21. 10. 2020. Z obsahu daňového spisu tak není vůbec seznatelné, jakým způsobem se od orgánů činných v trestním řízení doplněný důkazní materiál do odvolacího spisu vůbec dostal.
8. Žalobkyně rovněž uvedla, že v rámci řízení ve stížnosti ze dne 21. 8. 2020 namítla, že součástí spisu měly být i soudní příkazy, kterými byly nařízeny zmiňované odposlechy. Z napadeného rozhodnutí se poté podává, že spisový materiál byl v mezidobí mezi seznámením s podklady a vydáním napadeného rozhodnutí doplněn ještě o další důkazní prostředky, a sice o „kopii příkazu k odposlechu a záznamu telekomunikačního provozu č. j. V 23/2012 a další písemnosti ve vztahu k nahlížení do spisu v trestní věci mj. i jednatelem žalobkyně, o níž bylo rozhodnuto Rozsudkem 3.“
9. Podle žalobkyně je takový výčet důkazních prostředků nekonkrétní. Žalovaný navíc dle žalobkyně postupoval v rozporu s § 115 odst. 2 daňového řádu, když doplnil bez vědomí žalobkyně spisový materiál o kopie příkazu k odposlechu a záznamu telekomunikačního provozu a o již zmiňované „další písemnosti“. Žalobkyně poukázala na to, že do spisu nahlédla dne 24. 8. 2020. Žalovaný pak po 24. 8. 2020 doplnil do odvolacího spisu celkem 7 separátních dokumentů, které se týkají merita nyní projednávané věci. Žalovaný však s obsahem těchto podkladů žalobkyni seznámit před vydáním Napadeného rozhodnutí postupem dle § 115 odst. 2 daňového řádu.
10. Žalobkyně rovněž namítla, že odposlechy z trestního řízení není možné použít v daňovém řízení jako důkaz. Poukázala na to, že nezákonnost použití odposlechů z trestního řízení namítla již v daňovém řízení, proč se s těmito námitkami žalovaný v napadeném rozhodnutí neztotožnil. Žalovaný konkrétně podle žalobkyně nerespektoval závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2014, č. j. 2 Afs 45/2012 – 62, čímž porušil ústavní pořádek České republiky, zásadu legitimního očekávání, právo žalobkyně na rovný přístup a svým svévolným hodnocením fakticky podkopává základy právního státu.

Nejedná se o ojedinělý názor, žalobkyně uvedla, že závěry tohoto rozsudku převzal Nejvyšší správní soud i v rozsudku ze dne 15. 11. 2018, č. j. 1 Afs 186/2018 - 45.

11. Žalobkyně uvedla, že požádala Generální finanční ředitelství o poskytnutí mj. metodického pokynu či metodických pokynů k použití důkazních prostředků získaných v trestním řízení v rámci řízení daňového. Obdržela Metodický pokyn ke spolupráci orgánů Finanční správy České republiky s orgány činnými v trestním řízení v oblasti bojů s daňovými úniky, č. j. 60584/20/ 7700-00131-506921 a Metodickou pomůckou k procesním aspektům daňové kontroly, č. j. 50071/15/7100-40124-506246.
12. Žalobkyně odkázala na text Metodického pokynu vydaného Generálním finančním ředitelstvím pod č. j. 60584/20/7700- 00131-506921, konkrétně citované přílohy č. 5, z něhož podle jejího názoru vyplývá, že odposlechy není možné v daňovém řízení použít, neboť jejich použití bylo vyloučeno jak ze strany Nejvyššího správního soudu, tak ze strany Ústavního soudu. Současně Generální finanční ředitelství žalobkyni sdělilo, že tento Metodický pokyn je závazný pro všechny orgány finanční správy. Žalobkyně je názoru, že k závěru o nemožnosti užití tzv. odposlechlů v rámci daňového řízení by bylo nutné dospět i v případě, neexistoval-li by klíčový rozsudek Nejvyššího správního soudu. V daňovém řádu totiž zcela absentuje tzv. zákonná licence, na základě které by bylo možné v daňovém řízení odposlechlů užit. Nemožnost využít tzv. odposlechy v rámci daňového řízení je rovněž obsažena ve vyjádření Nejvyššího státního zastupitelství ze dne 09. 01. 2015, sp. zn. 1 SL 765/2014.
13. Dále žalobkyně namítla, že záznamy odposlechlů již byly ze strany žalovaného hodnoceny v rámci daňového řízení vztahujícího se ke zdaňovacím obdobím měsíce března, listopadu a prosince 2011. V rámci tohoto daňového řízení byly záznamy vyhodnoceny jako irelevantní ve vztahu k prokázání vědomého zapojení žalobkyně do podvodu na dani z přidané hodnoty. Podle žalobkyně je s podivem, že v rámci nyní projednávané věci představují záznamy odposlechlů dle žalovaného jeden z klíčových důkazních prostředků, když v rámci již pravomocně skončeného daňového řízení, v jehož rámci byly posuzovány tytéž skutkové okolnosti mající původ v trestním spise, byly záznamy odposlechlů žalovaným vyhodnoceny jako irelevantní ve vztahu k prokázání vědomého zapojení žalobkyně do podvodu na DPH.
14. Dále žalobkyně namítla, že žalovaný nezákonně nakládal s důkazy.
15. Žalobkyně předně poukázala na to, že z napadeného rozhodnutí je zjevné, že žalovaný coby stěžejního důkazního prostředku užil rozsudku v trestní věci sp. zn. 40 T 4/2018, kdy právě z tohoto nepravomocného rozsudku vydaného v trestní věci dovedl skutečnosti v hovořící neprospěch žalobkyně a identifikoval z něj objektivní okolnosti údajně svědčící o vědomém zapojení žalobkyně do podvodu na DPH. Tento rozsudek byl však ke dni napadeného rozhodnutí či podání žaloby nepravomocný – z důvodu odvolání k Vrchnímu soudu v Praze. Podle žalobkyně nepravomocné rozsudky nemají právní relevanci, právě proto, že nenabývaly právní moci a nemohou tak vyvolat jakékoliv relevantní právní účinky. Podstatné je však zejména to, že o vině jednatelů žalobkyně nebylo pravomocně rozhodnuto. Nebyla tak respektována presumpce nevin.
16. Dále žalobkyně namítla, že i když se rozsudek týkal jednatelů žalobkyně, kteří ve smyslu § 24 odst. 2 daňového řádu jednají jménem žalobkyně, nelze dovozovat, že lze tento trestní rozsudek vztáhnout na žalobkyni jako takovou. Podpůrně žalobkyně namítla, že orgány činné v trestním řízení žalobkyni jako právnickou osobu nestíhaly. Žalobkyně uvedla, že z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 4. 2012, č. j. 2 Afs 33/2011-78 vyplývá,

že daňové a trestní řízení nelze v žádném ohledu směřovat, naopak je třeba mezi nimi důsledně rozlišovat, že v řízení před správcem daně nelze coby důkazu bez dalšího užívat rozsudku vydaného v trestní věci, natožpak nepravomocného, pro správce daně je závazný toliko výrok rozsudku, jímž byla vyslovena vina obžalovaného (a to pouze obžalovaného), a nikoliv odůvodnění takového rozsudku, hodlá-li správce daně užívat důkazních prostředků zmiňovaných v odůvodnění trestního rozsudku, je v tomto ohledu vázán zásadou volného hodnocení důkazů a musí ohledně těchto důkazních prostředků provést vlastní dokazování, z něhož sám dospěje k určitým skutkovým zjištěním.

17. Žalobkyně namítla, že žalovaný není oprávněn bez náležitého důkazního řízení zahrnujícího vlastní hodnocení přebírat skutkové či právní závěry orgánů činných v trestním řízení a tyto bez dalšího považovat za nezpochybnitelné. Poukázala na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 9. 2006, sp. zn. 7 Afs 55/2005-78, ze dne 3. 6. 2020, č. j. 10 Afs 35/2020 – 40 a rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 26. 9. 2019, sp. zn. 5 Tdo 1160/2019, z nichž vyplývá, že výsledky trestního řízení nelze přejímat do řízení daňového.
18. Žalovaný podle žalobkyně rezignoval na vlastní hodnocení důkazních prostředků majících původ v trestním spise a spokojil se pouze s přebráním závěrů, k nimž ohledně těchto důkazních prostředků dospěly orgány činné v trestním řízení, potažmo Městský soud v Praze v rámci nepravomocného rozsudku sp. zn. 40 T 4/2018. Z napadeného rozhodnutí pak vyplývá, že žalovaný vůbec nedisponoval stejným okruhem důkazních prostředků, kterými disponuje Městský soud v Praze v rámci trestní věci. Vadu dále spatřuje v tom, že žalovaný v rámci odvolacího řízení provedl důkaz odposlechy, ačkoliv užití takového důkazního prostředku je v rámci daňového řízení zapovězeno. V těchto skutečnostech žalobkyně spatřuje porušení § 8 daňového řádu.
19. Žalobkyně také poukázala na to, že žalovaný objektivní okolnosti spatřuje v tom, že žalobkyně a některé ostatní subjekty zapojené do údajného podvodného řetězce historicky užívaly shodné IP adresy k přihlašování do datových schránek a internetového bankovníctví. Tyto shody v IP adresách, jakož i jejich „podezřelost“ mají vyplývat z „*Vyhodnocení datových schránek zúčastněných společností provedeného Policií České republiky*“, což je jeden z důkazních prostředků, který žalovaný přebírá z trestního spisu.
20. Ing. J. B., znalec z oboru kybernetiky, odvětví výpočetní techniky, zpracoval znalecký posudek vyhodnocující správnost závěrů PČR ohledně IP adres a tedy i správnost závěrů žalovaného. Znalcem bylo zjištěno, že uváděné shody v IP adresách v žádném ohledu neimplikují jakoukoliv souvislost mezi dotčenými subjekty. Jinými slovy na základě shod v uváděných IP adresách není dle znaleckého posudku možné dovodit, že by žalobkyně věděl či vůbec vědět mohl o skutečnosti, že bylo jiným subjektem historicky užito shodné IP adresy. Žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že nemá důvod pochybovat o relevantnosti zjištěných informací PČR. Neprovedl tak hodnocení důkazních prostředků.
21. Žalobkyně dále odkázala na rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 11. 2019, č. j. 45480/19/5300-21444-711869 vztahující se ke zdaňovacímu období listopadu 2011 a bod rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 11. 2019, č. j. 45473/19/5300-21444-71186 vztahující se ke zdaňovacímu období březen a prosinec 2011, v nichž žalovaný shledal některé objektivní okolnosti za nezpůsobilé prokázat vědomí žalobkyně o zapojení do podvodného řetězce: šlo o telefonní odposlechy a v nich zaznamenaná reakce M. K. vůči manželce, shodnost IP adres při přihlašování do datové schránky žalobkyně a společnosti NINE ELEVEN, které nebylo

lze vztáhnout k daňovým obdobím, a dále zjištěné skutečnosti, které nelze označit za neobvyklé v obchodním styku.

22. V napadeném rozhodnutí však nepoužitelnost IP adres pro předmětná daňová období žalovaný již nehodnotil. Konstatoval, že IP adres užitých k přihlášení do datové schránky žalobkyně bylo ve dnech 2. 4. 2012 a 4. 5. 2012 přihlašováno k bankovnímu účtu společnosti NINE ELEVEN. Předmětem řízení, jehož výsledkem bylo vydání napadeného rozhodnutí, jsou zdaňovací období duben 2011 – říjen 2011, leden – červen 2012 a leden 2013. Žalovaný se však vůbec nezabýval časovými a věcnými souvislostmi mezi prověřovanými zdaňovacími obdobími a údajnými negativními zjištěními, které se týkají údajné shodnosti IP adres. Podle žalobkyně se jedná o skutkovou vadu a nepřezkoumatelnou úvahu. Nadto porušil žalovaný zásadu legitimního očekávání, když se zásadním způsobem odchýlil od své předchozí argumentace obsažené v rozhodnutích č.j. 45480/19/5300-21444-711869 a č.j. 45473/19/5300-21444-711869.
23. Žalovaný podle žalobkyně rovněž dezinterpretoval odposlechy; taktéž proti tomuto postupu vznesla stížnost. Žalovaný však výtky žalobkyně vznesené v průběhu odvolacího řízení vůbec nereflektoval, naopak v napadeném rozhodnutí uvedl tutéž pasáž, jejíž dezinterpretační charakter byl ze strany žalobkyně vytknut. Obsah napadeného rozhodnutí pak nemůže mít oporu v provedeném dokazování, neboť neodpovídá obsahu audiozáznamů doplněných do odvolacího spisu.
24. Žalobkyně rovněž namítla, že žalovaný porušil zásadu legitimního očekávání dle § 8 odst. 2 daňového řádu a porušil princip vázanosti vlastním rozhodnutím.
25. Žalobkyně poukázala na to, že žalovaný v jiných rozhodnutích ve vztahu v březnu, listopadu a prosinci roku 2011 uznal, že žalobkyně nebyla součástí podvodného řetězce, a že z toho důvodu jí nelze upřít nárok na odpočet daně. Žalovaný podle žalobkyně tvrdí, že důkazní a skutkový stav byl rozdílný v listopadu 2019, kdy bylo žalovaným vydáno rozhodnutí z roku 2019, a v říjnu 2020, kdy došlo k vydání napadeného rozhodnutí. Taková úvaha žalovaného je však zcela mylná, neboť rozsah důkazních prostředků mající původ v trestním spise byl totožný v roce 2019, tedy před vydáním rozhodnutí roku 2019, tak v roce 2020, kdy žalovaný vydal napadené rozhodnutí. I v případě rozhodnutí z roku 2019 se žalovaný seznámil s obsahem trestního spisu, hodnotil odposlechy, hodnotil zjištění týkající se IP adres a žádný z těchto důkazů nebyl ze strany žalovaného shledán relevantním ve vztahu k prokázání vědomé účasti žalobkyně na podvodu na DPH.
26. Žalobkyně je názoru, že bylo-li pravomocně prokázáno, že žalobkyně se v březnu, listopadu a prosinci roku 2011 neúčastnila na daňovém podvodu, neúčastnila se na takovém podvodu ani v dubnu – říjnu 2011, lednu – červnu 2012 a lednu 2013. Žalovaný v napadeném rozhodnutí dochází ohledně na sebe bezprostředně navazujících zdaňovacích období ke zcela protichůdným závěrům ve vztahu k zapojení žalobkyně do daňového podvodu, aniž by jakkoliv popsal, v čem jsou tato zdaňovací období skutkově odlišná. Sám žalovaný nadto zdůraznil, že obě věci jsou právně i skutkově totožné, a proto nelze logicky dospět k závěru, že v rámci jednoho zdaňovacího období se žalobkyně podvodu na dani účastnil, zatímco v rámci bezprostředně následujícího zdaňovacího období nikoliv, a naopak, a žalovaný v tomto ohledu nepředkládá žádné relevantní argumenty.
27. Rovněž žalobkyně namítla, že žalovaný neprokázal zapojení žalobkyně do podvodu na dani z přidané hodnoty. Odkázala na rozsudky Městského soudu v Praze ze dne 6. 3. 2018, č. j. 11 Af 50/2016 – 160 a ze dne 4. 12. 2019, č. j. 10 Af 35/2017 – 80, v nichž městský soud

konstatoval, že nebyla prokázána souvislost mezi společností CUBECAPITAL, která neodvedla daň a žalobkyní.

28. Žalobkyně namítla, že žalovaný se vůbec nevypořádal s tím, že nebyla zjištěna propojenost žalobkyně se společností CUBECAPITAL. Napadené rozhodnutí zcela postrádá část zabývající se tímto propojením. U společnosti CUBECAPITAL pak nebylo bez pochybností prokázáno, jaká je vůbec výše chybějící daně ve vztahu k jednotlivým zdanitelným plněním.
29. Žalobkyně uvedla, že objektivní okolnosti, které žalovaný v rámci napadeného rozhodnutí vymezil a které v žalobci měly údajně vzbudit podezření o existenci podvodu na DPH, byly již předmětem soudního přezkumu zdejšího soudu – viz rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 4. 12. 2019, č. j. 10 Af 35/2017 – 80, rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 23. 1. 2020, č. j. 9 Af 53/2016 – 201, rozsudek Městského soudu ze dne 6. 3. 2018, č. j. 11 Af 50/2016 – 160, v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 4. 2019, č. j. 4 Afs 104/2018 – 79 a v neposlední řadě také tyto objektivní okolnosti posuzoval sám žalovaný, jak vyplývá z jeho rozhodnutí ze dne 19. 11. 2019, č. j. 45473/19/5300-21444-711869 a č.j. 45480/19/5300-21444-711869.
30. Novou objektivní okolností je toliko rozsudek sp. zn. 40 T 4/2018, jehož závěr žalovaný přebírá. Z nich vyplývají nové skutečnosti.
31. Jednak je jimi vyhodnocení IP adres – shodné adresy při přihlašování do datové schránky žalobkyně a společnosti NINE ELEVEN, ty byly vyloučeny znaleckým posudkem vypracovaným Ing. J. B. Hodnocení této skutečnosti bylo předmětem přezkumu ze strany žalovaného v již ukončeném řízení ve vztahu ke zdaňovacím obdobím březen, listopad a prosinec 2011, jehož výsledkem bylo vydání dvou rozhodnutí ze dne 19. 11. 2019, č. j. 45473/19/5300-21444- 711869 a č. j. 45480/19/5300-21444-711869. V nich žalovaný konstatoval, že ve vztahu k posuzovaným daňovým obdobím roku 2011 nelze tuto skutečnost posuzovat. V napadeném rozhodnutí aplikuje zcela protichůdný závěr. Žalobkyně odkázala na to, že tato okolnost v napadeném rozhodnutí v podobě shodnosti IP adres se vztahuje pouze ke dvěma měsícům (duben a květen 2012), avšak žalovaný ji používá ve vztahu k ostatním zdaňovacím obdobím.
32. Dále je touto skutečností hrazení v řetězci pozpátku od posledního článku k prvnímu, tj. fakticky bez účasti vlastních finančních prostředků. Tato okolnost byla hodnocena rovněž v pravomocně skončeném daňovém řízení na daň z přidané hodnoty ve vztahu ke zdaňovacím obdobím březen 2011, listopad 2011 a prosinec 2011 (viz bod [66] rozhodnutí ze dne 19. 11. 2019, č.j. 45480/19/5300-21444-711869 a bod [67] rozhodnutí ze dne 19. 11. 2019, č.j. 45473/19/5300-21444-711869.
33. Z napadeného rozhodnutí vyplývá, že ze znaleckého posudku bylo zjištěno, že žalobkyně vůči dodavateli i odběrateli neuplatnila reklamace, jedná se tedy o neobvyklou situaci svědčící vědomosti o zapojení do řetězce. Žalobkyně namítla, že k neuplatňování reklamací se žalovaný vyjadřoval v již skončeném daňovém řízení viz bod [67] ve spojení s bodem [68] rozhodnutí ze dne 19. 11. 2019, č.j. 45480/19/5300-21444-711869 a [68] ve spojení s bodem [69] rozhodnutí ze dne 19. 11. 2019, č.j. 45473/19/5300-21444- 711869, přičemž tuto okolnost rovněž neposoudil jako dostatečnou pro odepření nároku na odpočet DPH z plnění přijatých od AMG.
34. Rovněž závislost na dodavateli AMG byla již hodnocena ve vztahu k daňovým obdobím březen, listopad a prosinec 2011 opačně, než v napadeném rozhodnutí.

35. K objektivní okolnosti duplicita faktura AGA TRADE žalobkyně uvedla, že žalovaný v napadeném rozhodnutí odkazuje na jednu konkrétní fakturaci v červenci 2011 mezi AMG, žalobkyní a odběratelem AGA TRADE. Žalobkyně předně uvádí, že fakturační údaj je formální náležitostí daňového dokladu a není v moci žalobkyně ovlivnit datum vystavení faktury ze strany jeho dodavatele. Navíc v nyní projednávané věci byly vystaveny stovky faktur na dodávku mobilních telefonů, přičemž jediné formální pochybení nemůže založit závěr o vědomé účasti na podvodu na dani z přidané hodnoty. Předmětná faktura nebyla předmětem doplněného dokazování a žalovaný cituje obsah znaleckého posudku, který již byl předmětem hodnocení ze strany žalovaného v rámci daňového řízení na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2011, listopad 2011 a prosinec 2011. Žalovaným zmiňovaná faktura vystavená AGA TRADE spadá toliko do jednoho kontrolovaného zdaňovacího období a nikoliv do všech zdaňovacích období, které jsou předmětem nyní projednávané věci. Žalovaný tak na základě jedné fakturace zakládá zcela zásadní závěr o zatažení žalobkyně do podvodu na daň z přidané hodnoty.
36. Žalobkyně nesouhlasila rovněž s tím, že by objektivní okolností měla být její závislost na nadměrných odpočtech. Uvedla, že jako plátce DPH vyvážející zboží nebo službu do jiného členského státu (JČS) fakturovala tuto dodávku do JČS bez DPH, přičemž od svého zahraničního dodavatele inkasovala částku odpovídající kupní ceně bez DPH s tím, že „neuhrazenou“ DPH si žalobkyně nárokovala po státu, neboť zahraniční odběratel žalobkyně odváděl DPH na území JČS. Svému tuzemskému dodavateli (AMG) pak hradila za zboží částku odpovídající kupní ceně vč. DPH. Pokud nebylo žalobkyni zapláceno DPH ze strany státu, dostávala se do zásadních hospodářských potíží s cash-flow, neboť marže na prodávaném zboží dosahovala jednotek procent (což je rovněž uvedeno ve znaleckém posudku, viz strana 250) a tedy nikdy nemohla pokrýt chybějící DPH, kterou stát zadržel. Ze znaleckého posudky vyplývá, že žalobkyně čerpala za účelem „dorovnání“ dočasně chybějící DPH bankovní úvěry. V obdobných modelech funguje celá řada exportních společností, které vždy z povahy věci čerpají tzv. nadměrné odpočty, neboť zboží nakupující v tuzemsku s DPH a do JČS jej dodávají bez DPH s nárokem na odpočet.
37. Ze znaleckého posudku (str. 250) vyplývá, že celková marže za roky 2011 a 2012 činila u žalobkyně cca 100 miliónů korun a celkový výsledek hospodaření cca 60 miliónů. Celkový objem doposud zadržovaných nadměrných odpočtů činí bezmála 230 miliónů korun. Finanční úřady zadržely a nadále zadržují objem více než dvojnásobně přesahující marži a bezmála čtyřikrát přesahující zisk žalobkyně.
38. Pokud žalovaný uvedl, že žalobkyně nebyla schopna sama generovat zisk, pak se takové tvrzení přičítá závěrům znaleckého posudku (str. 250), kde je uvedeno, že efektivnost hospodaření společnosti vyjádření obchodní marží, přidanou hodnotou a výsledkem hospodaření byla pozitivní a ukazatele hospodaření se vyvíjely vyrovnaně ve vzájemné relaci. S poklesem tržeb klesaly i osobní náklady a EDGE CZ, s.r.o. tak zachovávala i mírně zvyšovala svoji produktivitu; společnost vykazovala dostatečnou obchodní marži k zabezpečení ziskové činnosti. Žalovaný se k závěrům znaleckého posudku nevyjádřil. Žalobkyně zopakovala, že při vývozu do JČS je takové zdanitelné plnění osvobozeno od DPH se současným vznikem nároku na odpočet DPH z těchto plnění. Poukázala také na to, že u exportně orientovaných společností vykazované nadměrné odpočty naprosto běžným jevem, který vzniká ze zákona.
39. Žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že se nejví jako logická obchodní strategie obchodovat s dodavatelem AMG, který nenabízel nejvýhodnější obchodní marži.

Žalobkyně uvedla, že naopak případná nízká nabídková cena je dle judikatury Nejvyššího správního soudu obvyklou objektivní okolností svědčící o daňovém podvodu. Pakliže žalovaný tvrdí, že žalobkyně měla volit toho dodavatele, který nabízel nejvýhodnější cenu, pak ji de facto sám navádí k páčání daňových podvodů, neboť nízká nabídková cena bývá důvodem pro neuznání nároku na odpočet.

40. Pokud žalovaný odkazuje na bod [73] napadeného rozhodnutí, ze kterého vyplývá „neserióznost“ dodavatele AMG, pak v tomto bodě jsou zmíněny „negativní“ recenze na internetu, ze kterých měla žalobkyně nabyt dojmu, že dodavatel AMG je rizikový. Obdobně rizikově pak měla působit skutečnost, že AMG do konce roku 2010 nezaložila do Sbírký listin účetní závěrku. Žalobkyně k tomu konstatovala, že tyto „podezřelé okolnosti“ již byly předmětem hodnocení Městského soudu v Praze, Nejvyššího správního soudu a především pak i samotného žalovaného v rámci rozhodnutí z listopadu 2019.
41. Žalobkyně poukázala na to, že s AMG spolupracovala dlouhodobě. Tato skutečnost byla osvědčena rovněž správními soudy např. v bodě 48. rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 6. 3. 2018, č. j. 11 Af 50/2016 – 160, popř. v rozsudku č. j. 9 Af 53/2016 – 201 ze dne 23. 1. 2020. S aspektem dlouhodobé spolupráci mezi oběma podnikatelskými subjekty se žalovaný vůbec nevypořádal.
42. Celkově má žalobkyně za to, že žalovaný dovozuje závěry z domněnek a spekulací, které nemají oporu v dokazování. Žalobkyně zopakovala, že skutkový stav je neměnný po celou dobu, jedinou novou skutečností je rozsudek sp. zn. 40 T 4/2018, jehož pasáže žalovaný nekriticky přebírá.
43. Pokud jde o užití znaleckého posudku A-Consult a důkazy z trestního řízení, žalobkyně namítla, že tyto podklady měl žalovaný v rámci již pravomocně skončeného daňového řízení ve vztahu ke zdaňovacím obdobím měsíců března, listopadu a prosince 2011. Žalovaný jej v rámci tohoto daňového řízení hodnotil, přičemž dospěl k závěru, že skutečnosti popsané ve znaleckém posudku neprokazují vědomou účast žalobkyně v podvodu na DPH. Žalobkyně uvedla, že důkazní stav zůstal po celou dobu neměnný, avšak žalovaný se snaží vyvolat dojem, že během období od vydání „kladných“ rozhodnutí č.j. 45480/19/5300-21444-711869 a č.j. 45473/19/5300-21444-711869, tj. od listopadu 2019 do října 2020 došlo k zásadnímu „průlom“ v důkazní situaci.
44. Žalobkyně se krátce vyjádřila i k obsahu samotného rozsudku 3, v němž nesouhlasila s několika závěry trestního soudu (IP adresy, chybějící daň, výše škody uplatněné ze strany státu, podvod v pojetí trestního soudu).
45. Žalobkyně žalobu doplnila dne 2. 12. 2020.
46. Namítla, že žalovaný nesplnil již první podmínku prokázání existence podvodu na DPH, když nedostatečně identifikoval chybějící daň a ve vztahu k žalobkyni neprokázal existenci daňového podvodu. Uvedla, že v žalovaném rozhodnutí (odstavec 49) je chybějící daň identifikována nedostatečně a v rozporu s ustálenou soudní judikaturou. Je třeba postavit na jisto, že tato nebyla odvedena v důsledku podvodného jednání, které má přímou vazbu na konkrétní zkoumanou transakci.
47. Vadný je již samotný odkaz na zprávu o daňové kontrole, neboť z takového postupu vyplývá, že žalovaný neprovedl jakoukoliv vlastní správní úvahu ohledně identifikace chybějící daně u jmenovaných subjektů CENTIVA, Topbox, ORTONA, Atropo či CUBECAPITAL. Z rozhodnutí nevyplývá, jaká byla výše neodvedené daně a zda a případně

jak tato neodvedená daň souvisí se zdanitelnými plněními, které přijal žalobkyně od společnosti AMG. Žalobkyně rovněž poukázala na to, že tato daň nebyla odvedena v důsledku podvodného jednání, které má přímou vazbu na konkrétní zkoumanou transakci. Samotné konstatování jejího neodvedení není proto dostačující. Žalovaný však tyto definované parametry bez dalšího nesplnil a vzájemnou souvztažností dotčených obchodních transakcí se vůbec nezabýval.

48. Žalobkyně poukázala mj. na rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 26. 2. 2020, čj. 9 Af 83/2016 – 127, z něhož vyplývá, že je třeba prokázat konkrétní personální a majetkové vazby jednotlivých článků řetězce, jinak totiž nelze mít za prokázané, jakým způsobem daný podvodný řetězec fakticky fungoval a jakou roli v něm hrál žalobkyně. Má-li existovat řetězec různých subjektů, v němž dochází k daňovým podvodům, je nezbytné, aby měl tento řetězec mechanismy, díky nimž může fakticky fungovat. Tyto mechanismy, často ve formě personálních či majetkových vazeb, je tedy ze strany správce daně nutné prokázat. Pouhé označení některého z článků řetězce jej automaticky nečiní podvodným či v podvodu aktivně činným. Pro takovýto závěr musí být naopak činěno dokazování směrem, kterým by se prokázalo podvodné fungování určitého řetězce, což může být vedeno např. skrze již zmiňované personální či majetkové vazby. Žalovaný ovšem nezjišťoval personální, či majetkovou provázanost žalobkyně s ostatními články žalovaným vytyčeného podvodného řetězce, a tedy nijak neprokázal způsob fungování tohoto údajného řetězce.
49. Jedinou spojitost dovedl ze zcela nepřezkoumatelného vyhodnocení IP adres provedeného Policií ČR, přičemž tyto závěry byly zcela popřeny znalcem Ing. B. U i zmiňovaných IP adres však mělo jít o propojení žalobkyně a společnosti CUBECAPITAL. O dalších subjektech údajně krátících daň (CENTIVU, Topbox, ORTONA, Atropo) a jejich vztahu s žalobkyní není v napadeném rozhodnutí jakákoliv zmínka. Podle žalobkyně proto, že takové spojení nikdy neexistovalo.
50. Žalobkyně je dále přesvědčena, že žalovaný se vůbec nevypořádal s tím, jaký je rozdíl v případě zdanitelných plnění přijatých od společnosti Liloma s.r.o., DIČ: CZ28961935 (dále jen „Liloma“) a zdanitelných plnění od společnosti AMG group s.r.o., DIČ: CZ28902904 (dále jen „AMG“). V obou případech došlo dle tvrzení žalovaného k údajnému daňovému úniku, avšak u zdanitelných plnění přijatých od společnosti Liloma byl nárok na odpočet DPH uplatněn oprávněně, u zdanitelných plnění přijatých od společnosti AMG nikoliv. Z výčtu objektivních okolností (u Liloma body [111] až [119] u AMG body [73] až [92]), řada z těchto okolností jsou zcela totožná v obou případech (odposlechy, hrazení „pozpátku“, „závislost“ žalobkyně na nadměrných odpočtech, okolnosti uvedené ve znaleckém posudku, rámcová smlouva), avšak ve vztahu u jednoho dodavatele dospěl žalovaný ke zcela odlišnému závěru než v případě dodavatele druhého.
51. Žalobkyně rovněž namítla, že v bodu 175 napadeného rozhodnutí žalovaný ve vztahu k existenci objektivních okolností u společnosti AMG uvedl, že odvolací důvod uplatněný byl částečně důvodný. Neuvádí pak v jaké „části“ byl důvodný a v jaké už nikoliv. Žalobkyně je přesvědčena, že odvolací důvod je buď shledán důvodným či nikoliv. Žalovaný nepopsal, v čem měla ona „částečná důvodnost“ spočívat.
52. Žalobkyně se dne 23. 4. 2021 kriticky vyjádřila ke sdělení Generálního finančního ředitelství ze dne 19. 4. 2021 o nedůvodnosti podnětu k nařízení přezkoumání rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 16. 04. 2021, č. j. 11278/21/7700-10124-202542. Setrvala na tom, že neuvedením kompletního výčtu důkazních prostředků byla zkrácena na svých právech.

Rovněž je názoru, že byla zkrácena na právech po doplnění spisu po seznámení dle § 115 odst. 2 daňového řádu, výzvy dle § 57 daňového řádu byly do spisu vloženy až po napadeném rozhodnutí. Co se týče použití odposlechů, žalobkyně poukázala na tom, že příkaz k odposlechu byl do spisu vložen až dva týdny po napadeném rozhodnutí, neměl se možnost k němu vyjádřit, právní základ k využití odposlechu v českém právním řádu neexistuje, argumentace Generálního finančního ředitelství rozsudkem SDEU ze dne 17. 12. 2015, sp. zn. C-19/14 se týkalo jiných skutkových okolností, nevyplývá z něj možnost se k příkazu k odposlechu vyjádřit, zpochybnit jeho zákonnost či relevanci. Podle žalobkyně judikatura Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu vylučuje použití odposlechů v daňovém řízení (č. j. 2 Afs 45/2012-62 ze dne 29. 01. 2014 a usnesení Ústavního soudu č. j. III. ÚS 3811/11 ze dne 25. 07.2013). Žalobkyně setrvala rovněž na názoru, že užitím nepravomocného rozsudku došlo k nedodržení zásady presumpce neviny, trestní rozsudek nemůže sloužit jako stěžejní důkaz o zapojení do podvodného řetězce. Žalovaný vycházel z tohoto rozsudku, přebral závěry. Pro doplnění spisu nebyly splněny formální náležitosti k jejich poskytnutí (výzva, žádost). Důkazní situace v této věci byla stejná jako v roce 2019, i tehdy se žalovaný seznámil s obsahem trestního spisu, s odposlechy, avšak neshledal je relevantní. Nové objektivní okolnosti z odposlechů nebyly specifikovány. Žalovaný nezohlednil skutečnost, že důkaz o IP adresách byl hodnocen jen ve dvou zdaňovacích obdobích, vlastní hodnocení skutečností od policie neprovedlo. Hodnocení znaleckého posudku, který vyvrací závěry policie a odvolacího orgánu mělo dle žalobkyně vést k obnově řízení. Podle žalobkyně byly odposlechy dezinterpretovány.

53. Žalobkyně se taktéž dne 21. 7. 2021 vyjádřila k dalším dvěma dokumentům finanční správy a v tomto ohledu doplnila žalobu: vyrozumění Generálního finančního ředitelství o vyřízení žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti dle § 261 odst. 6 daňového řádu ze dne 21. 12. 2020, č. j. 73790/20/7700-10124-202542 a k sdělení k podnětu k zahájení kontroly z moci úřední ve smyslu § 5 a § 22 zákona č. 255/2012 Sb., o kontrole (kontrolní řád), ve znění pozdějších předpisů ze dne 29. 12. 2020, č. j. 75593/20/7500-00076-101277.
54. K vyrozumění o vyřízení žádosti o prošetření stížnosti uvedla, že jí bylo doručeno až 3 měsíce po napadeném rozhodnutí. Problematika věci je natolik zásadní, že žalovaný měl vyčkat s žalovaným rozhodnutím až na vyřízení stížnosti nadřízeným orgánem. Žalobkyně zdůraznila, že jak vyjádřením k seznámení dle § 115 odst. 2 daňového řádu tak stížností brojila proti použití důkazních prostředků z trestního řízení. Účelem podané stížnosti nebylo napadnout seznámení, naopak jeho účelem bylo zamezit odvolacímu orgánu, aby v rámci svého dalšího postupu užil důkazů opatřených z trestního spisu.
55. Žalobkyně nesouhlasí s Generálním finančním ředitelstvím, že stížností nelze brojit proti opatření důkazů z trestního spisu. Nesouhlasí s tím, že by předmětem jiné právní ochrany mělo být doplnění odvolání nebo vyjádření ke zjištěním § 115 odst. 2 daňového řádu. Uvedla, že odvolání je prostředkem obrany proti postupu správce daně, nikoliv proti postupu odvolacího orgánu. Úvaha Generálního finančního ředitelství o vyjádření pak nemá oporu v daňovém řádu.
56. Žalobkyně nesouhlasí s argumentem Generálního finančního ředitelství, že stížnost nelze připustit v případech, kdy došlo k vyčerpání prostředků ochrany, což by vedlo k absurdním situacím, kdy by příkladmo osoby zúčastněné na správě daní mohly podávat stížnost proti tomu, jak správce daně rozhodl o odvolání. Žalobkyně uvedla, že pokud rozhodne správce daně postupem dle § 113 daňového řádu o odvolání v rámci tzv. autoremedury, pak odvolací a tím o daňové řízení bez dalšího končí. Nadto pokud by daňový subjekt stížnost proti

postupu prvostupňového správce daně podal, bude o této stížnosti rozhodovat opět prvostupňový správce daně postupem dle § 261 odst. 3 daňového řádu. Dále žalobkyně nesouhlasí s tím, že by stížností nemohlo být napadnuto užití důkazních prostředků, to naopak dle žalobkyně stížností dle § 261 odst. 1 daňového řádu lze.

57. Žalobkyně dále shrnula, že podnětem k zahájení kontroly z moci úřední ve smyslu § 5 a § 22 zákona č. 255/2012 Sb., o kontrole (kontrolní řád), ve znění pozdějších předpisů ze dne adresovaným Generálnímu finančnímu ředitelství se domáhala prošetření fatálního pochybení pracovníků žalovaného. Ve sdělení k tomuto podnětu Generální finanční ředitelství, odbor vnitřní kontroly, shledal, že prostředkem právní ochrany žalobkyně v daňovém řízení nemůže být kontrola dle kontrolního řádu. Generální finanční ředitelství jednoznačně uvedlo, že proti postupu žalovaného mohl žalobkyně brojit stížností dle § 261 daňového řádu. Dvě různá oddělení Generálního finančního ředitelství tak zastávají zcela odlišná právní hodnocení institutů ochrany práv daňového subjektu poskytovaných daňovým řádem.

III. Vyjádření žalovaného k věci

58. Žalovaný ve vyjádření k žalobě ze dne 2. 12. 2020 uvedl, že v rozhodující míře totožné skutečnosti, na základě kterých byla žalobci stanovena daň z přidané hodnoty za shora uvedená zdaňovací období, byly podkladem pro odsouzení jednatelů žalobkyně za zločin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby dle § 240 odst. 1, odst. 2 písm. a) a odst. 3 zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů. Stalo se tak rozsudkem Městského soudu v Praze ze dne 29. 1. 2020, sp. zn. 40 T 4/2018 (dále jen „rozsudek 3“). Odvolání všech obviněných proti trestnímu rozsudku bylo zamítnuto usnesením Vrchního soudu v Praze ze dne 26. 4. 2021, sp. zn. 3 To 57/2020. V současnosti je tedy již zřejmé, že jednání žalobkyně popsané v rozhodnutí o odvolání bylo předmětem pravomocného rozhodnutí soudu o spáchání daňového trestného činu. Poukázal na to, že i kdyby městský soud přistoupil ke zrušení žalobou napadeného rozhodnutí, žalovaný by byl v dalším řízení vázán pravomocným trestním rozsudkem dle § 99 odst. 1 daňového řádu.
59. Pokud jde o způsob, jakým žalovaný získal podklady z trestního spisu, uvedl, že k trestnímu řízení se s nárokem na náhradu škody připojila jako poškozená Česká republika, jednajícím prostřednictvím Generálního finančního ředitelství, a to vůči oběma jednatelům žalobkyně. Generální finanční ředitelství tak učinilo v rámci zákonem svěřené pravomoci, v zájmu České republiky v trestním řízení vykonávaly práva poškozeného ve smyslu § 43 odst. 1 trestního řádu. Mezi tato oprávnění náleží podle § 65 odst. 1 trestního řádu rovněž nahlížení do spisů a pořizování kopií spisů a jejich částí. Samotné nahlížení do spisu pak bylo povoleno Městským soudem v Praze, kde o něm byly ve dnech 3. 7. 2020 a 7. 7. 2020 sepsány úřední záznamy, které jsou součástí postupovaného spisového materiálu. Relevantní podklady pak byly žalovanému jako odvolacímu orgánu postoupeny správcem daně jako doplnění jeho stanoviska a spisového materiálu k probíhajícímu odvolacímu řízení, šlo tedy o důkazní prostředky dle § 93 odst. 1 a 2 daňového řádu. Dle § 102 odst. 4 daňového řádu byl žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí povinen uvést pouze to, o které důkazy opřel svá skutková zjištění. Důkazy, o které žalovaný svá skutková zjištění reálně opřel, jsou v odůvodnění napadeného rozhodnutí popsány zcela konkrétně.
60. Se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je dle žalovaného prokazovaly, byla žalobkyně řádně seznámena již prostřednictvím Seznámení. S kompletním obsahem spisového materiálu pak měla žalobkyně možnost se seznámit při nahlížení do spisu, které učinila dne

24. 8. 2020, tedy více než měsíc před vydáním žalobou napadeného rozhodnutí. V jeho průběhu byly zmocněnci žalobkyně předány nosiče dat obsahujících krom těch záznamů odposlechů, které žalovaný využil jako důkazu v řízení žalobkyně, také ty záznamy, které žalovaný v seznámení a následně v žalobou napadeném rozhodnutí uvedl zkratkou „mj.“ Průběh zmíněného nahlížení do spisu je pak popsán v protokolu č. j. 32474/20/5300-21444-711869.

61. Žalovaný dostal svým povinností, které pro něj plynou z § 115 odst. 2 daňového řádu. Sedm dokumentů, které po seznámení byly zařazeny do spisu, nebyly listinné důkazy, o které žalovaný opřel svá skutková zjištění, ale toliko o listiny procesně-technického charakteru, které dokládaly, že použité důkazní prostředky byly v trestním řízení jednatelem žalobkyně získány v souladu se zákonem. V tomto ohledu se totiž žalovaný přiklonil k názoru žalobkyně, že proces získání těchto důkazů v trestním řízení by měl být zřejmý i ze spisového materiálu příslušnému k řízení daňovému. Rozhodnutí soudu o povolení odposlechů však nepředstavuje důkazy, které by prokazovaly skutečnosti mající význam pro stanovení daně. Jedná se toliko o listiny, které dokládají postup jiného orgánu.
62. Využitelnost odposlechů z trestního řízení žalovaný odvozuje z předmětu sporu. Tím je nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, který má svůj původ v právu Evropské unie, přičemž jeho současná podoba je upravena směrnicí Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. Pro účely možnosti omezení nároku na odpočet daně je proto třeba vycházet z možností a limitů daných unijním právem. To platí zejména v případech, kdy je takový nárok uplatněn podvodně nebo zneužívajícím způsobem, neboť boj proti daňovým podvodům, vyhýbání se daňové povinnosti a případným zneužitím je cílem, který je unijním právem uznán a podporován. Žalovaný již v žalobou napadeném rozhodnutí založil podstatnou část argumentace na závěrech obsažených v rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 17. 12. 2015 ve věci C-419/14, který dovodil za tímto účelem možnost využití důkazy z dosud neskončeného trestního řízení. Soudní dvůr Evropské unie formuloval v citovaném rozsudku rovněž kritéria, na základě kterých je soud přezkoumávající zákonnost rozhodnutí daňových orgánů povinen zákonnost využití takového důkazního prostředku posoudit. V této souvislosti Soudní dvůr sám připomíná, že nejen boj proti podvodům, ale i daňovým únikům a případným zneužíváním je cíl uznáný a podporovaný směrnicí, není tak rozhodné, jakou konkrétní podobu má daňový únik na dani z přidané hodnoty.
63. Žalobkyně byla se zjištěnými důkazy včetně odposlechů řádně seznámena, a to včetně skutkových a právních závěrů, které z nich v dané věci žalovaný vyvodil. Byl jí rovněž poskytnut dostatečný prostor pro vyjádření a případné navržení provedení dalších důkazů. Využitelnost žalovaným převzatých odposlechů v samotném trestním řízení přitom aproboval Městský soud v Praze v hlavním líčení předcházejícím vydání trestního rozsudku a na základě odvolání mimo jiné jednatelem žalobkyně jejich zákonnost přezkoumal rovněž Vrchní soud v Praze, které toto odvolání zamítl usnesením ze dne 26. 4. 2021, sp. zn. 3 To 57/2020.
64. V odkazovaném rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2014, č. j. 2 Afs 45/2012 – 62, byl řešen případ vyměření spotřební daně v návaznosti na zjištění o množství jím skladovaného lihu a výrobků z lihu. Na rozdíl od případu žalobkyně proto nebylo možné aplikovat výše citované závěry z rozsudku SDEU dne 17. 12. 2015 ve věci C-419/14. S těmi se navíc Nejvyšší správní soud při rozhodování ani nemohl seznámit a přihlídnout k nim, neboť byly přijaty s takřka dvouletým odstupem od vydání žalobkyní odkazovaného

rozsudku. Žalovaný dále sporuje právní názor Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2014, č. j. 2 Afs 45/2012 – 62, nesouhlasí s ním. Poukázal na to, že právě daňové přiznání iniciovalo daňové řízení, v němž bylo užito odposlechů a v němž bylo vydáno napadené rozhodnutí.

65. Poukázal také na to, že Nejvyšší správní soud naopak ve svých pozdějších rozhodnutích užití odposlechů získaných v trestním řízení jako důkazu v daňovém řízení připouští, nebo je alespoň hodnotí jako jakékoli jiné důkazy. Podle žalovaného v této otázce není rozpor, věc sp. zn. 2 Afs 45/2012 nebyla řešena prostřednictvím rozšířeného senátu. Žalovaný odkázal např. na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 12. 2014, č. j. 8 Afs 78/2012 – 45, ze dne 31. 5. 2017, č. j. 5 Afs 123/2016 – 28,15 ze dne 16. 12. 2020, č. j. 6 Afs 154/2020 – 47, a ze dne 16. 3. 2021, č. j. 3 Afs 149/2018 – 54. Odposlechy v daňovém řízení byl přípustné i dle rozsudku ze dne 22. 7. 2009, č. j. 1 Afs 19/2009-57. Za nepřijatelný je pak třeba považovat rovněž odkaz žalobkyně na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 11. 2018, č. j. 1 Afs 186/2018-45. Ten se týká daně darovací, která na rozdíl od daně z přidané hodnoty nebyla harmonizována unijními předpisy. Jednalo se tedy o případ, na který z uvedeného důvodu závěry obsažené v citovaném rozsudku SDEU ze dne 17. 12. 2015 ve věci C-419/14.
66. Podle žalovaného nelze přisvědčit ani námitce žalobkyně týkající se rozporu využitelnosti odposlechů jako důkazů v daňovém řízení s *Metodickým pokynem ke spolupráci orgánů Finanční správy České republiky s orgány činnými v trestním řízení v oblasti bojů s daňovými úniky*, č. j. 60584/20/7700-00131-506921. Autentický výklad zmíněného pokynu totiž provedlo samo Generální finanční ředitelství ve sdělení ze dne 16. 4. 2021, č. j. 11278/21/7700-10124-202542, kterým žalobkyně informovalo o odložení jeho podnětu na přezkoumání žalobou napadeného rozhodnutí. Dle samotného Generálního finančního ředitelství představoval závěr o nepoužitelnosti odposlechu jako důkazu v daňovém řízení toliko poznámku k judikatuře citované v daném pokynu, a nikoli tedy příkaz či zákaz směřovaný podřízeným orgánům. Generální finanční ředitelství však i s přihlédnutím k citovanému rozsudku SDEU ze dne 17. 12. 2015 ve věci C-419/14 (*WebMindLicenses Kft.*) a okolnostem konkrétního případu daňového řízení žalobkyně neshledalo žádné pochybení žalovaného při využití odposlechů jednatelů žalobkyně jako důkazu.
67. Co se týče žalobkyní citovaného vyjádření Nejvyššího státního zastupitelství ze dne 9. 1. 2015, sp. zn. 1 SL 765/2014, právní názor v něm obsažený není pro žalovaného závazný. Omezení využitelnosti odposlechů jako důkazu v daňovém řízení pak bez dalšího nevyplývá ani z usnesení Ústavního soudu ze dne 25. 7. 2013, sp. zn. III. ÚS 3811/11.
68. Žalovaný dále uvedl, že trestní rozsudek nepoužil v daňovém řízení žalobkyně jako listinný důkaz, pracoval s informacemi z trestního rozsudku jako s „vyšetřovací“ hypotézou stran skutkového stavu rozhodného pro stanovení daně žalobci. Zjištěný skutkový stav včetně provedení dokazování a právního hodnocení případu žalovaným je popsán v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí a má oporu v předkládaném spisovém materiálu. Závěry žalovaného tedy lze věcně přezkoumat bez ohledu na existenci trestního rozsudku.
69. V mezidobí od vydání žalobou napadeného rozhodnutí se však situace změnila, neboť právní moci nabylo usnesení Vrchního soudu v Praze ze dne 26. 4. 2021, sp. zn. 3 To 57/2020, kterým bylo zamítnuto odvolání jednatelů žalobkyně proti trestnímu rozsudku. Existuje tedy již pravomocné rozhodnutí trestního soudu o tom, že nárok na odpočet daně byl v rámci dotčených zdaňovacích období žalobkyní uplatněn protiprávně.

70. Žalovaný má s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 3. 2015, č. j. 9 Afs 70/2014 – 204, za to, že posouzením této otázky Městským soudem v Praze a potažmo Vrchním soudem v Praze je soud vázán i při přezkumu žalobou napadeného rozhodnutí. Dle žalovaného je pak nerozhodné, že k nabytí právní moci trestního rozsudku došlo až po vydání žalobou napadeného rozhodnutí. Ani výrok trestního rozsudku neposkytuje žádný prostor pro pochybnosti o tom, v jaké výši byl nadměrný odpočet žalobkyní v jednotlivých zdaňovacích obdobích řešených trestním rozsudkem uplatněn v rozporu se zákonem.
71. Dále žalovaný uvedl, že ve zdaňovacím období měsíce ledna roku 2013 nebyly žalobci uznány opravné daňové doklady č. 2013000004 až č. 2013000007, neboť správce daně dospěl k závěru, že žalobkyně neprokázal uskutečnění zdanitelných plnění dle předložených dokladů, tedy splnění podmínky pro opravu základu daně a výše daně dle § 42 odst. 3 písm. b) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro příslušné zdaňovací období, a vrácení částek z opravných daňových dokladů žalobkyní uvedeným odběratelům. Řízení týkající se tohoto zdaňovacího období tedy nebylo postaveno na závěrech o účasti žalobkyně na popsáném daňovém podvodu, ve vztahu k tomuto zdaňovacímu období není uplatněna žádná žalobní námitka.
72. Žalovaný má za to, že jelikož v důsledku zamítnutí odvolání obžalovaných usnesením Vrchního soudu v Praze ze dne 26. 4. 2021, sp. zn. 3 To 57/2020, nabyl trestní rozsudek právní moci, nemají výhrady žalobkyně vůči trestnímu rozsudku v projednávané věci žádnou relevanci.
73. K námitce, že závěry trestního rozsudku neodpovídají závěrům Nejvyššího správního soudu a městského soudu v rozsudcích týkajících se přezkoumání rozhodnutí žalovaného ve věci žalobkyně, je podstatné, že ve správním soudnictví byla přezkoumávána rozhodnutí žalovaného z let 2016 a 2017, která byla postavena na skutkovém stavu zjištěném ve významně odlišném rozsahu, než na kterém je postaveno žalobou napadené rozhodnutí.
74. Pokud jde o vyčíslení výše nároku na náhradu škody, který Generální finanční ředitelství uplatnilo vůči jednatelům žalobkyně v trestním řízení, to nic nevypovídá o rozsahu, ve které žalobkyně uplatnila nárok na odpočet daně z přidané hodnoty neoprávněně, ani o rozsahu, ve kterém zkrátila daň. Žalovaný odkázal na usnesení velkého senátu trestního kolegia Nejvyššího soudu ze dne 8. 1. 2014, sp. zn. 15 Tdo 902/2013 a pravidla uplatnění nároku státu vyplývající ze zkrácené daně jako náhrady škody v adhezním řízení.
75. Dále žalovaný uvedl, že jednatelé žalobkyně byli obviněni z trestných činů, kterých se měli dopustit právě z titulu své funkce jednatelů žalobkyně, přičemž popsání jednání bylo žalobkyni přičitatelné na základě § 24 odst. 2 daňového řádu, neboť bylo uskutečněno jejím jménem. Pokud nebyla přímo žalobkyně jako právnická osoba obviněna z těchto trestných činů, žalovaný poukázal na účinnost zákona č. 418/2011 Sb., o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim od 1. 1. 2012 a na to, že trestná činnost jednatelů probíhala od 1. 3. 2011 do 30. 6. 2012. Žalobkyně v tu dobu jako právnická osoba za jednání neodpovídala.
76. Žalovaný se dozvěděl o širším množství důkazních prostředků až z trestního rozsudku. Objektivní okolnosti identifikovány z trestního rozsudku jsou podloženy důkazními prostředky z trestního řízení.
77. K námitce, že byl vázán vlastní rozhodovací praxí za zdaňovací období měsíců března, listopadu a prosince roku 2011, žalovaný uvedl, že v nynější věci se jedná o jiná zdaňovací

období. Hodnotil-li tedy žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí jiné obchodní transakce, ke kterým mělo dojít v jiných zdaňovacích obdobích, nepředstavovala jeho rozhodnutí z roku 2019 rozhodnutí o předběžné otázce, kterými by byl v daném řízení vázán ve smyslu § 99 odst. 1 daňového řádu.

78. Dále žalovaný uvedl, že v rámci posuzovaných transakcí bylo prokázáno spáchání daňového podvodu, přičemž žalovaným spatřovanou důkazní nouzi stran vědomé účasti žalobkyně na tomto podvodu nelze považovat za důkaz opaku. Podstatný impuls k novému směru dokazování představovaly informace obsažené v trestním rozsudku. Žalovaný tak vycházel z podstatně doplněných podkladů, které měly původ v trestním spisu, přičemž i v rámci právního hodnocení daného případu vzal v úvahu hodnocení některých skutečností Městským soudem v Praze v trestním rozsudku. Žalovaný při vydání žalobou napadeného rozhodnutí považoval za významné i to, že oproti rozhodnutí z roku 2019 nehodnotil pouze jedno či dvě zdaňovací období, ale ustálený model obchodování s chybějící daní v rámci čtrnácti zdaňovacích období. Navíc žalovaný byl v období měsíců března, listopadu a prosince roku 2011 vázán právním názorem dle rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 6. 3. 2018, č. j. 11 Af 50/2016 – 160. V projednávané věci byl vázán rozsudky téhož soudu ze dne 4. 12. 2019, č. j. 10 Af 35/2017 – 80, a ze dne 23. 1. 2020, č. j. 9 Af 53/2016 – 201; zásadní rozdíl lze spatřovat především v samotném závěru o zasažení posuzovaných transakcí daňovým podvodem.
79. Žalovaný k podstatě samotné vázanosti vlastní rozhodovací praxí s odkazem na judikát Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 10. 2013, č. j. 1 Afs 80/2013 – 40, uvedl, že ta by přicházela v úvahu pouze za situace, kdy by se jednalo o praxi zákonnou.
80. Žalovaný je názoru, že pokud se žalobkyně vědomě účastnila daňového podvodu, její očekávání ve vztahu k podvodně uplatněnému nároku již z povahy věci nemohla být legitimní. Žalovaný ve věci rozhodoval již se značným odstupem od uskutečnění posuzovaných obchodních transakcí, pročež žalobkyně své jednání jeho rozhodovací činnosti zjevně nemohla přizpůsobit. Pokud v mezidobí souběžně probíhalo proti jednatelům žalobkyně trestní stíhání, ti byli obžalováni a pak (v době rozhodování žalovaného nepravomocně) odsouzeni, bylo možné jen stěží očekávat, že daňové řízení týkající se věcně téhož nároku vyústí v diametrálně odlišný výsledek. Žalovaný poté poukázal na to, že správce daně má procesní prostředky ke změně výše daně po dobu běhu lhůty pro stanovení daně. V důsledku jednání, které bylo předmětem pravomocného rozhodnutí soudu o spáchání daňového trestného činu, lze podle § 148 odst. 6 daňového řádu daň stanovit do konce druhého roku následujícího po roce, v němž nabylo rozhodnutí soudu právní moci, a to bez ohledu na to, zda již uplynula lhůta pro stanovení daně. Žalobkyně tedy může spíše legitimně očekávat, že mu bude v souladu s výrokem pravomocného trestního rozsudku doměřena daň i za zdaňovací období měsíců března, listopadu a prosince roku 2011, o kterých bylo rozhodnuto jím odkazovanými rozhodnutími.
81. Žalovaný dále nesouhlasí, že by nebylo prokázáno, že posuzované transakce byly zasaženy daňovým podvodem. Uvedl, že v rozsudcích a ze dne 23. 1. 2020, č. j. 9 Af 53/2016 – 201 a ze dne 4. 12. 2019, č. j. 10 Af 35/2017 – 80, kterými byl žalovaný vázán, dospěl k závěru, že žalovaným popsané skutkové okolnosti jej opravňovaly k přijetí závěru, že posuzované transakce byly součástí daňového podvodu. V tomto ohledu vyjádřil soud pouze výhrady k míře precizace popisu a reflexe jednotlivých skutkových okolností a jejich vzájemných souvislostí a vazeb z pohledu míry významu pro závěr o existenci daňového podvodu. Dále

žalovaný uvedl, že i když u společnosti CUBECAPITAL nevyplývá výše chybějící daně, ani absence takového přesného vyčíslení nijak neoslabuje závěr o zasažení posuzovaných transakcí daňovým podvodem. V daném případě je podstatné, že ačkoli obchodní společnosti CUBECAPITAL s.r.o. podala daňová přiznání k dani z přidané hodnoty za sporná zdaňovací období, přiznanou daň tj. včetně za zboží obchodované se žalobkyní neuhradila. Přesné spárování výše chybějící daně a žalobkyní nárokovaného odpočtu pak není pro prokázání zasažení žalobkyní přijatých zdanitelných plnění podvodem na dani z přidané hodnoty nutné, ale ani možné.

82. Žalovaný se rovněž vyjádřil k jednotlivým skutečnostem svědčícím o vědomé účasti žalobkyně na daňovém podvodu. Žalovaný poukázal na to, že postačí identifikace dostatečného množství podezřelých znaků, které svědčily o tom, že žalobkyně minimálně mohl a měl mít povědomí o tom, že se svými plněními účastní transakcí zasažených daňovým podvodem. S ohledem na skutečnost, že trestním rozsudkem byli kromě jednatelů žalobkyně za daňovou trestnou činnost související se žalobkyní uplatněným nárokem pravomocně odsouzeni rovněž jednatelé obchodních společností Cubecapital s.r.o., AMG Group, s.r.o., a NINE ELEVEN, s.r.o., nezbyvá dle žalovaného již žádný prostor pro pochybnosti stran propojenosti zmíněných subjektů v podvodném řetězci.
83. Žalovaný poté nesouhlasil s tím, že by v soudním přezkumu neobstály zkoumané objektivní okolnosti. Podotkl, že ne všechny byly zkoumány soudem. Dosavadní soudní řízení ve věci žalobkyně žádnou měrou nepředurčila relevanci zjištěných objektivních okolností za situace, kdy byly hodnoceny ve vzájemných souvislostech s dalšími zjištěnými skutečnostmi.
84. Tvrzení žalobkyně, že znaleckým posudkem vypracovaným Ing. J. B. byly závěry orgánů činných v trestním řízení vyvráceny, se rovněž nezakládá na pravdě. Žalovaný uvedl, že tento znalecký posudek (č. 1168/63/2020) byl datován 13. 10. 2020 a byl k němu vypracován dodatek ze dne 16. 11. 2020. Oba dokumenty tak vznikly až po vydání žalobou napadeného rozhodnutí a žalovaný neměl možnost se s nimi v odvolacím řízení seznámit. Relevanci zmíněného znaleckého posudku však následně posoudil Vrchní soud v Praze v rámci trestního řízení jednatelů žalobkyně, kdy v usnesení ze dne 26. 4. 2021, sp. zn. 3 To 57/2020, dospěl nejen k závěru, že tento posudek nijak nezpochybňuje skutkové a právní závěry obsažené v trestním rozsudku, ale že je jako důkaz dokonce nepoužitelný.
85. Žalovaný rovněž poukázal na to, že okolnost shodných IP adres vzhledem k dataci (2. 4. 2012 a 4. 5. 2012) nemohl hodnotit u daňových období března, listopadu a prosince 2011, byl navíc vázán rozsudkem Městského soudu v Praze ze dne 6. 3. 2018, č. j. 11 Af 50/2016 – 160. K námitce žalobkyně, že k tomu došlo jen v části sledovaných zdaňovacích období, žalovaný uvedl, že se jedná o jednu z objektivních okolností, v dubnu a květnu 2012 bylo obchodováno v řetězci již rok, oslabuje to hypotézu, že účast byla nahodilá a nevědomá. Rovněž tak žalovaný setrval na tom, že jestliže žalobkyně obdržela plnění od svého odběratele a během pár hodin protekla platba až k prvnímu článku, svědčí to o koordinovanosti řetězu. Podezřelá je rovněž okolnost, že v obchodech s mobilními telefony v řádech stovek milionů až miliard korun českých se nevykytla jediná reklamace. Tuto okolnost nehodnotil v období březen, listopad a prosinec 2011 totožně z důvodu vázanosti rozsudkem ze dne 6. 3. 2018, č. j. 11 Af 50/2016 – 160.
86. Pokud jde o spolupráci se společností AMG, žalovaný připomněl závěry trestního rozsudku a na zjištěnou úlohu jednatele této společnosti J. F., známost žalobkyně s jednatelem tak byla

podle žalovaného spíše impulsem pro páchaní společné trestné činnosti. Žalovaný pak poukázal na závislost ekonomické činnosti žalobkyně na dodávkách od obchodní společnosti AMG group s.r.o. Ta jednoznačně plyne z objemu jejich obchodování ve zdaňovacích obdobích, o kterých pojednává žalobou napadené rozhodnutí. Bez těchto dodávek by takřka žádná ekonomická činnost žalobkyně neexistovala. I když odkázal v napadeném rozhodnutí na totožný závěr znaleckého posudku A-Consult Plus, neznamená to, že se jedná o závěr založený pouze na tomto posudku. Tuto skutečnost pak nehodnotil ve vztahu k daňovým obdobím března, listopadu a prosince 2011. Žalovaný rovněž uvedl, že se pozastavil nad tím, že na počátku spolupráce žalobkyně nevybrala cenově výhodnější obchodní partnery než AMG, byť tyto nabídky měla.

87. Ve vztahu ke spolupráci žalobkyně a společnosti AGA Trade žalovaný uvedl, že v několika případech fakturoval zboží přeprodávané v řetězci svému odběrateli dříve, než mu totožné zboží fakturoval jeho dodavatel. V tomto ohledu žalovaný odkázal na strany 369 a 375 znaleckého posudku č. 29/2016, zpracovaného obchodní společností A-Consult Plus, spol. s r.o., kde jsou dané případy popsány, přičemž takový postup hodnotil jako v běžném obchodním styku nestandardní. Jedná se o dílčí skutečnost. Být žalovaný popsal tuto skutečnost jen k měsíci červenci 2011 a na to žalobkyně poukazuje, současně namítá, že tuto skutečnost žalovaný nehodnotil k daňovým obdobím měsíců ledna, listopadu a prosince roku 2011.
88. Ke skutečnosti závislosti žalobkyně na nadměrných odpočtech, žalovaný uvedl, že nezpochybňoval, že žalobkyně nedosáhla zisk. Uvedl, že ačkoli úhrada za zboží probíhala v řetězci pozpátku, díky čemuž žalobkyně v podstatě nemusela disponovat vlastním kapitálem, nevytvářela z dosahovaného zisku žádné finanční rezervy ani jej nevkládala do podnikání. Přes žalobkyni tedy v řetězci protéklo zboží jedním směrem a úplata druhým směrem, přičemž zisk generovaný žalobkyní jako by nebyl. Co se majetkového zázemí žalobkyně týče, vyjma zmíněného průtoku tak byla žalobkyně v podstatě prázdnou schránkou. Právě proto byl výpadek nadměrných odpočtů pro ni natolik devastující, že se mu jej nepodařilo překlenout ani sjednaným kontokorentním úvěrem.
89. Žalovaný rovněž podotkl, že žalobkyni byl odepřen nárok na odpočet z přijatých zdanitelných plnění od obchodní společnosti AMG group s.r.o., a nikoli tedy v souvislosti s prodejem zboží do jiného členského státu.
90. Pokud žalobkyně namítla dezinterpretaci odposlechů, žalovaný uvedl, že žalobkyně namítá toliko k jednomu hovoru, k ostatním odkazuje na svá podání v daňovém řízení, což nespĺňuje kvalitu žalobních námitek. K vypořádání se s námitkami žalobkyně na obsah odposlechů žalovaný odkázal na body 180 až 183 napadeného rozhodnutí.
91. Jestliže žalobkyně namítla, že není zřejmé, jaká část odvolání byla důvodná, žalovaný odkázal na příslušné pasáže napadeného rozhodnutí – šlo o plnění přijaté od společnosti Liloma, což zohlednil ve výrocích II až IV napadeného rozhodnutí, kterým změnil platební výměry ve prospěch žalobkyně.

IV. Replika žalobkyně

92. Žalobkyně v replice k vyjádření žalovaného ze dne 30. 9. 2021 namítla, že pokud žalovaný vychází z usnesení Vrchního soudu v Praze ze dne 26. 04. 2021, sp. zn. 3 To 57/2020, kterým Vrchní soud v Praze potvrdil prvostupňový rozsudek vydaný Městským soudem v Praze,

jedná se o skutečnost nastalou po právní moci napadeného rozhodnutí. Nelze z něj proto činit závěry.

93. Setrvala na tom, že o její vině trestním rozsudkem rozhodnuto nebylo, trestní rozsudek nerozhodl ani o otázce oprávněnosti odpočtu. Namítla, že Česká republika prostřednictvím Generálního finančního ředitelství uplatnila nárok na náhradu škody ve výši 3.488.666,- Kč, avšak předmětem tohoto daňového řízení je nárok na odpočet DPH v hodnotě přesahující 200 miliónů korun českých. Tato zásadní disproporce je ze strany žalovaného ponechána zcela bez adekvátního vysvětlení. Získání dokumentů z trestního spisu uváděný žalovaným je v rozporu s požadavky kladenými na ničím nepřerušovaný řetězec úkonů, na základě kterých se může daná listina, dokument či jiný důkaz mající původ v trestním spise objevit ve spise daňovém. Žalovaný bagatelizuje požadavek dle § 57 daňového řádu. V dalším odkázala na dřívější procesní stanovisko.

V. Dosavadní postup soudu

94. Městský soud v řízení k návrhu žalobkyně nepřiznal odkladný účinek žalobě usnesením ze dne 16. 12. 2020, č. j. 10 Af 38/2020 – 68. K návrhu žalovaného pak přerušil řízení usnesením ze dne 13. 1. 2021, č. j. 10 Af 38/2020 – 95 do doby pravomocného rozhodnutí o podnětu žalobkyně k přezkoumání napadeného rozhodnutí. Poté, co Generální finanční ředitelství dne 16. 4. 2021 podnět neshledalo důvodným, soud usnesením ze dne 6. 5. 2021, č. j. 10 Af 38/2020 – 163 vyslovil, že se v řízení pokračuje a zamítl jiný návrh žalovaného ze dne 22. 4. 2021 na přerušování řízení.
95. Žalobkyně poté v replice ze dne 30. 9. 2021 navrhla, aby městský soud řízení přerušil do doby rozhodnutí v trestní věci o odvolání jejího jednatele proti usnesení Vrchního soudu v Praze ze dne 26. 4. 2021, sp. zn. 3 To 57/2020. Městský soud usnesením ze dne 1. 12. 2021, č. j. 10 Af 38/2020 - 254 řízení o žalobě přerušil do doby pravomocného skončení řízení o dovolání jednatele žalobkyně. Usnesením ze dne 18. 10. 2023, č. j. 10 Af 38/2020 – 281 soud vyslovil, že v řízení se pokračuje, neboť o dovolání jednatele žalobkyně bylo rozhodnuto usnesením Nejvyššího soudu ze dne 24. 1. 2023, č. j. 4 Tdo 1106/2022 – 45164.

VI. Další vyjádření procesních stran

96. Žalobkyně se v podání ze dne 18. 9. 2023 vyjádřila k obsahu rozhodnutí Nejvyššího soudu a vymezila se vůči některým jeho skutkovým závěrům a hodnocením.
97. Nejdříve uvedla, že správní soudy ve věcech vedených pod sp. zn. 10 Af 35/2017, 11 Af 50/2016 a 9 Af 53/2016 dospěly k jednoznačnému závěru ohledně faktické existence zdanitelných plnění. Nejvyšší soud se k oprávněnosti nároku na DPH uplatněnému z přijatých zdanitelných plnění od dodavatele AMG Group vyjádřil v rozsudku ze dne 8. 11. 2017, č. j. 4 Afs 130/2017-42, ve kterém odkazoval na vlastní závěry žalovaného, dle kterých předmětná zdanitelná plnění, z nichž byla ze strany žalobkyně uplatněna DPH na vstupu, existovala. Také v rozsudku ze dne 16. 4. 2019, č. j. 4 Afs 104/2018-79, se Nejvyšší správní soud opakovaně zabýval otázkou existence zdanitelných plnění přijatých žalobkyní od AMG Group.
98. V trestním řízení však Městský soud v Praze dospěl k závěru, že zdanitelná plnění přijatá společností EDGE CZ s.r.o. byla fiktivní. Žalobkyni byl soudem přiznán status jakési „zprostředkovatelské společnosti“, byť bylo zjištěno, že žalobkyně daná zdanitelná plnění od AMG Group přijala a následně je prodávala do jiných členských států a uplatňovala za to

nárok na odpočet. Tento závěr potvrdil i Vrchní soud v Praze v usnesení ze dne 26. 4. 2021, sp. zn. 3 To 57/2020. Z obou rozhodnutí trestních soudů je patrné, že trestní soudy nejsou schopny rozlišovat mezi karuselovými a lineárními podvody.

99. Dle žalobkyně je zásadní skutečnost, že předmětem daňových kontrol žalobkyně byla kontrola oprávněnosti nároku na odpočet DPH uplatněného na vstupu, a to ze zdanitelných plnění přijatých od AMG Group. V rámci daňových kontrol nebyly uváděny žádné okolnosti ohledně údajných fiktivních vývozu ani karuselových podvodů. Skutkový stav popsáný trestními soudy se tak zcela odchyluje od skutkového stavu zjištěného v rámci daňových kontrol.
100. Trestní soudy dále na stranách 4 – 14 vymezily krácenou daň, která byla vyjádřena DPH uplatněnou ze všech zdanitelných plnění přijatých žalobkyní od AMG Group. Trestní soudy dle žalobkyně nepochopily fungování základních východisek daně z přidané hodnoty, zejména princip daňové neutrality. Pokud měly dle trestních soudů být vykazovány „fiktivní vývozy“, pak onu krácenou daň měla představovat tato údajně fiktivní osvobozená plnění s nárokem na odpočet na výstupu deklarovaná žalobkyní vůči jejím odběratelům v jiných členských státech, a nikoliv zdanitelná plnění přijatá žalobkyní na vstupu od dodavatele AMG Group.
101. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 16. 4. 2019, č. j. 4 Afs 104/2018-79, odkázal na skutkový stav zjištěný žalovaným, přičemž z toho vyplývá, že žalovaný fiktivní vývozy a fiktivní odběratele v jiných členských státech nezmiňuje, a pouze popisuje, že chybějící daň vznikla v České republice na úrovni tzv. missing traderů, v daném případě společnosti CUBECAPITAL s.r.o. Napojení mezi žalobkyní a touto společností přitom bylo jedním z hlavních důvodů, pro které byla věc vrácena žalovanému k dalšímu řízení.
102. Žalobkyně poukázala na to, že dle Nejvyššího soudu byla všechna plnění zjevně fiktivní, přičemž podvod spočíval v předstíraném nákupu drobné elektroniky, která měla původ v jiném členském státě, a jejím zpětným formálním vývozem skrze uměle vytvořené karuselové společnosti. Nejvyšší soud pominul, že předmětem dokazování nebyla zdanitelná plnění deklarovaná žalobkyní na výstupu, nýbrž reálnost plnění přijatých žalobkyní od AMG Group na vstupu.
103. Pokud by krácená daň měla být představovaná neoprávněným nadměrným odpočtem vzniknuvším "fiktivním exportem", pak by bylo pro účely trestního řízení nutno pracovat se zcela jinými zdanitelnými plněními, přičemž trestní rozsudek Městského soudu v Praze ve vztahu k žalobkyni uvádí jako krácenou daň DPH ze všech zdanitelných plnění přijatých žalobkyní od dodavatele AMG Group. Nejvyšší soud tak pracoval se zcela vadnými premisami, na základě nichž dospěl ke zcela vadným závěrům, které ani neodpovídají zjištěním žalovaného. Vyžádal si přitom celkem čtyři správní spisy, v rámci svého hodnocení se k nim však nevyjádřil. Žalobkyně v dalším setrvala na svém vyjádření ze dne 30. 9. 2021.
104. Žalobkyně dále jmenovala soudní řízení, v nichž byl nárok žalobkyně na odpočet již mnohokrát předmětem rozhodování orgánů finanční správy i správních soudů, přičemž dosud byl nárok žalobkyně na odpočet DPH vždy uznán, neboť zapojení do údajného podvodného řetězce nebylo prokázáno.
105. Žalovaný se sice snaží vzbudit dojem, že došlo k doplnění spisového materiálu o podklady z trestního spisu a vydaná trestní rozhodnutí, která ospravedlňují odlišnost výsledku v nyní projednávané věci. Toto tvrzení žalovaného je přinejmenším zavádějící, neboť i v rámci věci

vedené ohledně zdanitelných období březen, listopad a prosinec 2011 byl spisový materiál v návaznosti na zrušující rozsudky doplněn o rozsáhlé množství podkladů z trestního spisu, a přesto žalovaný v rozhodnutí ze dne 19. 11. 2019 dospěl k závěru, že zjištěné okolnosti nepostačují k učinění závěru o vědomém zapojení žalobkyně do daňového podvodu. Oproti důkaznímu stavu v době vydání předchozích rozhodnutí správních soudů a žalovaného došlo pouze ke změně spočívající ve vydání trestních rozhodnutí.

106. Žalobkyně znovu upozornila, že trestní rozhodnutí byla vydána ve věci bývalých jednatelů žalobkyně, nikoliv žalobkyně samotné. V projednávané věci nebyl proveden test přičitatelnosti trestního jednání statutárního orgánu společnosti, tudíž neexistuje rozsudek, který by žalobkyni shledával vinnou ze spáchání daňového trestného činu, ani neexistuje jednání, které je žalobkyni v tomto ohledu přičitatelné, ačkoliv se žalovaný snaží nabudit opačný dojem. Úvaha žalovaného, že jednání bývalých jednatelů žalobkyně, za které byli pravomocně odsouzeni, je žalobkyni přičitatelné v daňové rovině, nemá žádnou oporu v zákoně a záměrem žalovaného je akorát obejít zákonná a ústavněprávní pravidla týkající se trestní odpovědnosti a vztahu trestního a daňového řízení. Nemístná, nesprávná a nezákonná je i úvaha žalovaného, že popsání jednání bylo žalobkyni přičitatelné na základě § 24 odst. 2 daňového řádu, neboť bylo uskutečněno jejím jménem. Citované ustanovení se týká procesní způsobilosti a toho, kdo za právnickou osobu jedná při správě daní, a rozhodně z něj nevyplývá přičitatelnost jednání jednatele právnické osobě. Pokud trestní soudy neprovedly test přičitatelnosti s pozitivním výsledkem, nelze o přičitatelnosti hovořit.
107. Žalobkyně se dále vymezila vůči tvrzené vázanosti pravomocným trestním rozsudkem Městského soudu v Praze pro účely daňového řízení či řízení před správním soudem i vůči tvrzené povaze tohoto rozsudku jako dostatečného důkazu pro stanovení daně žalobkyni. Žalovaný tento závěr dovozuje z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 3. 2015, č. j. 9 Afs 70/2014-204, s tím, že bylo rozhodováno za skutkového stavu, kdy byla dána jednota mezi daňovým subjektem a pravomocně odsouzeným. Tyto závěry však dle žalobkyně z citovaného rozsudku vůbec nevyplývají. Obdobné přitom platí i pro žalovaným odkazovaný rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 25. 10. 2007, sp. zn. 26 Odo 197/2006, který se v první řadě týká vztahu civilního a trestního řízení a opět stojí na jednotě mezi žalovaným a odsouzeným. Naopak např. v rozsudku Nejvyššího soudu ze dne 16. 7. 2014, sp. zn. 28 Cdo 273/2014, bylo shledáno pochybení odvolacího soudu, které spočívalo právě v nezohledňování rozdílnosti mezi odsouzeným a žalovaným. Žalovaný tak nijak nezohledňuje, že z judikatury zabývající se vázaností soudu či správního orgánu výrokem trestního rozsudku jednoznačně vyplývá, že k takové vázanosti dochází, pouze pokud je dána totožnost mezi odsouzeným a daňovým subjektem. Závěry žalovaného jsou navíc rozporné i např. s nálezem Ústavního soudu ze dne 8. 3. 2012, sp. zn. I. ÚS 1424/09. V projednávané věci tak soud ani žalovaný nejsou vázáni trestním rozsudkem.
108. Podle žalobkyně uplatní projudikovaná pravidla vztahu daňového a trestního řízení. Žalobkyně odkázala na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2023, sp. zn. 6 Afs 125/2021-56, a doplnila, že pokud pro výsledek daňového řízení není rozhodující, zda daňový subjekt spáchal trestný čin, pak tím spíše není rozhodná skutečnost, zda takový čin spáchala osoba od daňového subjektu odlišná. Žalobkyně dále odkázala na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 8. 2020, sp. zn. 10 Afs 43/2020, ze dne 10. 11. 2021, č. j. 10 Afs 34/2021-76, ze dne 25. 4. 2012, sp. zn. 2 Afs 33/2011, ze dne 14. 9. 2006, sp. zn. 7 Afs 55/2005, ze dne 3. 6. 2020, sp. zn. 10 Afs 35/2020, a ze dne 30. 11. 2009, sp. zn. 8 Afs 86/2008. Z uvedené judikatury vyplývá, že nejsou-li splněny podmínky vázanosti výrokem

trestního rozsudku, pak orgány finanční správy z výsledků trestního řízení nevycházejí a nemohou je mechanicky vtahovat do daňového řízení, nýbrž s nimi zacházejí jako s jinými běžnými podklady pro stanovení daně. Správce daně nemůže bez dalšího vycházet ze závěrů a podkladů orgánů činných v trestním řízení a tyto považovat za nezpochybnitelné a dostatečné pro stanovení daně daňovému subjektu. Naopak platí, že jednotlivé podklady a důkazní prostředky musí zákonným způsobem převzít do daňového řízení a vyhodnotit je v kontextu všech svých vlastních zjištění, skutečností a důkazů obsažených v daňovém spisu a používat je, pokud korespondují s dalšími důkazy získanými v rámci daňového řízení, přičemž takové podklady nemohou být v rámci daňového řízení použity jako zásadní důkazy či dokonce důkazy jediné.

109. Podle žalobkyně tak lze uzavřít, že soud ani žalovaný nejsou bez dalšího vázání trestním rozsudkem a tento rozsudek není dostatečný důkaz pro stanovení daně žalobkyni. Naopak musí být provedeno vlastní přezkoumatelné a adekvátní posouzení vědomého zapojení žalobkyně do daňového podvodu, a to při zohlednění všech zjištěných skutečností, dostupných důkazů a uplatněné argumentace v jejich vzájemné souvislosti.
110. Žalobkyně upozornila na skutečnost, že trestní rozhodnutí, kterými dle žalovaného mají být soud i orgány finanční správy vázány a které mají představovat dostatečný důkaz pro stanovení daně žalobkyni, jsou postavena na zcela odlišné argumentaci, procesu dokazování a právních i skutkových závěrech, než jaké za shodného skutkového stavu ve svých rozhodnutích učinily orgány finanční správy a správní soudy. Orgány finanční správy a správní soudy na jedné straně své závěry stavěly na skutečnostech týkajících se společnosti AMG coby dodavatele žalobkyně, resp. na vstupech žalobkyně zakládajících jeho nárok na odpočet DPH. Na straně druhé orgány činné v trestním řízení svou pozornost naopak zaměřovaly na výstupy žalobkyně a plnění realizovaná z její strany ve prospěch jejích odběratelů v jiných členských státech, o něž se nárok na odpočet neopírá, a na těchto vystavěly své závěry.
111. Další nesrovnalostí je skutečnost, že zatímco správní orgány a správní soudy plnění výslovně deklarovaly za skutečně poskytnutá a faktická, orgány činné v trestním řízení argumentují údajnou fiktivností plnění. Učiněné závěry se dále rozcházejí v tom, o jaký podvod na DPH se mělo jednat, když trestní rozhodnutí hovoří o karuselovém podvodu a správní orgány a soudy řešily lineární daňový podvod.
112. Žalobkyně následně citovala pasáže trestního rozsudku Městského soudu v Praze a usnesení Vrchního soudu v Praze, a uvedla, že při posuzování, zda ze strany tehdejších jednatelů žalobkyně došlo k neoprávněnému vylákání daňové výhody v podobě podvodně uplatněného odpočtu DPH z plnění přijatých od AMG Group na vstupu, trestní soudy nezohledňovaly tyto vstupy, nýbrž výstupy, a zabývaly se u nich otázkou jejich fakticity.
113. Žalobkyně citovala i pasáže z usnesení Nejvyššího soudu a doplnila, že i tento polemizoval nad otázkou fakticity plnění, ačkoliv byla posuzována účast na daňovém podvodu. Výše uvedené svědčí jednak o extrémním rozporu v podstatných závěrech orgánů finanční správy a správních soudů a orgánů činných v trestním řízení, a jednak o zjevném neporozumění daňové problematiky ze strany orgánů činných v trestním řízení.
114. Podstatný rozpor přitom není dán pouze v právní rovině, ale rovněž ohledně podstatných skutkových okolností. Odkaz na trestní rozsudek tak rozhodně nepostačuje jako dostatečný důkaz pro stanovení daně žalobkyni, a naopak do řízení vnesl řadu zásadních skutkových a právních rozporů.

115. Soud proto musí provést vlastní přezkoumatelné posouzení a hodnocení nároku žalobkyně na odpočet DPH, v rámci něhož se musí důkladně a přezkoumatelně vypořádat s rozpory ve skutkových i právních závěrech a následně na základě zohlednění uplatněné žalobní argumentace a všech důkazů učinit vlastní bezrozporné a jednoznačné skutkové a právní závěry týkající se nároku žalobkyně na odpočet DPH.
116. Žalobkyně závěrem upozornila na zmatečnost a nesrozumitelnost postupu orgánů finanční správy ve věci výši škody, resp. výši doměřené daně, v kontextu rozhodnutí trestních soudů. Souhrnná výše daňového doměrku za zdaňovací období, která byla řešena v trestním řízení, činí přes 200 000 000 Kč. Generální finanční ředitelství se však v rámci trestního řízení přihlásilo s nárokem na náhradu škody ve výši 3 488 666 Kč. Souhrnná výše daňového doměrku tak bezmála stokrát přesahuje uplatněnou škodu. I tento nesoulad svědčí o tom, že opírat daňové řízení o obsah a výsledky řízení trestního není na místě.
117. Žalovaný v podání ze dne 10. 10. 2023 reagoval na vyjádření žalobkyně ze dne 18. 9. 2023. Žalovaný uvedl, že skutkové a právní závěry učinění v daňovém a trestním řízení si vzájemně neodporují a žalobkyně vytrhla z kontextu určité části odůvodnění. Nelze souhlasit s tvrzením žalobkyně, že Městský soud v Praze ve trestním rozsudku dospěl k závěru, že zdanitelná plnění přijatá žalobkyní byla fiktivní. Pojem „fiktivní“ soud v daném rozsudku použil pouze třikrát, z toho dvakrát v souvislosti s pouhým podezřením na fiktivnost plnění a jednou v souvislosti s odůvodněním výše uloženého trestu. Žalobkyně citovala část tohoto odůvodnění, zcela však opomíjí závěry soudu v bodech 313, 351, 375. Z odůvodnění trestních rozhodnutí jasně vyplývá, že trestní soudy se nezabývaly tím, zda byla uskutečněna zdanitelná plnění, nýbrž tím, že plnění neměla ekonomický význam, tedy že procházela přes nastrčené společnosti, kdy účelem transakcí bylo vylákání nároku na odpočet. Tento závěr trestních soudů je dle žalovaného ve shodě se závěrem daňových orgánů o spáchání podvodu na DPH.
118. Žalovaný je názoru, že městský soud je nyní vázán pravomocným rozsudkem Městského soudu v Praze i Vrchního soudu v Praze. Postupně vyjádřil k judikatuře Nejvyššího správního soudu, na kterou odkázala žalobkyně. Podle žalovaného žalobkyně citovala rozsudky, které na projednávaný případ nejsou přílehlavé, neboť o vázanosti daňových orgánů nebo správních soudů trestními rozsudky pojednávají buď v obecné rovině, nebo za specifických okolností. V případě žalobkyně daňové orgány prováděly vlastní dokazování, přičemž jejich závěry jsou v souladu se závěry trestních soudů o podvodném charakteru řetězce.
119. Ve zbytku žalovaný odkázal na své vyjádření k žalobě.
120. Městský soud zaslal žalovanému také vyjádření žalobkyně ze dne 23. 4. 2021 a k 21. 7. 2021, žalovaný k nim žádné procesní stanovisko neuplatnil.

VII. Jednání

121. Jednání ve věci se konalo 11. 1. 2024. Na něm procesní strany setrvaly na svých procesních stanoviscích.
122. Navrhované důkazy rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 29. 1. 2020, č. j. 40 T 4/2018, Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení ze dne 5. 8. 2020, č. j. 30216/20/5300-21444-711869, vyjádření žalobkyně k Seznámení ze dne 14. 8. 2020, stížnost na postup správce daně dle § 261 zákona daňového řádu ze dne 21. 8. 2020, rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 10. 2020, č. j. 37470/20/5300-21444-711869,

rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 11. 2019, č. j. 45480/19/5300-21444-711869 a č. j. 45473/19/5300-21444-711869, sdělení žalovaného ze dne 23.10.2020, č. j. 40658/20/5300-21444-711869 obsahující seznam písemností, jež jsou součástí spisu žalobkyně, týkající se odvolacího řízení, výzva k poskytnutí informací Policie ČR ze dne 27.08.2020 a výzva k poskytnutí informací pro Vrchní soud v Praze ze dne 27.08.2020 městský soud neprovedl, protože jsou součástí daňového spisu.

123. Pro nadbytečnost soud neprovedl důkazy: reakce Nejvyššího státního zastupitelství ze dne 21. 10. 2020 a příložené vyjádření Nejvyššího státního zastupitelství ze dne 09. 01. 2015, sp. zn. 1 SL 765/2014, rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 23. 1. 2020, č. j. 9 Af 53/2016 – 201; ze dne 4. 12. 2019, č. j. 10 Af 35/2017 – 80 – rozsudky jsou známy soudu z úřední činnosti. Soud neprovedl důkaz pro nadbytečnost znaleckým posudkem ze dne 13. 10. 2020 (včetně jeho pozdějšího doplnění), číslo dle znaleckého deníku 1168/63/2020, zpracovaný znalcem Ing. J. B. Dále soud neprovedl důkaz podnětem žalobkyně k zahájení kontroly z moci úřední ze dne 11. 9. 2020, žádostí o poskytnutí informací dle zákona č. 106/1999 Sb. adresovanou Generálnímu finančnímu ředitelství a Nejvyššímu státnímu zastupitelství – o tom, že žalobkyně takto iniciovala tato řízení, mezi stranami není sporu, stranám jsou tyto podklady známy.
124. Soud na jednání provedl důkazy: Metodický pokyn ke spolupráci orgánů Finanční správy České republiky s orgány činnými v trestním řízení v oblasti bojů s daňovými úniky, č. j. 60584/20/ 7700-00131-506921 včetně Přílohy 5, která se týká „*Použitelnost důkazů získaných v rámci trestního řízení v řízení daňovém*“, sdělení Generálního finančního ředitelství o nedůvodnosti podnětu k nařízení přezkoumání rozhodnutí ze dne 16. 4. 2021, č. j. 11278/21/700-10124-202542, usnesení Vrchního soudu v Praze ze dne 26. 4. 2021, sp. zn. 3 To 57/2020 a Nejvyššího soudu ze dne 24. 1. 2023, sp. zn. 4 Tdo 1106/2022, vyrozumění žalovaného ze dne 30. 9. 2020 o vyřízení stížnosti dle § 261 daňového řádu, č. j. 36203/20/5100-41453-71214, žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti ze dne 29. 10. 2020, vyrozumění Generálního finančního ředitelství ze dne 21. 12. 2020 o vyřízení žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti dle § 261 odst. 6 daňového řádu č. j. 73790/20/7700-10124-202542, sdělení Generálního finančního ředitelství odboru vnitřní kontroly ze dne 29. 12. 2020, č. j. 75593/20/7500-00076-101277 k podnětu k zahájení kontroly z moci úřední ve smyslu § 5 a § 22 zákona č. 255/2012 Sb., o kontrole.

VIII. Posouzení věci Městským soudem v Praze

125. *Městský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán (srov. § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů – dále jen „s. ř. s.“), včetně řízení, které jeho vydání předcházelo. Při přezkoumání tohoto rozhodnutí městský soud vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).*

I. Právní východiska věci

126. Zákonná úprava odpočtu daně z přidané hodnoty (dále též „DPH“) je obsažena v §§ 72 až 79 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále též „zákon o dani z přidané hodnoty“), jež transponují čl. 162 až 192 Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“).

127. K dané problematice existuje hojná judikatura Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) a Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“), která je známá i oběma stranám sporu. Městský soud proto shrnuje nejpodstatnější závěry ustálené judikatury.
128. Judikatura Soudního dvora (např. rozsudek ve spojené věci C-354/03, C-355/03 a C-484/03 Optigen Ltd, Fukrum Electronics Ltd a Bond House Systems Ltd ze dne 12. 1. 2006, či rozsudek Soudního dvora ze dne 21. 6. 2012, ve spojených věcech Mahagében kft a Péter Dávid, C-80/11 a C-142/11), ze které vychází ve své rozhodovací praxi i Nejvyšší správní soud, pojmem „*podvod na dani z přidané hodnoty*“ označuje situace, v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem dříve šesté směrnice, nyní směrnice 2006/112/ES o DPH, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám.
129. Nárok na odpočet daně je nedílnou součástí systému DPH a zásadně nesmí být omezen. Výjimku představují situace, kdy daňový subjekt uplatňuje nárok na odpočet daně podvodně nebo zneužívajícím způsobem. Takový postup narušuje daňovou neutralitu. Nelze však za „jednoho“ a „dalšího“ automaticky považovat „kteréhokoli“ z účastníků v řetězci obchodů, ale vždy je třeba hledat skutkové vztahy a příčinnou souvislost mezi neodvedením daně a uplatněním nároku na odpočet a prokázat, že subjekt minimálně mohl vědět o skutečnostech ukazujících na možné podvodné jednání za účelem vylákání odpočtu na DPH (rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2018, čj. 5 Afs 60/2017-60, č. 3705/2018 Sb. NSS, Vyrtych, bod 69).
130. Obecně platí, že pokud daňový subjekt prokáže přijetí zdanitelného plnění a splní zákonem stanovené podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně (§ 72 a 73 zákona o dani z přidané hodnoty, může správce daně neuznat odpočet jen v případě, že prokáže podvod na dani z přidané hodnoty, o kterém daňový subjekt věděl nebo měl vědět, a to k okamžiku obchodování) (rozsudek Soudního dvora ze dne 12. 1. 2006, Optigen, spojené věci C-354/03, C-355/03 a C-484/03, odst. 55 a výrok).
131. Transakce, jimiž se takový podvod uskutečňuje, neodpovídají běžným obchodním podmínkám (rozsudek NSS ze dne 25. 7. 2019, čj. 10 Afs 182/2018-42, *Easy Working*, bod 30 a judikatura tam citovaná). Za takové situace je při posuzování nároku na odpočet daně nutné hodnotit všechny okolnosti transakce, včetně právních, obchodních a osobních vazeb mezi zúčastněnými subjekty (rozsudek NSS ze dne 31. 8. 2016, čj. 2 Afs 55/2016-38, č. 3505/2017 Sb. NSS, bod 34).
132. Subjekty účastníci se podvodu na dani z přidané hodnoty definoval např. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 3. 6. 2022, č. j. 10 Afs 469/2021-50. Tzv. „*missing trader*“ je plátce, který daň na výstupu nepřizná nebo přizná, ale nezaplatí. „*Broker*“ je naproti tomu plátce, který čerpá nárok na odpočet daně, která není missing traderem uhrazena v jednom nebo ve více člancích řetězce. Krom toho je třeba zmínit tzv. „*buffera*“, kterým je plátce, jehož role je pomocná a zastírací (zastření přímé vazby mezi plátcí typu missing trader a broker), v řetězci proto může vystupovat celá řada plátců typu buffer.
133. Daňové orgány nemají povinnost prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod, musí však vysvětlit, v čem tkvěla podstata daňového podvodu, či vylíčit řetězec skutkových okolností, ze kterých je v souhrnu možné dovozovat, že se o daňový podvod jednalo, a že daňový subjekt o podvodu věděl nebo vědět měl a mohl (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2018, č. j. 9 Afs 333/2017 - 63).

134. Subjekty, které přijmou veškerá opatření, která od nich mohou být rozumně vyžadována, aby zajistily, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, musí mít možnost důvěřovat legalitě realizovaných plnění, aniž by riskovaly ztrátu svého nároku na odpočet daně z přidané hodnoty. Zároveň ovšem platí, že je 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 (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 12. 2011, č. j. 9 Afs 44/2011 - 343).
135. Pokud daňový subjekt v běžném obchodním styku uzavře řádnou smlouvu se svým dodavatelem, nelze po něm požadovat, aby v rámci „obezřetnosti“ předvídal a prověřoval všechny možné subjekty (subdodavatele), které se na obchodní transakci jakkoli v různých fázích podílely. Naopak zcela na místě takový požadavek bude tam, kde již samotný dodavatel (z hlediska jeho samotné faktické existence, sídla, kontaktnosti), s nímž daňový subjekt uzavírá obchod, nebo samotný předmět dodávky (rizikovost komodity, rozsah dodávky, fakticita plnění, její relevantnost ve vztahu k předmětu činnosti apod.) či její cena či jiné okolnosti budou vykazovat určité znaky pochybností o „solidnosti“ transakce, její vážnosti či smyslu a úmyslu jednajících (vylákat daňovou výhodou). V takovém případě lze na míru obezřetnosti a adekvátních opatření ze strany osoby povinné k dani k minimalizaci své účasti na možném podvodném jednání klást při uzavírání obchodu důvodně přísné požadavky (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017 - 60).
136. V rámci hodnocení vědomosti daňového subjektu o podvodném jednání musí správce daně vzít v úvahu také to, zda daňový subjekt přijal při výkonu své činnosti taková opatření, která od něj lze rozumně vyžadovat, aby zajistil, že jeho plnění není součástí daňového podvodu (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 15/2014 - 59). To, jaká opatření přijal a proč byl v dobré víře, že svým jednáním nepřispívá k podvodu na dani z přidané hodnoty, však musí tvrdit a prokazovat daňový subjekt, který uplatňuje nárok na odpočet daně (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2013, č. j. 5 Afs 83/2012 - 46, č. 2925/2013 Sb. NSS, nebo ze dne 28. 1. 2016, č. j. 4 Afs 233/2015 - 47, odst. 66).
137. Správce daně tedy musí jednak prokázat, že v dané věci se stal daňový podvod, jednak musí prokázat „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“ (takto v bodě 15 cit. rozsudek *Mahagében*, spojené věci C-80/11 a C-142/11, bod 49, podobně cit. věc *VYRTYCH*, 5 Afs 60/2017, bod 56, nebo rozsudek ze dne 25. 7. 2019, čj. 10 Afs 182/2018-42, věc *Easy Working*, část III.B.).
138. Na správci daně tedy leží důkazní břemeno k prokázání buď vědomosti daňového subjektu o účasti na podvodu, anebo takové neobezřetnosti daňového subjektu, že kdyby k ní nedošlo, subjekt by s největší pravděpodobností rozpoznal, že se do podvodu na DPH svým jednáním zapojil, a mohl by se takového zapojení vyvarovat (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 5. 2018, č. j. 9 Afs 194/2017 - 34, ze dne 1. 6. 2020, č. j. 2 Afs 218/2020 - 46).
139. Účast daňového subjektu na řetězci, který byl zasažen daňovým podvodem, se posuzuje v tomto testu: **1) správce daně** je povinen vysvětlit, v čem tkvěla podstata daňového podvodu, tedy vylíčit řetězec skutkových okolností, ze kterých je v souhrnu možné dovozovat, že se

o daňový podvod jednalo; 2) pokud správce daně prokáže, že byl spáchán daňový podvod, zkoumá subjektivní stránku účasti konkrétního daňového subjektu na podvodu; 3) pokud správce daně prokáže obě dvě podmínky, tj. existenci podvodu a zaviněnou účast v podvodném obchodním řetězci, má daňový subjekt šanci se vyvinut, pokud prokáže, že přijal dostatečná opatření, která měla zamezit tomu, aby se účastnil podvodných obchodů (rozsudek NSS ze dne 20. 1. 2021, čj. 10 Afs 206/2020-41, *PM Trading*, bod 13).

140. Platí současně, že relevantní skutkové okolnosti nelze mnohdy striktně kategorizovat na ty osvědčující výhradně splnění podmínky č. 1, podmínky č. 2, či podmínky č. 3. Je naopak zřejmé, že některé okolnosti budou mít relevanci současně pro více kroků výše popsaného testu (k „prostupnosti“ jednotlivých kategorií ostatně viz např. i rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 7. 2019, č. j. 10 Afs 182/2018 - 42). Nastalou skutkovou situaci je vždy nutno posoudit komplexně a dospět k závěru, zda veškeré zjištěné indicie ve svém souhrnu svědčí o splnění všech podmínek pro odepření nároku na odpočet daně z důvodu zapojení do podvodného řetězce (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 6. 2020, č. j. 2 Afs 218/2020 - 46).
141. Jak bylo rekapitulováno již výše, žalobkyně v žalobě vznesla řadu dílčích námitek, kterými namítla jednak vady procesního charakteru, tak i věcné vady. Městský soud se v první řadě zabýval vytykanými procesními vadami daňového řízení.

II. Procesní námítka

a) nakládání se spisem v rozporu s § 115 odst. 2 daňového řádu, zákonnost postupu pro doplnění podkladů z trestního řízení a jejich užití v daňovém řízení

142. Soud nejprve nepřisvědčil obecné námitce žalobkyně, že z napadeného rozhodnutí není jasné, z jakých důkazních prostředků žalovaný vycházel. Z bodů 11 – 14 Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzvy k vyjádření se v rámci odvolacího řízení ze dne 5. 8. 2020, č. j. 30216/20/5300-21444-711869 (dále též „*Seznámení*“) vyplývá, kterými podklady trestního řízení bylo doplněno dokazování oproti předchozímu řízení /které skončilo vydáním rozsudků městského soudu ze dne 4. 12. 2019, č. j. 10 Af 35/2017 – 80 (dále jen „*rozsudek 1*“) a ze dne 23. 1. 2020, č. j. 9 Af 53/2016 – 201 (dále jen „*rozsudek 2*“)/. Totéž vyplývá z bodu 12 – 14 napadeného rozhodnutí. Žalovaný poté v rámci bodů 18 – 59 odůvodnění Seznámení a v rámci bodů 48 a násl. odůvodnění napadeného kroku hodnotil okolnosti svědčící o zapojení žalobkyně do podvodného řetězce a ze kterých podkladů to vyplývá. Podle soudu tedy již ze Seznámení mělo být žalobkyni zjevné, na základě kterých důkazů a jak žalovaný hodnotil jednání žalobkyně.
143. Co se týče označení zahrnutých odposlechů do daňového řízení, žalovaný v bodu 13 Seznámení žalobkyni sdělil, že dne 23. 7. 2020 byl spisový materiál doplněn o kopie záznamů telefonních odposlechů M. K. a J. V. – mj. tel. hovory ze dne 17. 5. 2012, ze dne 18. 5. 2012 (b. 236 Rozsudku 3) a ze dne 27. 8. 2012 (b. 237 Rozsudku 3). Městský soud přisvědčil žalobkyni v tom, že takový výčet není kompletní a je z něj zjevné, že spisový materiál byl doplněn i o další záznamy telefonních odposlechů, které již žalovaný nijak nespécifikoval. Na stranu druhou – žalobkyně dne 17. 8. 2020 v rámci vyjádření se k Seznámení požádala o zaslání podkladů trestního řízení, které byly v seznámení i takto neurčitě označeny. Tyto podklady jí byly poskytnuty ve dnech 19. 8. a 24. 8. 2020 částečně prostřednictvím datové schránky a částečně na nosiči CD. Z protokolu o předání záznamů na nosiči CD dne 24. 8. 2020 pak vyplývá, že žalobkyni byly předány záznamy telefonních odposlechů ze dne 17. 5., 18. 5., 27. 8. 2012 a dále z několika dalších dní v rozmezí května, června, července, srpna

a září 2012 a z ledna a února 2013. I když tedy žalovaný v Seznámení z 5. 8. 2020 a poté i v rozhodnutí, co se týče odposlechů, neoznačil převzaté důkazy kompletním výčtem, žalobkyně byla fakticky tedy seznámena se všemi odposlechy převzatými z trestního řízení. Podstatné pak je to, že v Seznámení (body 58 až 60) i v napadeném rozhodnutí (body 90 až 92) žalovaný hodnotil jako podklad daňového řízení trestní rozsudek 3 a v něm citované odposlechy telefonických hovorů pouze ze dnů 17. 5., 18. 5. a 27. 8. 2012. Ty žalovaný Seznámení i v napadeném rozhodnutí označil, žalobkyni bylo tak zřejmé, že právě tyto podklady byly převzaty z trestního řízení, tak i to, že jako důkaz byl použit trestní rozsudek 3 v těch částech, které se zabývaly odposlechy ze dne 17. 5., 18. 5., 27. 8. 2012.

144. Jiné odposlechy resp. jiné části rozsudku 3, které by se zabývaly i dalšími odposlechy, žalovaný nijak nehodnotil. Žalobkyně proto nemohla být nijak zkrácena na svých právech tím, že v Seznámení, resp. i v napadeném rozhodnutí jsou uvedeny výslovně jen ty podklady trestního řízení, které byly hodnoceny jako důkaz, zatímco jiné, které jako důkaz hodnoceny ani nebyly, vyjmenované nejsou.
145. Městský soud v Praze v dřívějších rozsudcích ve věci č. j. 11 Af 50/2016 – 160, č. j. 10 Af 35/2017 – 80, č. j. 9 Af 53/2016 – 201 shledal, že správce daně k jednotlivým stupňům algoritmu pro hodnocení účasti žalobkyně v podvodném řetězci neunesl důkazní břemeno. Ze správního spisu vyplývá, že žalovaný proto dne 28. 2. 2020 pod č. j. 8845/20/5300-21444-711869 a č. j. 8883/20/5300-21444-711869 v návaznosti na rozsudky Městského soudu v Praze ze dne 4. 12. 2019, č. j. 10 Af 35/2017 – 80 a ze dne 23. 1. 2020, č. j. 9 Af 53/2016 – 201, nejprve obecně uložil správci daně, aby prověřil několik skutečností. Aby identifikoval další objektivní okolnosti, rovněž aby posoudil objektivní okolnosti s ohledem na dlouhodobou spolupráci žalobkyně a společnosti AMG, aby posoudil vazby žalobkyně na další články řetězce a vědomosti žalobkyně o těchto člancích, aby porovnal podmínky spolupráce žalobkyně s AMG a Liloma s dalšími dodavateli ve stejných zdaňovacích obdobích.
146. Správce daně tak učinil ve dnech 30. 4. 2020 pod č. j. 3726178/20/2000-11442-204651 a 3. 6. 2020, č. j. 4713135/20/2010-61561-109800. Zajistil znalecký posudek č. 29/2016 společnosti A-Consult Plus, spol. s r.o. (dále též „znalecký posudek“), tiskové sestavy telefonních odposlechů, vyhodnocení informací získaných z datových schránek zúčastněných společností, úřední záznamy a kopie písemností získaných mj. z daňových řízení vedených u společností zapojených do obchodních řetězců, v nichž figurovala společnost AMG.
147. Na tato sdělení reagovala žalobkyně v podáních ze dne 15. 6. 2020, kdy rozporovala závěry správce daně, které vyplývaly mj. z vyhodnocení znaleckého posudku a odposlechů.
148. Následně žalovaný doplnil do spisu trestní rozsudek ve věci sp. zn. 40 T 4/2018, o čemž žalobkyni informoval dne 29. 6. 2020, pod č. j. 25356/20/5300-21444-711869.
149. Žalovaný na základě vyhodnocení informací z trestního rozsudku uložil správci daně v bodech 3 a 4 pokynu ze dne 30. 6. 2020 pod č. j. 25526/20/5300-21444-711869, aby zajistil podklady z trestního řízení – kopie výslechu J. V. a M. K., kopii výslechu JUDr. Jakuba Hlíny, kopie protokolů z domovních prohlídek, kopie písemností nalezených při domovní prohlídce na adrese Praha, Václavské náměstí 846/1, Palác Koruna na disk HDD OCZ 120 GB, zachycující grafy znázorňující propojení obchodních společností do řetězců, kopie záznamů policejních odposlechů – telefonické hovory z 17. 5., 18. 5. a 27. 8. 2012, vyhodnocení datových schránek společnosti Centivu, s.r.o., Ortona Trade s.r.o., Centro Specia s.r.o., Topbox s.r.o., Nine Eleven, společnosti Atropo Suport s.r.o., Cubecapital s.r.o.

150. Správce daně podklady doplnil dne 23. 7. 2020, to včetně podkladů z daňových řízení o osobách, které se účastnily v obchodním řetězci (šlo o protokoly o jednání a o výsledku, úřední záznamy o výsledku postupu k odstranění pochybností, ke stanovení daně pomůckami, poskytnutí informací orgánům finanční správy v daňovém řízení aj.). O zařazení těchto podkladů byla žalobkyně informována sdělením žalovaného ze dne 28. 7. 2020, č. j. 29171/20/5300-21444-711869.
151. Dne 5. 8. 2020 pod č. j. 30216/20/5300-21444-711869 žalovaný podle § 115 odst. 2 daňového řádu žalobkyni seznámil se zjištěnými skutečnostmi a vyzval ji k vyjádření se v rámci odvolacího řízení. Na straně 5 a násl. seznámil žalobkyni s nově doplněnými podklady pro řízení a s hodnocením věci.
152. Žalobkyně se vyjádřila dne 14. 8. 2020 mj. k doplněným podkladům, navrhla dokazování rozhodnutími žalovaného ze dne 19. 11. 2019, č. j. 45480/19/5300-21444-711869 a č. j. 45473/19/5300-21444-711869 a rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 4. 2019, č. j. 4 Afs 104/2018 – 90.
153. Následně žalovaný pod č. j. 32959/20/5300-21444-711869 uložil správci daně, aby do 2. 9. 2020 doplnil správní spis o kopii příkazu Obvodního soudu v Praze 10 k odposlechu ze dne 4. 5. 2012, sp. zn. V23/2012 a o podklady, na základě kterých správce daně nahlížel do trestního spisu.
154. Žalovaný rovněž sám požádal pod č. j. 32961/20/5300-21444-711869 a 32963/20/5300-21444-711869 Policii České republiky a Vrchní soud v Praze podle § 57 odst. 1, § 93 odst. 4 a § 58 daňového řádu o příkaz Obvodního soudu v Praze 10 k odposlechu ze dne 4. 5. 2012, sp. zn. V23/2012. Policie této žádosti vyhověla dne 31. 8. 2020, pod č. j. NCOZ-501-2160/TČ-2016-417304.
155. Správce daně doplnil spis o požadované podklady dne 1. 9. 2020. Předložil příkaz k odposlechu Obvodního soudu pro Prahu 10, sp. zn. V23/2012, pověření úřední osoby k nahlížení do trestního spisu u Vrchního soudu v Praze sp. zn. 3 To 57/2020 ze dne 28. 8. 2020, pověření téže úřední osoby k nahlížení do trestního spisu u Městského soudu v Praze sp. zn. 40 T 4/2018 ze dne 2. 7. 2020, úřední záznam ze dne 3. 7., 7. 7. 2020 o nahlížení do spisu sp. zn. 40 T 4/2018 u Městského soudu v Praze (z nichž vyplývá, že podklady ze spisu získal pověřený pracovník v digitální podobě), žádost ze dne 7. 7. 2020 přijatou dle prezenčního razítka téhož dne Městským soudem v Praze o vyhotovení kopií 2 CD ve svazku č. 10 pod číslem 3459 a 3469 (ty jsou v trestním spisu identifikovány jako protokoly o záznamu telekomunikačního provozu č. 604 888 008 a 731 987 987 + disk se záznamem). Žalovaný poté dne 4. 9. 2020 přeřadil z neveřejné části spisu Protokol o záznamu telekomunikačního provozu č. j. 113-9/2012-UZC/PL a jako doplnění odvolání zařadil i stížnost žalobkyně ze dne 21. 8. 2020 na postup správce daně.
156. Dne 2. 10. 2020 žalovaný vydal napadené rozhodnutí. Z jeho odůvodnění vyplývá, že z podkladů trestního řízení byly získány a hodnoceny následující podklady: ve vztahu k existenci podvodu v plnění, které žalobkyně přijala od společnosti AMG, šlo o znalecký posudek, rozsudek 3, vyhodnocení informací získaných z datových schránek. Ve vztahu k objektivním okolnostem šlo o sestavy odposlechů, trestní rozsudek 3, znalecký posudek, vyhodnocení informací získaných z datové schránky žalobkyně, rozsudek 3. Rovněž v rámci vypořádání odvolacích důvodů žalovaný vycházel z rozsudku 3, znaleckého posudku, z odposlechů, vyhodnocení přihlašování dle IP adres, vhodnost výběru společnosti AMG dle vyjádření v rozsudku 3.

157. Žalobkyně dne 14. 10. 2020 požádala žalovaného o výčet důkazních prostředků, na které odkazuje v bodu 14 žalovaného rozhodnutí a o zaslání důkazních prostředků – příkazu k odposlechu a dalších podkladů k nahlížení do spisu. Tomu žalovaný vyhověl dne 19. 10. 2020 a podklady žalobkyni zaslal.
158. Podle § 8 odst. 1 daňového řádu správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo.
159. Podle § 93 odst. 1 daňového řádu lze jako důkazních prostředků užít všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem, a to i těch, které byly získány před zahájením řízení. Jde zejména o tvrzení daňového subjektu, listiny, znalecké posudky, svědecké výpovědi a ohledání věci.
160. Podle § 93 odst. 4 daňového řádu orgány veřejné moci a osoby, které mají listiny a další věci nezbytné pro správu daní, které mohou být důkazním prostředkem při správě daní, jsou povinny za podmínek podle § 58 na vyžádání správce daně listiny nebo jejich kopie a jiné věci vydat nebo zapůjčit k ohledání; ustanovení § 96 odst. 3 se použije obdobně. Vyžaduje-li to účel řízení, může si správce daně vyžádat úřední ověření předložené kopie.
161. Obecně podle § 57 odst. 1 daňového řádu platí, že povinnost poskytnout údaje na základě vyžádání správce daně mají orgány veřejné moci a osoby, které mj. c) provádějí řízení v případech, jejichž předmět podléhá daňové povinnosti.
162. Podle § 58 odst. 1 daňového řádu orgány veřejné moci a osoby uvedené v § 57 a § 57a jsou povinny poskytnout bezúplatně na vyžádání správce daně stanovené údaje nebo dokumenty, a to v rozsahu nezbytném pro správu daní.
163. Z citovaných ustanovení § 8, § 93, § 57 a § 58 daňového řádu vyplývá, že podklady k daňovému řízení nemusejí pocházet pouze z činnosti správce daně, ale mohou být získány i od jiných osob či dokonce orgánů veřejné moci. Policii ČR, soudy nebo státní zastupitelství je nepochybně třeba považovat za orgán veřejné moci ve smyslu § 57 odst. 1 daňového řádu.
164. Podle § 93 odst. 1 daňového řádu jako důkazních prostředků lze užít všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem. Jako důkazní prostředek lze tedy použít cokoli, co povede ke zjištění skutečného stavu věci. Judikatura Nejvyššího správního soudu opakovaně zdůrazňuje, že důkazní prostředky z trestního řízení jsou v řízení daňovém použitelné (viz např. rozsudek čj. 6 Afs 257/2017-31, bod 13). Tím spíše může být důkazním prostředkem v daňovém řízení konečné rozhodnutí trestního soudu (rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2023, čj. 6 Afs 125/2021-56).
165. Z rozsudku Městského soudu v Praze sp. zn. 40 T 4/2018 poté vyplývá a mezi stranami je to i nesporné, že stát – Česká republika – měl v trestním řízení procesní postavení poškozeného. Stát byl pak v trestním řízení zastoupen právě Finančním úřadem pro hlavní město Prahu.
166. Podle § 65 odst. 4 trestního řádu mohou státní orgány do trestních spisů nahlížet v souladu s výslovným zákonným zmocněním. Právě poškozený má poté podle § 65 odst. 1 trestního řádu oprávnění nahlížet do spisů, s výjimkou protokolu o hlasování a osobních údajů svědka podle § 55 odst. 2, činit si z nich výpisky a poznámky a pořizovat si na své náklady kopie spisů a jejich částí.

167. Ze správního spisu skutečně vyplývá, že podklady z trestního řízení, které byly založeny po zrušujících rozsudcích (tj. ty, kterými správce daně nedisponoval v rozhodnutích ze dne 19. 11. 2019), získal správce daně Finanční úřad pro hlavní město Prahu primárně svou procesní aktivitou v rámci nahlížení do spisu Městského soudu v Praze do spisu sp. zn. 40 T 4/2018 ve dnech 3. 7 a 7. 7. 2020. Správní spis totiž obsahuje sdělení správce daně ze dne 21. 7. 2020 o tom, že požadované podklady byly zajištěny u Městského soudu v Praze; nepřímou tedy z toho lze dovodit, že tak bylo učiněno v rámci nahlížení do spisu. Tomu svědčí i to, že ve veřejné části správního spisu jsou tyto podklady založeny v listinné podobě jako fotokopie (zahrnují i označení čísel listů v trestním spisu), doba porízení těchto podkladů navazuje na pokyn žalovaného k obstarání podkladů z trestního řízení ze dne 30. 6. 2020. Vyhledávací část správního spisu poté obsahuje CD, na němž je uloženo v elektronické podobě násobně více podkladů z trestního spisu. Žalovaný a správce daně tedy do veřejné části spisu zahrnuli menší množství podkladů, než kolik jich původně získali a zařadili do vyhledávací části spisu.
168. Do sféry správce daně se tyto podklady nepochybně dostaly zákonným způsobem – při nahlížení v souladu s § 65 odst. 1 trestního řádu. Takto získané podklady pak mohly být podkladem pro řízení dle § 93 odst. 1 daňového řádu, navíc i rozsudek 3 byl doručen Finančnímu úřadu pro hlavní město Prahu jakožto zástupci poškozeného - státu.
169. Mimo tyto podklady získané při nahlížení získal správce daně pouze příkaz k odposlechu od Policie České republiky a to na základě výzvy dle § 57, § 58 a § 93 daňového řádu (tato výzva součástí spisu je). Výzvu správce daně původně adresoval (dle poznámky na těchto písemnostech) ve dnech 27. 8. a 28. 8. 2020 Vrchnímu soudu v Praze a policejnímu orgánu. Jelikož policie na tuto výzvu odpověděla dne 31. 8. 2020, je zjevné, že jí skutečně byla doručena.
170. Žalobkyně k tomu namítla, že po Seznámení bylo do spisu založeno ještě několik dalších podkladů, se kterými nebyla seznámena. O založení těchto podkladů do daňového spisu se žalobkyně dozvěděla až z bodu 14 napadeného rozhodnutí, ze spisu totiž nevyplývá, že by žalovaný žalobkyni seznámil s tím, že tyto podklady do správního spisu založil. Konkrétně se s těmito písemnostmi se žalobkyně pak seznámila ve sdělení žalovaného ze dne 19. 10. 2020 na základě žádosti ze dne 14. 10. 2020, v němž žalovaný provedl jednak výčet založených podkladů a žalobkyni je v příloze i zaslal.
171. Ze správního spisu vyplývá, že po Seznámení a vyjádření se žalobkyně k seznámení žalovaný založil 7 podkladů (2x pověření k nahlížení do spisu, 2x záznam o nahlížení do spisu, 1x žádost o poskytnutí části obsahu spisu, příkaz k odposlechu a protokol o telekomunikačním záznamu, který se vztahuje k tomuto příkazu).
172. Podle názoru soudu prokazují tyto písemnosti jen tolik, že podklady trestního řízení se do sféry správce daně dostaly zákonným způsobem (to platí u 5 výše vyjmenovaných písemností k získání podkladů z trestního spisu, u výzvy k poskytnutí příkazu k odposlechu). Příkaz k odposlechu a protokol o záznamu telekomunikačního hovoru dle § 88 odst. 6 trestního řádu pak prokazují, že byly splněny náležitosti trestního řádu pro nařízení a provedení odposlechů.
173. Samotným pozdějším založením těchto podkladů do správního spisu však podle názoru soudu nebyla žalobkyně nijak na svých právech zkrácena. Co se týče namítané povinnosti seznámit žalobkyni s těmito dodatečně získanými podklady v odvolacím řízení, podle § 115 odst. 2 daňového řádu platí, že provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými

skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele.

174. Nejvyšší správní soud v rozsudku rozšířeného senátu ze dne 24. 6. 2020, č. j. 1 Afs 438/2017 - 52, vyložil, že zákonodárce v ustanovení § 115 odst. 2 daňového řádu zřetelně rozlišil mezi důkazními prostředky, důkazy a zjištěnými skutečnostmi. Provedené důkazy ještě netvoří skutková zjištění. „Zjistit“ nějakou skutečnost znamená podrobit provedené důkazy hodnocení, v němž se jednotlivé důkazy klasifikují z hlediska závažnosti (způsobnosti přispět k objasnění a prokázání dokazované skutečnosti), zákonnosti (zákonného způsobu jejich vyhledání, obstarání, fixace a provedení) a věrohodnosti (pravdivosti). Zjištěnou skutečností (skutkovým zjištěním) se rozumí výsledek hodnocení důkazů též z hlediska úplnosti a správnosti. Neprovádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, povinnost seznámit odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, z nichž tyto skutečnosti plynou, před vydáním rozhodnutí o odvolání nemá (§ 115 odst. 2 věta první daňového řádu *a contrario*).
175. Co se týče všech 7 dodatečně založených podkladů (příkaz k odposlechu, protokol o telekomunikačním záznamu a 5 dokladů o nahlížení – 2 pověření, 2 záznamy o nahlížení a žádost o poskytnutí podkladů ze spisu) ty nebyly vůbec hodnoceny jako důkazy k objektivním skutečnostem nebo k podvodnému jednání žalobkyně a nebyly jimi zjištěny další zásadní skutečnosti. Žalovaný k nim konstatoval v rozhodnutí především to, že tyto podklady byly založeny do spisu a žádné závěry z nich nečinil. V bodě 181 napadeného rozhodnutí sice žalovaný poukazuje na příkaz k odposlechu a na protokol o záznamu telekomunikačního provozu č. j. 113-9/2012-UZC/PL v té souvislosti, že mu z něj (k námitce žalobkyně) vyplývá, že v odposleších jde o hlas jednatele M. K. Primárně ovšem tato skutečnost žalovanému vyplynula z rozsudku 3, tyto dva podklady tuto skutečnost dle žalovaného pouze potvrzovaly. Tato skutečnost tedy nebyla těmito dvěma podklady primárně zjištěna a prokazována.
176. Žalobkyně, kromě námítky, že s těmito dodatečně získanými podklady nebyla včas seznámena a že jí nebylo známo, o jaké písemnosti získané z nahlížení do trestního spisu šlo, nenamítá, jak konkrétně byla zkrácena na svých právech tím, že tyto podklady byly založeny do spisu později a jak by se změnila její procesní situace, pokud by byla s nimi seznámena před vydáním napadeného rozhodnutí.
177. Soudu žádné zkrácení práv žalobkyně nevyplývá ani ze spisu. Žalobkyně obecně měla možnost k podkladům z trestního řízení uplatnit procesní obranu, neboť toho, jaké podklady trestního řízení byly přejaty do daňového řízení, si žalobkyně byla vědoma již v průběhu řízení. Ke znaleckému posudku, k vyhodnocení IP adres, k rozsudku 3, k odposlechům, k přepisům hovorů námítka uplatnila ve vyjádření ze dne 14. 8. 2020 k Seznámení. Požádala navíc o zaslání těchto podkladů, čemuž bylo vyhověno – např. audiosoubory s odposlechy jí byly předány ve dnech 21. 8. 2020 a 24. 8. 2020, přičemž proti jejich použití uplatnila stížnost dne 21. 8. 2020 - to včetně námítky, že součástí spisu by měl být i příkaz k odposlechu (což bylo posouzeno i jako doplnění odvolání). V tomto vyjádření proto námítka např. proti zákonnosti či přípustnosti přejímání podkladů z trestního řízení uplatnit mohla. V procesní obraně proti převzatým podkladům trestního řízení jí tedy nijak nebránilo to, že příkaz k odposlechům, záznamy o nahlížení do trestního spisu a protokol o

telekomunikačním provozu dle § 88 odst. 6 trestního řádu nebyly před Seznámením součástí daňového spisu.

178. Jelikož byly do spisu založeny důkazní prostředky, na kterých však žalovaný skutkové závěry nijak nestavěl, nebyl podle § 115 odst. 2 daňového řádu povinen s nimi žalobkyni před vydáním rozhodnutí znovu seznamovat a umožnit jí se k nim zvláště vyjádřit. Tím spíše nebylo ani vadou, pokud žalobkyně nebyla zvláště seznámena s tím, které všechny podklady o nahlížení do trestního spisu byly takto do daňového spisu založeny.
179. Žalobkyně v dalším sporuje přípustnost odposlechů v daňovém řízení a trestního rozsudku 3, který v dané době nebyl pravomocný.
180. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017 – 60 a ze dne 25. 4. 2012, č. j. 2 Afs 33/2011 – 78 předně vyložil, že trestní řízení i daňové řízení jsou samostatná řízení, která probíhají, aniž by jedno řízení bylo podmíněno řízením druhým. Každé z nich má vlastní procesní pravidla, zcela jiný předmět řízení a především vlastní skutkové podstaty; podvod ve smyslu daňové judikatury má odlišnou skutkovou podstatu, jakož i jiná pravidla posuzování, než trestní zákoník.
181. Judikatura poté přijala řadu závěrů, co se týče přípustnosti důkazů majících původ v trestním řízení pro řízení daňové.
182. Přípustnost protokolu o výslechu svědka z trestního řízení v daňovém řízení dovodil např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 7. 2009, čj. 1 Afs 19/2009-57 a rozsudek téhož soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, „*Listiny, z nichž je patrný obsah výpovědí svědků z jiných řízení, mohou ovšem být za splnění určitých podmínek také podkladem pro rozhodnutí: V první řadě musí být pořizeny nezávisle na příslušném daňovém řízení (tj. zejména nesmí být v jiném řízení pořizeny účelově proto, aby se správce daně vyhnul povinnosti umožnit daňovému subjektu být přítomen výslechu svědka a klást mu otázky). Dále je třeba, aby v onom jiném řízení byly pořizeny v souladu se zákonem (tuto předběžnou otázku správce daně vyřeší podle § 28 d. ř.) a aby se do sféry správce daně dostaly zákonným způsobem (nelze tedy například jako důkazu užít listiny, jež byla součástí spisu, k jehož obsahu správce daně z těch či oněch důvodů neměl podle zákona přístup). Konečně musí být uvedené listiny daňovému subjektu zpřístupněny, aby se mohl seznámit s jejich obsahem a případně navrhnout další důkazy, které by zjištění vyplývající z dotyčných listin upřesnily, korigovaly či vyvrátily.*“
183. Co se týče užití odposlechů získaných v trestním řízení podle § 88 odst. 1 trestního řádu, platí, že je-li vedeno trestní řízení pro v ustanovení vyjmenované zločiny, může být vydán příkaz k odposlechu a záznamu telekomunikačního provozu, pokud lze důvodně předpokládat, že jím budou získány významné skutečnosti pro trestní řízení a nelze-li sledovaného účelu dosáhnout jinak nebo bylo-li by jinak jeho dosažení podstatně ztíženo.
184. Odposlech a záznam telekomunikačního provozu je v první řadě zajišťovacím institutem trestního řízení. Nejvyšší soud v usnesení ze dne 16. 7. 2014, č. j. 8 Tdo 109/2014 – 63 (obdobně též v usnesení ze dne 26. 8. 2009, sp. zna. 8 Tdo 921/2009) vyložil, že „*odposlech a záznam telekomunikačního provozu je zajišťovacím institutem, který je svou povahou velmi blízký operativně pátracím prostředkům podle § 158b a násl. tr. ř. a v širším smyslu tedy slouží k předcházení, odhalování a objasňování trestné činnosti, jakož i pátrání po skrývajících se pachatelích, pátrání po hledaných nezvěstných osobách a po věcných důkazech. Lze jej považovat za podklad pro další konání trestního řízení, v němž teprve jsou skutečnosti, které jsou v odposlechu zaznamenány, prověřovány a objasňovány.*“ Tento záznam je však za podmínky

stanovených v §88 odst. 6 trestního řádu možné použít před soudem jako důkaz (srov. § 89 odst. 2 trestního řádu). Podle § 88 odst. 6 trestního řádu poslední věty „*v jiné trestní věci, než je ta, v níž byl odposlech a záznam telekomunikačního provozu proveden, lze záznam jako důkaz užít tehdy, pokud je v této věci vedeno trestní stíhání pro trestný čin uvedený v odstavci 1, nebo souhlasí-li s tím uživatel odposlouchávané stanice.*“

185. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 29. 1. 2014, č. j. 2 Afs 45/2012 – 62, připustil, že ustanovení § 31 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků a tomu odpovídající úprava § 93 odst. 1 a 2 daňového řádu umožňuje použitelnost důkazního prostředku i tehdy, jednalo-li se o prostředek, který citovaný zákon výslovně nepředpokládal; překážkou nemohl být ani samotný fakt, že šlo o důkazní prostředek provedený v jiném řízení. Pokud ovšem jiný procesní předpis (v jehož režimu byl takový důkazní prostředek opatřen) stanovuje závazné podmínky, za nichž může být opatřen a použit, je potřeba tyto podmínky v daňovém řízení respektovat. To je v případě odposlechů omezeno ustanovením § 88 odst. 6 trestního řádu. Jestliže samotný trestní řád významně omezuje použitelnost (řádně opatřených) odposlechů a záznamů telekomunikačního provozu i v rámci trestního řízení, tím spíše není možné takový důkazní prostředek užít v daňovém řízení. K závěrům tohoto rozsudku se přihlásil Nejvyšší správní soud i v rozsudku ze dne 15. 11. 2018, č. j. 1 Afs 186/2018 – 45. Rovněž v rozsudku ze dne 28. 5. 2021, č. j. 2 Afs 375/2019 – 46 byly odposlechy z trestního řízení v daňovém řízení *a priori* vyloučeny.
186. Na tyto limity poukázal i Ústavní soud v nálezu ze dne 29. 2. 2008, sp. zn. I. ÚS 3038/07. Podle Ústavního soudu odposlouchávání telefonních rozhovorů veřejnou mocí (stejně jako jiné tajné sledování) představuje vážné omezení základních práv. Z ústavního pořádku plyne, že k omezení osobní integrity a soukromí (tj. k prolomení ochrany) může ze strany veřejné moci dojít jen zcela výjimečně, a jen je-li to nezbytné a účelu sledovaného veřejným zájmem nelze dosáhnout jinak. Při nedodržení některé podmínky jde o zásah protiústavní. Není přitom žádných pochyb, že nemůže být aplikována generální klauzule o použitelnosti důkazů, která je obsažena v ustanovení § 89 odst. 2 tr. ř. Takový výkladový a aplikační postup by zcela eliminoval a učinil nadbytečnými záruky obsažené ve speciálních ustanoveních trestního řádu, upravujících jakým (jediným možným) způsobem musí orgány činné v trestním řízení postupovat, aby tou kterou formou tajného sledování získaly procesně použitelný důkaz.
187. Dle ustálené judikatury obecně tedy odposlechy jako důkaz v daňovém řízení (s výjimkou souhlasu odposlouchávaných osob s odposlechem) použitelné nejsou a tato otázka je podle názoru městského soudu judikaturou již vyřešena a ustálená. Samy orgány finanční správy se přihlásily k nepoužitelnosti odposlechů z trestního řízení v daňovém řízení v Metodickém pokynu Generálního finančního ředitelství ke spolupráci orgánů Finanční správy České republiky s orgány činnými v trestním řízení v oblasti bojů s daňovými úniky, č. j. 60584/20/ 7700-00131-506921 včetně Přílohy 5, která se týká „*Použitelnost důkazů získaných v rámci trestního řízení v řízení daňovém*“. S tím sice žalovaný nakonec nesouhlasí a i s odkazy na několik rozsudků Nejvyššího správního soudu zastává názor, že odposlechy z trestního řízení obecně přípustné jsou. Nicméně polemika žalovaného se závěry judikatury, kterou provedl v žalovaném rozhodnutí, obhájuje ji i v nynějším řízení a přihlásilo se k ní Generální finanční ředitelství ve sdělení ze dne 16. 4. 2021, je podle názoru soudu nyní nepřipadná. Byť např. Generální finanční ředitelství ve sdělení žalobkyni ze dne 16. 4. 2021 tento vlastní závěr v metodickém pokynu relativizuje s tím, že se spíše jedná o zatímní vyhodnocení dosavadní judikatury, nic to nemění na tom, že si orgány finanční

správy významu této omezující judikatury vědomy jsou. Městský soud poté neshledal důvod se od závěrů výše citované judikatury odchylovat, to zejména proto, že žalovaným citované rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, byť v jednotlivých případech akceptovaly užití odposlechů v daňovém řízení, nijak nereflektovaly omezení, které pro užití odposlechů vyplývá přímo z § 88 odst. 6 trestního řádu. Pro nadbytečnost poté soud neprovedl žalobcem navrhovaný důkaz sdělením Nejvyššího státního zastupitelství s příloženým vyjádřením ze dne 09. 01. 2015, sp. zn. 1 SL 765/2014, jenž jen obecně potvrzuje omezené nebo nepřípustné použití odposlechů pro jiná řízení.

188. Jak již bylo výše uvedeno, záznam telekomunikačního provozu, v němž je obsah hovorů zachycen, je v trestním řízení důkazem (usnesení Vrchního soudu v Praze ze dne 18. 1. 2001, sp. zn. 4 To 3/01). Komentářová literatura (PŮRY, František. § 89 [Obecná ustanovení]. In: ŠÁMAL, Pavel a kol. Trestní řád. 7. vydání. Praha: C. H. Beck, 2013, s. 1333- 1343) pak obecně k procesu dokazování v trestním řízení konstatuje, že důkazem se rozumí výsledek činnosti orgánu činného v trestním řízení při dokazování. Jde o přímý poznatek získaný orgánem činným v trestním řízení o existenci či neexistenci určité okolnosti, která se má dokazovat (o předmětu dokazování). Jen o důkazy v tomto smyslu pak může orgán činný v trestním řízení opřít svá skutková zjištění, která jsou podkladem pro jeho rozhodnutí. Důkazní prostředek je tedy nástroj k tomu, aby mohl orgán činný v trestním řízení dospět k přímému poznatku o předmětu dokazování, tj. k důkazu o určité relevantní skutečnosti. Hodnocení důkazů je vyvrcholením procesu dokazování a jeho nejvýznamnější fází. Uplatní se při něm zejména zásada volného hodnocení důkazů (§ 2 odst. 6), přičemž se zde prolíná hodnocení důkazů s jejich prověrkou.
189. Provedené důkazy netvoří ještě skutková zjištění; úplnost dokazování vytváří jen nezbytný podklad pro další myšlenkovou činnost záležející ve zhodnocení těchto důkazů podle § 2 odst. 6 a vytvoření závěrů o tom, zda, jak a k jakému skutku došlo, která osoba a za jakých časových, místních a dalších okolností spáchala tento skutek. Teprve tyto závěry, které pak příslušný orgán činný v trestním řízení vyjádří ve výroku svého meritorního rozhodnutí v tzv. skutkové větě, tvoří skutkový stav zjištěný takovým rozhodnutím (srov. přiměřeně rozsudek Nejvyššího soudu ČSSR z 28. 2. 1989 sp. zn. 2 Tzf 3/88). Ústavní soud v nálezu ze dne 26. 4. 2001 sp. zn. III. ÚS 628/2000 konstatoval, že skutek lze mít za zjištěný jen tehdy, je-li prokázán výsledky dokazování provedeného v hlavním líčení, a je také nezbytné v odůvodnění rozsudku uvést konkrétně, co kterým důkazem bylo zjištěno, čemu a proč soud uvěřil v případě rozporů či různosti důkazů.
190. Z uvedeného vyplývá, že soud v rámci provedeného dokazování zjišťuje skutkový stav věci mj. užitím záznamu o odposlechu jako důkazu. Ve skutkové větě a zejména v tomu odpovídajícím odůvodnění trestního rozsudku, v němž jsou shrnuty důkazy přípustné v dané věci, pak soud konstatuje své konkrétní závěry o daném protiprávním jednání. Lze tedy shrnout, že trestní rozsudek představuje celkový podklad jak o protiprávním jednání, tak o důkazech, kterými toto jednání bylo prokázáno a o skutečnostech, které z nich vyplývají. Byť jsou tam tedy jako důkazy hodnoceny odposlechy, které s výjimkami uvedenými v § 88 odst. 6 trestního řádu v jiném trestním řízení a tím i daňovém řízení použity jako důkazy nemohou být, závěry soudu o skutkovém stavu, který z těchto důkazů vyplývá, tj. závěry o hodnocení i těchto důkazů, včetně jejich citace, takovému omezení nepodléhají.
191. Podstatné pro projednávanou věc je pak to, že byť žalovaný zajistil pro potřeby daňového řízení odposlechy (včetně příkazu k nim), vycházel nakonec jen z těch, které citoval a dále

hodnotil městský soud v rozsudku 3. Jinými slovy, byť se žalovaný v daňovém řízení v principu přihlásil k užití odposlechů z trestního řízení, ve skutečnosti vycházel jen ze skutkových zjištění a z citací odposlechů či jejich sestav uvedených v trestním rozsudku 3 jako listinného důkazu (bod 74, 81, 88, 90 – 92 napadeného rozhodnutí).

192. Užití podkladů trestního řízení ve formě listinného důkazu ostatně připustila další judikatura. Ústavní soud v nálezu ze dne 27. 4. 1994, sp. zn. II. ÚS 6/93 připustil využití záznamu o telekomunikačním provozu v jiném trestním řízení jako listinný důkaz. Taktéž (byť v trestním řízení procesně vadný) protokol o výslechu svědků lze podle názoru Nejvyššího správního soudu použít ve správním řízení jako listinný důkaz, proti němuž účastníkovi zůstávají zachovány námitky (rozsudek ze dne 10. 9. 2013, č. j. 3 Ads 94/2012 – 31).
193. Rovněž Vrchní soud v Olomouci v usnesení ze dne 8. 1. 2003, sp. zn. 5 To 187/2002 shledal, že trestní rozsudek cizího státu, v němž jsou podrobně popsány takové výpovědi, je v řízení před soudem České republiky listinným důkazem ve smyslu ustanovení § 112 odst. 2 tr. ř., který je možno použít i k hodnocení správnosti výpovědí uvedených osob pořízených v rámci právní pomoci. Nejvyšší soud v usnesení ze dne 21. 8. 1996, sp. zn. 2 Tzn 139/96 rovněž shledal, že rozsudek cizího státu lze za podmínek § 213 odst. 1 trestního řádu přechýst. Podle Nejvyššího soudu má rozsudek cizího státu vždy účinky záležející v tom, že jde o důkazní prostředek o skutečnostech v něm uvedených při rozhodování v jiné věci, např. při hodnocení osoby pachatele, způsobu jeho života, možnosti jeho nápravy apod. Jde především o to, že soud z rozsudku cizího státu může zjistit, že se obviněný dopustil určitého skutku posouzeného orgány cizího státu jako trestný čin a za jakých okolností jej spáchal. Může z toho i dovodit, že odsouzený nevedl ve zkušební době podmíněného propuštění řádný život ve smyslu ustanovení § 64 odst. 1 tehdejšího trestního zákona. Aby soud mohl v tomto smyslu přihlížet k rozsudku cizího státu, nepotřebuje žádné zvláštní uznání ani zvláštní ustanovení zákona.
194. Rovněž Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 5. 8. 2020, č. j. 10 Afs 43/2020 – 35 vyložil, že správce daně obecně může využít podklady z trestního spisu a inspirovat se názorem Policie ČR a státního zástupce v související trestní kauze, tyto podklady však nejsou pro něj závazné. Jedná se totiž o mezitímní zjištění a závěry, které trestní soud může, ale také nemusí potvrdit. Ovšem ani pravomocný rozsudek v cit. trestní kauze nemusí být pro správce daně závazný ve smyslu § 99 odst. 2 daňového řádu. To pokud by se totiž nejednalo o trestný čin žalobkyně, ale o trestnou činnost jiného obchodníka, který vystupoval v tomtéž obchodním řetězci, ve kterém působila i žalobkyně.
195. Podklady z trestního řízení obecně mohou být tedy v daňovém řízení užity, aniž by došlo k pravomocnému odsouzení. Nabytí právní moci odsuzujícího trestního rozsudku nepochybně vyvolává právní účinky s tím spojené a příp. i vázanost správních orgánů či soudu tímto rozsudkem (k tomu viz níže). Nicméně i pokud rozsudek právní moci ještě nenabyl, neznamená to, že by jeho vyhlášením (srov. § 128 odst. 2 trestního řádu) a vyhotovením (§ 129 odst. 1 trestního řádu) nebyl sám vyhlášující soud vázán a že by jej nebylo možno hodnotit jako existující listinný důkaz. Proto to, že ke dni žalovaného rozhodnutí trestní rozsudek 3 ještě nenabyl právní moci, podle názoru soudu samo o sobě na věci nic nemění. Městský soud proto shrnuje, že trestní rozsudek (včetně hodnocení odposlechů, protokolů o domovní prohlídce aj.), byť i nepravomocný, je tak v daňovém řízení obecně možné hodnotit jako listinný důkaz ke zjišťování skutkového stavu, proti němuž má daňový subjekt zachovány veškeré námitky podle daňového řádu.

196. Žalobkyně proti tomuto důkazu – rozsudku 3 – poté námitky uplatnila. Jakmile byla totiž seznámena se zjištěními, které žalovanému vyplynuly z rozsudku 3 (viz Seznámení č. j. 30216/20/5300-21444-711869), vyjádřila se dne 14. 8. 2020 k tomuto důkazu a uplatnila námitky jak vůči přípustnosti tohoto důkazu (od bodu 24 vyjádření - např., že rozsudek není pravomocný, že nejde o trestní řízení vůči žalobkyni nebo uplatnila obecnou námitku, že rozsudek obsahuje řadu vad včetně provedení dokazování), tak i proti skutkovým závěrům, které z něj žalovaný učinil (výše nákupních cen, nesprávné závěry z citovaného odposlechu ze dne 18. 5., 17. 5. 2012 a 27. 8. 2012). V žalovaném rozhodnutí se s těmito námitkami žalovaný poté vypořádal na straně 45 a násl. a na straně 52 žalovaného rozhodnutí. Z napadeného rozhodnutí tedy nevyplývá, že by žalovaný závěry rozsudku 3 automaticky převzal, ke každé skutečnosti, která z rozsudku vyplynula, přidal žalovaný svůj hodnotící závěr, byť se ve výsledku neztotožnil s námitkami žalobkyně.
197. Pakliže v průběhu řízení před městským soudem o nynější věci trestní rozsudek 3 nabyt již právní moci, je městský soud, ač tato skutečnost nastala až po rozhodnutí žalovaného, tímto rozsudkem vázán podle § 52 odst. 2 s. ř. s.
198. Obecně jistě platí, že daňové právo není trestním právem. Svět daňového a trestního práva je oddělený, podmínkou doměření daně rozhodně není zjištění daňového trestného činu. Postupy orgánů činných v trestním řízení a správce daně se nepodmiňují. Závěry činnosti orgánů činných v trestním řízení nelze bez dalšího mechanicky vtahovat do daňové sféry, byť se v základu může jednat o stejnou nebo související obchodní operaci (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 8. 2020, č. j. 10 Afs 43/2020 – 35 či Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2023, č. j. 6 Afs 125/2021-56).
199. Podle § 99 odst. 1 daňového řádu platí, že vyskytne-li se v řízení otázka, o které již pravomocně rozhodl příslušný orgán veřejné moci, je správce daně takovým rozhodnutím vázán. Ostatní otázky, o nichž přísluší rozhodnout jinému orgánu veřejné moci, může správce daně posoudit sám. Může také dát podnět příslušnému orgánu veřejné moci k zahájení řízení nebo vyzvat daňový subjekt, popřípadě jinou osobu zúčastněnou na správě daní, aby podala žádost o zahájení řízení před příslušným orgánem veřejné moci ve lhůtě, kterou správce daně určí.
200. Podle § 99 odst. 2 daňového řádu správce daně si nemůže učinit úsudek o tom, zda byl spáchán trestný čin, přestupek, nebo jiný správní delikt a kdo za něj odpovídá, ani o otázkách osobního stavu.
201. Podle § 52 odst. 2 s. ř. s. platí, že soud je vázán rozhodnutím soudů o tom, že byl spáchán trestný čin a kdo jej spáchal, jakož i rozhodnutím soudu o osobním stavu. O jiných otázkách si soud učiní úsudek sám; je-li tu však rozhodnutí o nich, soud z něj vychází, popřípadě tam, kde o nich náleží rozhodovat soudu, může uložit účastníku řízení, aby takové rozhodnutí vlastním návrhem vyvolal.
202. Prvně, Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 5. 3. 2015, č. j. 9 Afs 70/2014 – 204 a v dalších (viz níže) konstatoval, že správce daně je dle § 99 odst. 1 daňového řádu vázán posouzením otázky, o které již pravomocně rozhodl příslušný orgán veřejné moci (obdobně § 28 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků). Za takové rozhodnutí je třeba nepochybně považovat i pravomocné rozhodnutí soudu v trestním řízení o tom, že byl spáchán trestný čin a kdo jej spáchal. Správce daně si může, pokud k tomu má dostatečné podklady, učinit sám úsudek o tom, že nebyla uhrazena daň, ačkoliv tímto jednáním mohlo zároveň dojít i k naplnění skutkové podstaty trestného činu. Proto nedopadá na takové posouzení § 99 odst.

2 daňového řádu, podle kterého si nemůže učinit úsudek o tom, zda byl mj. spáchán trestný čin a kdo za něj odpovídá. V takovém případě jde totiž o otázky na sobě nezávislé. Jiná je však situace, pokud je pravomocným rozhodnutím soudu v trestním řízení rozhodnuto o tom, že se určitá osoba dopustila trestného činu, který spočívá ve skutku, který je zároveň podstatný pro rozhodnutí v daňovém řízení. V takovém případě správce daně z tohoto závěru vycházet musí. Obdobné závěry platí i pro vázanost soudu při přezkumu rozhodnutí správního orgánu, když podle § 52 odst. 2 s. ř. s. je soud vázán rozhodnutím soudů o tom, že byl spáchán trestný čin a kdo jej spáchal. Jak vyplývá z ustálené judikatury civilních soudů k § 135 zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, který stanoví ohledně trestných činů stejné pravidlo, je vázanost dána zejména výrokem o vině a to právní i skutkovou částí (viz např. rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 25. 10. 2007, sp. zn. 26 Odo 197/2006, obdobně též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 6. 2016, č. j. 10 Afs 54/2015 – 48).

203. Za další pak Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 21. 9. 2007, č. j. 4 As 58/2006-94, vyložil, že ustanovení § 52 odst. 2 s. ř. s. vzhledem ke svému smyslu, účelu a rozsahu speciálním ustanovením ve vztahu k § 75 odst. 1 s. ř. s. a představuje legitimní prolomení zásady, že soud vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. Je-li soud vázán rozhodnutím soudů o tom, že byl spáchán trestný čin a kdo jej spáchal, jakož i rozhodnutím soudu o osobním stavu, nemůže k takovým rozhodnutím nepřihlížet a odvolávat se na to, že byla vydána po právní moci přezkoumávaného rozhodnutí. Totéž pak musí platit i o rozhodnutích, ze kterých soud podle § 52 odst. 2 s. ř. s. vychází.
204. K tomuto závěru se přihlásil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 15. září 2011, č. j. 4 Ads 35/2011 – 75 a z novějších i v rozsudku ze dne 27. 4. 2023, č. j. 7 Afs 160/2021 – 89. V posledně jmenovaném rozsudku Nejvyšší správní soud zohlednil trestní rozsudek Vrchního soudu v Olomouci ze dne 19. 1. 2022, č. j. 5 To 42/2021–5148, kterým tento soud zamítl odvolání obžalovaných proti rozsudku Krajského soudu v Brně, pobočka ve Zlíně, ze dne 29. 4. 2021. Nejvyšší správní soud tak učinil při přezkoumání rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 14. 4. 2021, č. j. 31 Af 8/2019–177 (a rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 12. 2018, č. j. 56360/18/5300–21442–711359).
205. Nejvyšší správní soud poté v rozsudku ze dne 31. 5. 2017, č. j. 5 Afs 123/2016 – 28 ve shodě s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2015, č. j. 6 As 173/2014 – 186 vyložil, že správní soud v souladu s § 52 odst. 2 s. ř. s. vychází z výroku rozsudku trestního soudu o vině jako celku, a to z části skutkové i právní. Je-li konkrétní skutkový závěr jednoznačně vtělen do samého výroku odsuzujícího rozsudku, je tímto skutkovým zjištěním soud ve správním soudnictví vázán.
206. Městský soud se přitom neztotožnil s námitkou, že z rozsudku 3 vycházet nelze, neboť se nejedná o její trestní věc, ale věc jejich jednatelů, popř. že se rozcházejí závěry správních orgánů a trestních soudů o fakticitě plnění a o uplatňování odpočtů.
207. Je pravdou, že městský soud rozsudkem 3 uznal vinnými několik fyzických osob, nikoliv žalobkyni jako právnickou osobu. Ze skutkové věty počínající na straně 2 a dále na stranách 3 a násl. rozsudku 3 vyplývá, že odsouzenými byli i M. K. a J. V., jednatelé žalobkyně. Ti byli uznáni vinnými za to, že ve společném úmyslu vylákat výhodu na dani v podobě uplatnění neoprávněného nadměrného odpočtu DPH v souvislosti s dodáním zboží, zejména mobilních telefonů, tabletů a další komunikační techniky výrobní značky Apple,

Samsung, Nokia, HTC do jiného členského státu EU nebo vývozem zboží do třetích zemí vytvořili řetězec obchodních společností, a to:

- spol. EDGE CZ, s.r.o., figurující na konci řetězce jako odběratel od spol. AMG Group, s.r.o., a vývozce, resp. dodavatel zakoupených mobilních telefonů a tabletů, zahraničním obchodním společností
- dále spol. AMG GROUP, s.r.o., která v rámci tuzemských zdanitelných plnění odebírala uvedené zboží od dodavatelů spol. NINE ELEVEN, s.r.o., a ORTONA TRADE, s.r.o., a dodávala je odběrateli EDGE CZ, s.r.o.,
- NINE ELEVEN, s.r.o., která v rámci tuzemských zdanitelných plnění odebírala uvedené zboží minimálně od dodavatelů spol. CUBECAPITAL, s.r.o., Riddle Invest s.r.o., Atropo Support s.r.o., PLACECOM s.r.o., KEGS CZ s.r.o., Medwin, s.r.o., a dodávala je zejména odběrateli spol. AMG Group, s.r.o.,
- spol. CUBECAPITAL, s.r.o., která v rámci tuzemských zdanitelných plnění odebírala uvedené zboží od dodavatelů spol. Atropo Support, s.r.o., KEGS CZ s.r.o., a Medwin, s.r.o. a dodávala je odběrateli spol. NINE ELEVEN, s.r.o.,

a na ně navazující síť (v rozsudku identifikovaných obchodních společností) formálně řízených osobami v postavení tzv. „bílých koní“, když pouze spol. ORTONA TRADE, s.r.o., byla vůči správci daně kontaktní, zatímco obchodní společnosti Centro Specia, s.r.o., Duty Free, s.r.o., Allread plus, s.r.o., RIDDLE Invest, s.r.o., Topbox s.r.o., CENTIVU, s.r.o., Atropo Support, s.r.o., KEGS CZ, s.r.o., Medwin, s.r.o. a PLACECOM, s.r.o., byly vůči správcům daně nekontaktní a s příslušnými finančními úřady nekomunikovaly, přičemž nejméně obchodní společnosti Allread plus, s.r.o., Topbox s.r.o. a CENTIVU, s.r.o., jako dovozci zboží ze zahraničí, zejména ze Slovenské republiky, nesplnily za celé období svou daňovou povinnost, když nepřiznaly u příslušného správce daně povinnost odvést DPH na vstupu a tuto daň neuhradily

a zařazením výše uvedených nekontaktních obchodních společností, formálně řízených osobami, nastrčenými jednatelem v postavení tzv. „bílých koní“, jako dovozce mobilních telefonů a jiné komunikační techniky do České republiky, za aktivní spolupráce dalších výše uvedených obchodních společností zapojených do řetězce, pořizovali mobilní telefony a další komunikační techniku zejména zn. Apple, Samsung, Nokia, HTC a další, kdy společnosti figurující na počátku řetězce jako dovozci zboží, neodvedly příslušnému správci daně DPH na vstupu, zboží bylo postupně prodáváno přes řetězec obchodních společností v České republice, za které opět formálně jednali nastrčení jednatele v postavení tzv. „bílých koní“, a které byly ve skutečnosti ovládány osobami v pozadí, přičemž na konci řetězce pak obchodní společnost EDGE CZ s.r.o., jako vývozce takto formálně přeprodávaného zboží do zahraničí a dodavatelem zboží do členských zemí EU, uplatnila u správce daně nárok na vrácení nadměrného odpočtu, přičemž jednotliví obžalovaní se podíleli na uvedeném jednání dílčím způsobem tak, že

- jednatelé žalobkyně zahrnuli do daňových přiznání faktury od dodavatele spol. AMG Group, s.r.o. kdy uvedené zboží bylo předmětem organizovaného karuselového obchodu, do kterého byla jejich obchodní společnost EDGE CZ, s.r.o., IČO 27096980 zapojena jako vývozce zboží zahraničním odběratelům do jiných členských států EU i do třetích zemí, na základě čehož uplatnili v jednotlivých daňových obdobích neoprávněný nadměrný odpočet DPH.

208. Jednatelé ostatních společností (JF za AMG, LM za CUBECAPITAL, KB za NINE ELEVEN, stručně shrnuto, byli uznáni za dílčí jednání spočívající v nákupu zboží od označených dodavatelů, řízení prostřednických společností, které v řadě případu neodvedly daň, to vše za účelem konečného dodání zboží společnosti AMG a od ní žalobkyni, aby ta mohla uplatnit neoprávněný odpočet na dani.
209. Z rozsudku 3 (výroková část strana 2 -14) tedy vyplývá, že fyzické osoby J. V. a M. K. byly jednatelem společnosti žalobkyně, vystupovali jménem žalobkyně, uzavírali obchody jménem žalobkyně, v postavení jednatelů zapojili žalobkyni do obchodování v důsledně popsaném obchodním řetězci a jako jednatelé žalobkyně u identifikovaných faktur na straně 4 – 14 rozsudku 3 neoprávněně uplatnili nadměrný odpočet z obchodů se společností AMG. Takto na základě daňových příznání za měsíce březen 2011 až červen 2012 nárokovali neoprávněný nadměrný odpočet DPH v celkové výši 301.999.347,56 Kč, když z této celkové uplatňované částky jim bylo správcem daně vyplaceno celkem 101.747.464,91 Kč, částka 200.251.882,65 Kč nebyla správcem daně dosud vyplacena z důvodu vydání zajišťovacího příkazu nebo zahájení postupu na odstranění pochybností.
210. Tímto úmyslným jednáním obžalovaní vytvořili řetězec obchodních společností zaměřených na spekulativní obchody s mobilními telefony, iPady a tablety, jejichž cílem nebylo realizovat zisk z podnikání, nýbrž vylákání výhody na dani v podobě neoprávněného nadměrného odpočtu, čímž spáchali zločin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 odst. 1, odst. 2 písm. a), odst. 3 trestního zákoníku účinného do 30. 6. 2016, dílem dokonaným pod body 1, 5-10 (případy, kdy odpočet byl vyplacen), dílem ve stadiu pokusu podle § 21 odst. 1 trestního zákoníku pod body 2-4, 11-16 (případ, kdy odpočet vyplacen nebyl).
211. Stručně shrnuto výše uvedené, ze skutkové věty ve výrokové části rozsudku 3 naprosto zřejmě vyplývá, že jednatelé žalobkyně byli odsouzeni za jednání, které spočívalo v účasti žalobkyně v identifikovaném řetězci a v úmyslu jménem žalobkyně získat vyplacení nadměrného odpočtu z identifikovaných obchodů žalobkyně a společnosti AMG. V odůvodnění rozsudku 3 (odůvodnění od strany 36 a násl., str. 68 a násl. – výpovědi odsouzených a svědků, znalecký posudek) je hodnoceno i jednání a působení a význam žalobkyně v řetězci.
212. Je tedy zjevné, že městský soud ve výroku konstatoval úlohu žalobkyně tak, že byla na konci podvodného tuzemského dodavatelského řetězce a uplatnila neoprávněně nárok na odpočet daně na vstupu z přijatých plnění v tuzemsku od svého dodavatele AMG ve smyslu § 72 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty. Soud k tomu v odůvodnění v bodu 351 uvedl, že zprostředkovatelská společnost prodá zboží do jiného státu, kdy prodej je opět proveden bez DPH, avšak vzhledem k tomu, že zboží nakoupila s DPH, žádá DPH navrátit od správce daně. Byť tedy žalobkyně v obchodech pokračovala jako vývozce zboží do zahraničí a byla označena v bodě 351 jako zprostředkovatelská společnost, její primární úlohu identifikoval městský soud jakožto článek, který nárokoval odpočet.
213. Právě hodnocení jednání těchto osob jménem žalobkyně tj. prostřednictvím jejích jednatelů, a hodnocení okolností, které doprovázely uplatnění nadměrných odpočtů v obchodech uskutečněných s dodavatelem AMG (a LILOMA), je také předmětem nynější věci.
214. Na věci pak podle názoru soudu nic nemění žalobkyní namítaná odlišnost závěrů trestního soudu o reálnosti plnění, povaze podvodu a o uplatnění odpočtu při vývozu (nikoliv dodání) zboží.

215. Městský soud shledal, že výrok trestního rozsudku 3 a ani odůvodnění tohoto rozsudku v žádné souvislosti nezohledňoval odpočty na výstupu za vývoz zboží. To, že žalobkyně dále zboží vyvážela, uváděl jen jako zohlednění celého řetězce, který začal a skončil v zahraničí u téže společnosti AGA Trade (proto byl označen jako typický karuselový a kolotočový podvod) a jeho mezistupně se uskutečnily na území České republiky, kde žalobkyně uplatnila nárok na odpočet. V trestním rozsudku 3 je sice zdůrazňováno, že obchody byly jen formálně správné a v bodě 363 odůvodnění soud poukazuje na to, že nebyla fotodokumentace konkrétního zboží, nebyly rozbaleny bedny, to však se závěrem, že zboží se nikdy nedostalo ke konečnému zákazníkovi. V bodě 400 pochybuje soud o realitě obchodů mezi AMG a žalobkyní, avšak neučinil z toho přesvědčivý závěr o fiktivitě obchodů. Podstatné bylo, že soud shledal za prokázané protiprávní jednání, které vedlo k neoprávněnému odpočtu na dani z porýzeného plnění od společnosti AMG a k chybějící dani na předchozích člancích tohoto řetězce.
216. Vrchní soud v usnesení ze dne 26. 4. 2021, sp. zn. 3 To 57/2020 popisoval na straně 45 řetězec karuselového podvodu. Shledal pak za prokázané, že se obžalovaní tj. i jednatelé žalobkyně, aktivně zapojili do podvodného jednání, které směřovalo k vylákání nadměrných odpočtů DPH skrze jimi ovládané společnosti, zapojené do karuselových obchodů v souvislosti s předstíraným nákupem komodity (drobné elektroniky) v tuzemsku, navzdory tomu, že komodita měla původ v jiném členském státě EU, a jejím zpětným formálním vývozem skrze uměle vytvořené karuselové řetězce společností, účelových fakturačních mezičlánků bez skutečného ekonomického významu. Na uzavřený kruh dovozu zboží ze zahraničí a vývoz zboží do zahraničí (přičemž vývozcem byla žalobkyně) poukazuje v souvislosti právě s kolotočovým charakterem obchodního řetězce. I on zpochybňuje realitu obchodů v řetězci, byť uskutečněných formálně v pořádku. Nicméně na straně 47 zastíraný dovoz a předstíraný vývoz dává do souvislosti s vylákáním nadměrného odpočtu v řádu více než 300 mil. Kč, tj. s tím, že nebyly pro tento odpočet splněny zákonné podmínky, přičemž otázkou vyměření daně ponechávají na správci daně, jeho procesních předpisů. Vrchní soud zdůraznil, že pro trestní soud je rozhodující naplnění znaků skutkové podstaty trestného činu podle § 240 odst. 1 tr. zákoníku s tím, že podle rozhodnutí Nejvyššího soudu sp. zn. 8 Tdo 1049/2014 rozhodnutí finančního orgánu o daňové povinnosti obviněného jako daňového subjektu není v řízení o trestném činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné pro soud závazné, a to ohledně skutkových i právních otázek.
217. Nejvyšší soud v usnesení ze dne 23. 1. 2023, sp. zn. 4 Tdo 1106/2022 taktéž poukázal na jiné své rozhodnutí sp. zn. 8 Tdo 1049/2014. Na straně 37 poté uvedl, že by obchody proběhly, byly ryze účelové. Poté sice rovněž uvedl, že faktickému předávání zboží nedocházelo buď vůbec, nebo nikoli v uváděných objemech, avšak se závěrem docházelo k fingovanému předstírání skutečností, z něž měla vyplývat povinnost státu poskytnout neoprávněné plnění.
218. Z uvedeného tedy v první řadě vyplývá, že co se týče trestní linie, městský, vrchní i Nejvyšší soud pochybovali o fakticitě plnění. Nicméně posouzení otázky samotného doměření daně ponechali plně na orgánech daňové správy, to s odkazem na judikaturu trestních soudů, která akcentuje odlišnost trestního a daňového řízení. Ostatně i výše zmíněná judikatura Nejvyššího správního soudu s výjimkou případů vázanosti trestním rozsudkem jinak ponechává jako autonomní posouzení skutkových i právních otázek ve sféře trestního i daňového řízení.

219. O fakticitě plnění soudy však neučinily žádný zásadní závěr, neboť pro závěr o naplnění znaků skutkové podstaty trestného činu zkrácení daně tato skutečnost nebyla až tak podstatná. Primární byl pro soudy ten závěr, že hlediska plnění daňových povinností zde byla u označených společností chybějící daň a nebyly splněny podmínky pro nárokovaný odpočet na straně žalobkyně, nikoliv to, jaká byla realita a fakticita obchodů či zda šlo o lineární či karuselový podvod. V tom, že v základu nebyly splněny podmínky pro nárokovaný odpočet, se pak shodují jak správce daně a žalovaný, tak trestní soudy. Na použitelnost či vázanost rozsudku 3 v daňovém řízení to proto podle názoru městského soudu nic nemění.
220. Pokud žalobkyně rovněž poukázala na rozdílné stanovení výše náhrady škody ca 3.9 milionů Kč, která byla uložena v trestním řízení každému jednateli, zatímco v projednávané věci nebyl žalobkyni uznán nadměrný odpočet ca 200 milionů Kč, městský soud uvádí následující.
221. Jak již bylo výše vyloženo, vztah daňového a trestního řízení sám o sobě není úzce provázaný a výsledek jednoho řízení bez dalšího nepodmiňuje výsledek druhého řízení. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 28. 2. 2023, čj. 6 Afs 125/2021-56 vyložil, že *„trestní a daňové řízení jsou řízeními odlišnými, ať už co do předmětu nebo okruhu účastníků.... Trestní řízení a řízení daňové, respektive jejich výsledky, nejsou vnitřně provázány a není mezi nimi vztah závislosti de iure ani de facto. Ačkoliv jsou v praxi často vedeny oba druhy řízení pro týž skutek, výsledky bývají mnohdy zcela rozdílné. Pro výsledek daňového řízení není totiž rozhodující skutečnost, že daňový subjekt spáchal či nespáchal nějaký trestný čin. Svět daňového a trestního práva je oddělený, podmínkou doměření daně rozhodně není zjištění daňového trestného činu. Postupy orgánů činných v trestním řízení a správce daně se nepodmiňují. Závěry činnosti orgánů činných v trestním řízení nelze bez dalšího mechanicky vtahovat do daňové sféry, byť se v základu může jednat o stejnou nebo související obchodní operaci (rozsudky NSS ze dne 30. 11. 2009, čj. 8 Afs 86/2008-95, ze dne 25. 4. 2012, čj. 2 Afs 33/2011-78, a ze dne 5. 8. 2020, čj. 10 Afs 43/2020-35, body 20 až 24)“.*
222. Tento přístup potvrzují i další závěry judikatury ve vztahu k identifikaci rozsahu daňové a trestní odpovědnosti. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 6. 10. 2010, č. j. 9 Afs 11/2010 – 71 konstatoval, že *„rozsah trestní odpovědnosti přitom nemusí být nutně totožný jako rozsah odpovědnosti daňové, a to nejen v rovině dokazování, což potvrzuje i doktrína: V praxi dochází často k rozdílům mezi závěrem finančního orgánu a rozhodnutím soudu o zkrácené dani v důsledku toho, že dokazování v daňovém řízení podle zákona o správě daní a poplatků je z hlediska toho, k čemu může správce daně přiblížit, mnohem volnější a širší v porovnání s dokazováním v trestním řízení (srov. Pavel Šámal, František Púry, Stanislav Rizman, Trestní zákon, 6. vydání. Praha: 2004, s. 921). Finanční částka, jež je stěžovateli vyměřena v daňovém řízení, nemusí být nutně totožná s částkou, za níž byl stěžovatel uznán vinným z trestného činu zkrácení daně, či byl dokonce obžaloby zproštěn. Obdobný princip je uplatňován i v civilním soudním řízení, kdy Nejvyšší soud v rozhodnutí ze dne 15. 4. 1999, sp. zn. 21 Cdo 2368/98, vyslovil, že „soud na základě hodnocení důkazů odpovídajícího ustanovení § 132 o.s.ř. proto může dospět k závěru, že skutek, pro nějž byl účastník občanského soudního řízení trestně stíhán a v němž je zároveň spatřováno jeho protiprávní jednání, se stal, přestože soud v trestním řízení učinil závěr, že tento skutek nebyl prokázán“.*
223. Výroková část trestního rozsudku 3 na stranách 4- 14 identifikuje faktury od dodavatele AMG za jednotlivá zdaňovací období březen 2011 až červen 2012, za která jednatele jménem žalobkyně uplatnili nárok na odpočet daně v celkové výši 301.999.347,56 Kč, když z této

celkové uplatňované částky jim bylo správcem daně vyplaceno celkem 101.747.464,91 Kč, částka 200.251.882,65 Kč nebyla správcem daně dosud vyplacena z důvodu vydání zajišťovacího příkazu nebo zahájení postupu na odstranění pochybností.

224. Výrok trestního rozsudku 3 dále na straně 32 uvádí, že podle § 228 odst. 1 tr. řádu je obžalovaný M. K. povinen uhradit poškozené České republice, zastoupené Finančním úřadem pro hl. m. Prahu, Územní pracoviště pro Prahu 10, se sídlem Praha 10, Petrohradská 1486/6 škodu ve výši 3.488.666,- Kč a obžalovaný Mgr. J. V. je povinen uhradit poškozené České republice, zastoupené Finančním úřadem pro hl. m. Prahu, Územní pracoviště pro Prahu 10, se sídlem Praha 10, Petrohradská 1486/6 škodu ve výši 3.488.666,- Kč.
225. Z bodu 416 a 417 trestního rozsudku 3 vyplývá, že s nárokem na náhradu škody se řádně a včas připojila poškozená Česká republika, zastoupená Generálním finančním ředitelstvím, a to vůči obžalovanému M. K. s částkou 3.488.666,- Kč a vůči obžalovanému Mgr. J. V. s částkou 3.488.666,- Kč. V průběhu dokazování u hlavního líčení byla pro účely trestního řízení prokázána škoda vzniklá jednáním všech obžalovaných ve výši 101.747.464,91 Kč, jedná se tedy o částku vyplacených odpočtů. Z tohoto důvodu byla obžalovaným dle nároku poškozeného uložena povinnost ve smyslu ust. § 228 odst. 1 tr. zákoníku uhradit způsobenou škodu poškozené tak, jak uvedeno ve výroku rozsudku. Trestní soud tak postupoval proto, že v projednávaném případě se nejedná o zkrácení daně, ale o vyplacení nadměrného odpočtu, tedy o vylákání daňové výhody. Ta byla ve výši 101.747.464,91 Kč, tuto částku stát žalobkyni již vyplatil, stát uplatnil částku 3.488.666,- Kč u každého z jednatelů jakožto náhradu škody.
226. Z uvedeného vyplývá, že jednatelům žalobkyně byla uložena povinnost náhrady škody ve výši 3.488.666,- Kč ve vztahu k náhradě k již vyplaceným odpočtům. O důvodech tohoto krácení ze strany orgánů finanční správy z trestního rozsudku nic nevyplývá. Na projednávanou věc to ale nemá žádný význam. Stát v trestním řízení požadoval náhradu škody, která byla způsobena vylákáním odpočtu ve výši ca 100 mil. Kč. To však nic nemění na tom, že v projednávané věci nejde o náhradu škody (z důvodu vyplacení odpočtu), ale naopak jde o přezkoumání postupu orgánů finanční správy za účelem správného zjištění a stanovení daně z těchto obchodů (tj. doměření daně a odpočtu), za něž odpočet vyplacen ještě ani nebyl.
227. Rozsudek 3 (a na něj navazující rozhodnutí vyšších soudů) tedy podle názoru soudu poskytuje skutková zjištění o identickém zavazujícím jednání jednatelů jménem žalobkyně v těchto obchodech, o následném fungování žalobkyně v tomto řetězci, o jednání žalobkyně při obchodování v daném řetězci následkem jednání jejich jednatelů, o oprávněnosti uplatňování nároku na odpočet daně z obchodů poskytnutých dodavatelem AMG. Proto pravomocným výrokem trestního rozsudku 3 o tom, že jednáním těchto osob za těchto okolností, které jsou předmětem i nynější věci, byl spáchán trestný čin, zločin, je pro žalovaného závazný jako předběžná otázka dle § 99 odst. 2 daňového řádu a soud je jím nyní již vázán dle § 52 odst. 2 s. ř. s., na překážku tomu není, z výše vyložených důvodů, že rozsudek 3 nabyl právní moci až po žalobou napadeném rozhodnutí.
228. Přípustnost ostatních podkladů trestního řízení žalobkyně obecně nespornuje.
229. Obecně soud proto konstatuje, že co se týče znaleckého posudku Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 22. 7. 2009, čj. 1 Afs 19/2009-57 připustil využití znaleckého posudku v daňovém řízení, který byl vypracovaný pro potřeby trestního řízení mj. pro soulad se zásadou efektivity daňového řízení. Pokud o něm správce daně nepochyboval a žalobkyně

jej nerozporovala, nebyl důvod nařizovat jednání a vyslýchat znalce (§ 95 odst. 4 daňového řádu). Podle § 94 odst. 1 daňového řádu správce daně může ustanovit znalce k prokázání skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně, závisí-li rozhodnutí na posouzení otázek, k nimž je třeba odborných znalostí, které správce daně nemá.

230. Soud proto níže v souvislostech posoudí důkazní hodnotu tohoto důkazu.
231. Žalobkyně nespornuje také přípustnost užití důkazu vyhodnocení informací z datových schránek. Také v tomto případě nejde přímo o důkaz záznamem o telekomunikačním provozu dle § 88 trestního řádu, ale důkaz navazujícím analytickým vyhodnocením tohoto provozu. Žalobkyně pak sporuje toliko závěry, které z tohoto důkazu dle žalovaného vyplývají.
232. Důkazní hodnotu sporuje vlastním znaleckým posudkem z oboru kybernetika odvětví výpočetní technika Ing. J. B. ze dne 13. 10. 2020 (dodatek z 16. 11. 2020), které přiložila k žalobě. Judikatura k navrhování důkazů ke skutkovým okolnostem v daňových věcech vyložila, že na provedení důkazů nově navržených teprve v řízení před krajským soudem je třeba trvat obvykle tehdy, pokud tyto důkazy nemohly být navrženy již v řízení odvolacím, a to kupř. proto, že odvolací rozhodnutí (resp. důvody, na nichž je založeno) bylo pro daňový subjekt objektivně překvapivé, anebo že toto řízení bylo zatíženo zásadními vadami, např. nebylo umožněno důkazní návrhy podat, finanční orgán je odmítl přijmout atp. (takto rozsudek NSS ze dne 22. 5. 2009, čj. 2 Afs 35/2009-91, ve věci KCK CykloSport - Mode, spol. s r. o., č. 1906/2009 Sb. NSS). V souladu s všeobecně uznávanou právní zásadou *vigilantibus iura scripta sunt* (zákony jsou psány pro bdělé) tak správní soudy zásadně nemohou napravovat procesní pasivitu daňového subjektu, který nebyl v řízení před správcem daně a v řízení odvolacím co do svých tvrzení a co do návrhů důkazů nijak aktivní, a skutková tvrzení uplatnil poprvé teprve v řízení před správními soudy (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 2. 2010, čj. 1 Afs 103/2009-232).
233. Ze správního spisu vyplývá, že žalobkyně se o užití tohoto podkladu a o závěrech, které z něho vyplývají, dozvěděla už v Seznámení ze dne 5. 8. 2020. Samotný podklad „*vyhodnocení informací z datových schránek*“ získala ke své žádosti dne 19. 8. 2020. Žalobkyně sice již 21. 8. 2020 uplatnila např. stížnost na postup správce daně, v nichž spornovala užití odposlechů, vůči vyhodnocení přístupů k datovým schránkám nenavrhl znalecký posudek jako procesní obranu ani v této stížnosti a ani ve vyjádření k Seznámení ze dne 14. 8. 2020. V tomto ohledu proto pro ni žalované rozhodnutí nemohlo být překvapivé. Znalecký posudek nově předložený v řízení před městským soudem je proto už nepřípustný.
234. Vrchní soud v Praze navíc v usnesení ze dne 26. 4. 2021, sp. zn. 3 To 57/2020, jímž potvrdil rozsudek 3, navíc popřel jeho důkazní hodnotu tohoto důkazu. Uvedl, že posudek vyjma obecných informací stran problematiky IP adres, které jsou Vrchnímu soudu v Praze s ohledem na jeho rozhodovací činnost známy, a to bez jakékoliv nutnosti vysvětlení znalcem, se vyjadřuje jen v pravděpodobnostní rovině. A činí tak způsobem, který již spadá pod hodnocení důkazů. Takový způsob znalecké činnosti nelze akceptovat a je v odvolacím řízení nepoužitelný. Na rozdíl od znalce se nalézací soud otázkou přístupu k bankovním účtům společností zahrnutých do řetězců zabýval komplexně, v návaznosti na ostatní provedené důkazy, a tedy nikoli izolovaně, a dospěl k přesvědčivým a logickým závěrům. Vstupy z IP adres nestojí jako důkaz osamoceně, ale jsou provázány konkrétními bankovními operacemi, zapadajícími do jednotlivých obchodních transakcí, a to v takovém

množství, že úvahy o případné náhodnosti, které by měly snad opodstatnění u ojedinělých vstupů, nelze přijmout.

235. Ani v pravomocně skončeném trestním řízení tedy tento nyní navrhovaný posudek nebyl s to vyvrátit závěry vyhodnocení užívání datových schránek. Soud je proto názoru, že by ani provedením tohoto důkazu nemohl být zásadně doplněn skutkový stav.

b) námitka špatné specifikace částečně důvodného odvolacího důvodu v bodu 175

236. V bodě 175 žalovaný uvedl, že „s ohledem na výše uvedené odvolací orgán hodnotí první odvolací důvod jako částečně důvodný.“ Žalovaný první odvolací bod shrnul v odstavcích 130 – 136 žalovaného rozhodnutí. Prvním odvolacím bodem, který ale obsahoval řadu odvolacích námitek, se žalovaný zabýval v bodech 137 – 175 napadeného rozhodnutí. Z této části vyplývá, z jakých důvodů považoval za nedůvodnou argumentaci žalobkyně a proč tato argumentace nic na věci, tj. na závěrech o účasti žalobkyně na podvodném jednání nemění. Žalovaný předně vyhověl námitkám žalobkyně ve dvou případech - bod 156 se týká neověřování původu zboží, k čemuž odvolací orgán uvádí, že námitky žalobkyně akceptoval a tuto skutečnost z komplexního hodnocení vypustil, což však nemění nic na závěru, že žalobkyně coby odvolatelka nepřijala dostatečná opatření ve vztahu k zabránění své účasti na podvodném jednání, dle bodu 158 nakonec upustil správce daně od úvah o účelové přefakturaci tam zmíněného zboží. V bodech 131 a 137 žalovaný shrnul, že vzhledem k závěrům, že ve vztahu k plněním přijatým od společnosti Liloma nebylo prokázáno, že žalobkyně o podvodném jednání v rámci předmětných plnění alespoň vědět mohla a měla, považuje další s tímto závěrem související námitky ve vztahu k plněním přijatým od společnosti Liloma v rámci prvního odvolacího důvodu za bezpředmětné.

237. Pokud tedy žalovaný v bodě 175 uvedl, že s ohledem na výše uvedené odvolací orgán hodnotí první odvolací důvod jako částečně důvodný, vyplývá z toho následující. Alespoň ve dvou námitkách uznal argumentaci žalobkyně ve vztahu k plnění dodaného společností AMG a dále vyhověl námitkám žalobkyně v té části, které se týkalo plnění od LILOMA, vzhledem k tomu, že u tohoto dodavatele nebylo prokázáno samotné vědomé zapojení žalobkyně do podvodného jednání. Rozhodovací důvody i z této části napadeného rozhodnutí tedy podle názoru městského soudu patrně jsou. To však nic nemění na podstatě věci a ani žalobkyně neuvádí, jak tímto shrnujícím závěrem by měla být na svých právech zkrácena.

c) vědomost žalobkyně o plnění od dodavatele Liloma

238. Žalovaný v napadeném rozhodnutí identifikoval, že v řetězci 4, kterého se účastnila žalobkyně a v němž obdržela plnění od dodavatele Liloma, došlo k podvodu na DPH, tak jak jej chápe rovněž tuzemská a unijní judikatura, a že k neodvedení daně nedošlo v důsledku pouhého podnikatelského selhání, popř. z jiného omluvitelného důvodu, ale právě v důsledku podvodného jednání.
239. Při testu vědomosti žalobkyně o podvodném plnění, které obdržela od společnosti Liloma, pak žalovaný vycházel z několika objektivních okolností – spolupráce stejných společností, šlo o objemné transakce v rychlém sledu, žalobkyně si byla vědoma, že obchod byl s rizikovou komoditou (mobilní telefony), neexistence smluvní dokumentace, šlo o rychlé obchodování, úhrady byly po dodání zboží. Po rozsudku 2 žalovaný doplnil další důkazy. Z nich zjistil, že zboží bylo hrazeno v řetězci pozpátku bez vlastních prostředků. Další okolnosti mu vyplynuly z rozsudku 3, tj. zejména, že žalobkyně obecně byla ekonomicky závislá na odpočtech, z odposlechů citovaných v rozsudku 3 vyplynulo jen obecné vědomí

žalobkyně a účelové zapojení do řetězců, nicméně s tím, že z daných vyjádření nelze seznat žádnou jednoznačnou vazbu ve vztahu k obchodním transakcím s dodavatelem Liloma.

240. Ke všem těmto okolnostem však žalovaný shrnul, že již ohledem na závěry uvedené v rozsudku 2, z nichž mj. plyne, že objektivní okolnosti identifikované v rámci řízení u prvostupňového správce daně a odvolacího řízení ani ve svém souhrnu nepostačují a že vzhledem k tomu, že ani tyto zjištěné objektivní okolnosti ve svém souhrnu, a ani v souhrnu s již definovanými objektivními okolnostmi nedosahují takové míry závažnosti, aby bylo možné mít za prokázané, že odvolatel o detekovaném podvodném jednání v daném obchodním řetězci alespoň vědět mohl a měl.
241. Výčet těchto okolností a důkazů, z nichž žalovaný při hodnocení vědomosti žalobkyně o zapojení do řetězce vycházel, ukazuje, že žalovaný vycházel z užšího rozsahu podkladů a na základě nich zjištěného skutkového stavu. Ve vztahu ke zboží, které žalobkyně přijala od společnosti Liloma tedy orgány finanční správy nedisponovaly dostatečnými podklady, které by prokazovaly, že žalobkyně o podvodném jednání v tomto řetězci vědět alespoň mohla a měla. V tom je rozdíl oproti obchodům, které žalobkyně uskutečnila s AMG a kde širší soubor zajištěných podkladů naopak přesvědčivě svědčí o vědomém a účelovém provázání žalobkyně s jinými články podvodného řetězce. Pakliže žalovaný ve věci plnění přijatého od společnosti Liloma tuto vědomost žalobkyně neshledal, v tomto závěru tím implicitně a dostatečně srozumitelně odlišil oba své přístupy k těmto dodavatelským vztahům žalobkyně.

d) stížnost proti přibrání důkazů z trestního řízení, stížnost jako opravný prostředek proti postupu správce daně, podnět ke kontrole jako prostředku ochrany proti pochybení správce daně

242. Žalobkyně dále namítla vadný postup žalovaného s tím, že proti postupu správce daně podala dne 21. 8. 2020 stížnost podle § 261 daňového řádu, nesouhlasí s jejím vyřízením a prošetřením ze strany Generálního finančního ředitelství a s tím, že žalovaný nevyčkal s rozhodnutím o odvolání na vyřízení této stížnosti. V dalším polemizuje i s obsahem vyřízení stížnosti ze strany Generálního finančního ředitelství o vyřízení žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti dle § 261 odst. 6 daňového řádu ze dne 21. 12. 2020, č. j. 73790/20/7700-10124-202542.
243. Podle § 261 odst. 1 daňového řádu osoba zúčastněná na správě daní má právo podat správci daně stížnost proti nevhodnému chování jeho úředních osob nebo proti postupu tohoto správce daně, neposkytuje-li daňový zákon jiný prostředek ochrany.
244. Odborná literatura (srov. Baxa J.; Dráb O.; Kaniová L.; Lavický P.; Schillerová A.; Šimek K.; Žiškova M. Daňový řád. Komentář, II. díl. Praha : Wolters-Kluwer, 2011, komentář k § 261) konstatuje, že „zákonnou formulaci „neposkytuje-li daňový zákon jiný prostředek ochrany“ je třeba vyložit tak, že existují-li jiné prostředky ochrany předvídané daňovým řádem, je třeba se ochrany domáhat využitím těchto jiných prostředků, nikoliv stížností; stížnost však je vyloučena i v případě, kdy daňový subjekt popř. třetí osoba není spokojen se způsobem, jakým byl tento jiný prostředek nápravy vyřízen. Jinými slovy stížnost lze podat jen tehdy, pokud zákon nepřipouští jiný prostředek nápravy; pokud takový prostředek existuje, je třeba uplatnit jen tento jiný prostředek, aniž by bylo možno následně podat i stížnost.“

245. Ze správního spisu vyplývá, že žalobkyně dne 21. 8. 2020 podala k žalovanému stížnost na postup správce daně. Žalobkyně v návaznosti na Seznámení se zjištěnými skutečnostmi ze dne 23. 7. 2020 napadá postup správce daně, který zařadil do spisového materiálu podklady z trestního řízení – kopie výslechů, protokolů z domovních prohlídek, záznamů telefonních odposlechlů, vyhodnocení datových schránek společností. Konkrétně stížností napadala zákonnost převzetí odposlechlů do daňového řízení, namítla dezinterpretaci audiozáznamů. Taktéž namítla, že žalovaný se nevypořádal s vlastními rozhodnutím ze dne 19. 11. 2019. Žalovaný stížnost ve vyrozumění č. j. 36203/20/5100-41453-712140, doručenou dne 30. 9. 2020 shledal za nepřipustnou, neboť žalobkyně se proti postupu správce daně mohla bránit odvoláním resp. jeho doplněním. Žalobkyně následně dne 29. 10. 2020 požádala Generální finanční ředitelství o prošetření způsobu vyřízení stížnosti. Generální finanční ředitelství se ve vyrozumění ze dne 21. 12. 2020 ztotožnilo se závěrem žalovaného s tím, že stížnost nemůže být přípustná, pokud měl stěžovatel možnost využít právě jiný prostředek ochrany, to byla reakce na Seznámení ze dne 5. 8. 2020.
246. V první řadě, žalovaný v napadeném rozhodnutí ze dne 2. 10. 2020 v bodě 14 shrnul, že toto podání – stížnost bylo zaevidováno pod č. j. 32423/20 a bylo mj. vyhodnoceno i jako doplnění odvolání. Námitky uplatněné ve výše uvedených podáních zahrnul odvolací orgán mezi odvolací důvody, které vypořádal dále v příslušné části tohoto rozhodnutí. Ze žalovaného rozhodnutí pak vyplývá, že s námitkou proti převzetí odposlechlů se žalovaný vypořádal v bodě 176 a násl. S namítanou dezinterpretací odposlechlů se žalovaný vypořádal v bodě 182 napadeného rozhodnutí. S námitkou proti nerespektování vlastní rozhodovací praxe ve vztahu k rozhodnutí ze dne 19. 11. 2019 se žalovaný vypořádal v bodech 194 a násl. žalovaného rozhodnutí.
247. Byť žalobkyně stížností napadala postup správce daně, napadala jej ji v rámci odvolacího řízení, kdy správce daně postupoval podle pokynů žalovaného při postupu dle § 115 odst. 2 daňového řádu. Žalobkyně stížností fakticky doplnila své vyjádření k seznámení se s podklady, ostatně sama ve stížnosti vychází z tohoto Seznámení, dle něhož byl doplněn správní spis o tyto důkazy.
248. Žalobkyně tedy stížnost a námitky v ní uplatněné uplatnila jako procesní obranu v rámci odvolacího řízení. Žalovaný proto přílehlavě na tuto stížnost navázal a námitky zahrnul do odvolacích důvodů. Námitky vůči dezinterpretaci a vůči nezohlednění rozhodnutí ze dne 19. 11. 2019 byly navíc již součástí vyjádření žalobkyně ze dne 14. 8. 2020 k Seznámení ze dne 5. 8. 2020. Žalovaný se v napadeném rozhodnutí vypořádal s těmito námitkami uplatněnými jak ve vyjádření, tak ve stížnosti; tyto námitky tedy v napadeném rozhodnutí reflektoval a žalobkyně se proti jeho důvodům brání nyní v řízení o žalobě. Žalobkyně tímto postupem žalovaného v uplatnění svých námitek v daňovém řízení nijak nebyla zkrácena na právu na procesní obranu mj. proti převzetí a užití důkazních prostředků z trestního řízení. Soud uzavírá, že stížnost nebyla přípustnou procesní obranou proti tomu postupu správce daně resp. žalovaného, proti kterému se žalobkyně domáhala ochrany, neboť skutečně přípustnou obranou proti postupu správce daně a potažmo žalovaného bylo již odvolání, resp. jeho doplnění v návaznosti na Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení ze dne 5. 8. 2020, č. j. 30216/20/5300-21444-711869.
249. Co se týče námitky, že žalovaný nevyčkal na způsob prošetření stížnosti u Generálního finančního ředitelství, podle § 261 odst. 6 daňového řádu platí, že má-li stěžovatel za to, že jeho stížnost nebyla řádně vyřízena, může požádat nejbližší nadřízeného správce daně, aby prošetřil způsob vyřízení stížnosti. Tento správce daně postupuje při prošetření způsobu

vyřízení stížnosti podle odstavců 3 až 5. Podle § 261 odst. 4 daňového řádu platí, že stížnost musí být vyřízena do 60 dnů ode dne, kdy byla podána. Stanovenou lhůtu lze překročit jen tehdy, nelze-li v jejím průběhu zajistit podklady potřebné pro vyřízení stížnosti.

250. Generální finanční ředitelství stížnost v této lhůtě vyřídilo (byla podána dne 29. 10. 2020, vyřízena byla 21. 12. 2020). Podstatné pak je to, že s vyřízením stížnosti žalovaným byla žalobkyně – dle předložené doručky datové zprávy - seznámena dne 30. 9. 2020, přičemž s námitkami se žalovaný vypořádal v napadeném rozhodnutí ze dne 2. 10. 2020. Žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti ke Generálnímu finančnímu ředitelství pak žalobkyně podala – dle předložené doručky datové zprávy - až 29. 10. 2020 čili s odstupem několika týdnů po dni napadeného rozhodnutí. Relevantní argumenty ze stížnosti byly zohledněny v napadeném rozhodnutí, proti němuž žalobkyně využila procesní obranu ve formě nynější žaloby. V tom žalobkyně nijak zkrácena na svých právech nebyla. Městský soud proto v postupu žalovaného, který ke dni rozhodnutí dne 2. 10. 2020 ani o tom, že bude žalobkyně 29. 10. 2020 žádat o přešetření vyřízení stížnosti, nemohl vědět, neshledal žádnou procesní vadu.
251. Nelze se ztotožnit ani s námitkou, že jsou zde rozporné názory na vhodnost využití stížnosti jako procesní obrany proti postupu správce daně. Generální finanční ředitelství ve vyrozumění ze dne 29. 12. 2020, čj.: 75593/20/7500-00076-101277 konstatovalo toliko, že jeho dohlídková činnost je jednou z forem vnitřní kontrolní činnosti v rámci nastaveného vnitřního kontrolního systému finanční správy. Úkolem při výkonu dohlídkové činnosti je zjišťování skutečného stavu v činnosti kontrolované osoby, tedy podřízeného orgánu finanční správy, jeho porovnání se stavem žádoucím a působení na odstraňování zjištěných nedostatků. Je však vyloučeno, aby dohlížející orgán finanční správy mohl jakkoliv zasáhnout do konkrétního probíhajícího daňového řízení. Zdůraznil, že právě odvolání patří mezi řádné opravné prostředky, kdy samotným odvoláním je nutné rozumět podání, prostřednictvím kterého příjemce rozhodnutí žádá správce daně vyššího stupně o přezkoumání rozhodnutí správce daně nižšího stupně. Uplatnění stížnosti dle § 261 daňového řádu je obecný prostředek ochrany daňových subjektů proti postupu správce daně nebo proti nevhodnému chování úředních osob v kterékoliv procesní fázi daňového řízení. Stížnost je prostředkem subsidiárním, při posouzení, který prostředek ochrany je namíště proti postupu správce daně, je třeba vycházet z toho, jaký je charakter konkrétní tvrzené vady takového postupu. Prostředky obrany daňového subjektu nahrazovat mechanismy, které spadají výhradně do vnitřního kontrolního systému finanční správy.
252. Z uvedeného vyplývá, že odbor vnitřní kontroly se ve vyrozumění jen obecně zabýval možnostmi procesní obrany daňového subjektu proti postupům správce daně či žalovaného. Nekonstatoval, že by prostředkem procesní obrany v žalobkynině situaci měla být stížnost. Naopak zdůraznil, že v daňovém řízení jsou pro nápravu zejména odvolání, stížnost je jen subsidiární prostředek, je třeba zvažovat, který prostředek proti jaké vadě je třeba využít. Ani v této námitce soud žalobkyni nepřisvědčil.

III. Hodnocení účasti žalobkyně v obchodním řetězci

a) Daňový podvod a chybějící daň (první krok testu)

253. Městský soud v Praze rozsudkem ze dne 4. 12. 2019, č. j. 10 Af 35/2017 – 80 (tj. rozsudkem 1), zrušil rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 6. 2017, č. j. 28624/17/5300-21444-711869. Rozsudek se zabýval zdaňovacím obdobím únor – červen 2012 a leden 2013 a plněním přijatým od společnosti AMG a Liloma. Městský soud k tomuto prvnímu kroku

testu shledal, že souhrn okolností byl na daném skutkovém půdorysu oprávněn vést žalovaného k závěru o naplnění podmínek prvního kroku algoritmu posuzování nároku na odpočet v případech podvodů na DPH – tj. existenci podvodu v daném řetězci.

254. Soud souhlasil se žalovaným, že ve vztahu k plněním přijatým od společnosti AMG těmito okolnostmi byly především otázka a) nedostatečného materiálního a personálního vybavení dodavatele AMG, b) obsahové shody ve smlouvách uzavřených mezi jednotlivými společnostmi v řetězci, c) skutečnost, že v obchodním vztahu mezi žalobkyní a jejím dodavatelem nebylo postupováno podle všech bodů rámcové smlouvy, d) společnost CUBECAPITAL byla založena jako tzv. ready-made společnost, některé společnosti měly tzv. virtuální sídlo, e) společnost NINE ELEVEN byla z obchodního rejstříku vymazána, f) podíl společníka CUBECAPITAL je postižen exekucí, g) společností v řetězci byla zrušena registrace, h) společnost CUBECAPITAL neuhradila daň na výstupu z prodeje zboží obchodovaného v rámci uvedeného řetězce, i) jednatel dodavatele AMG J. F. nedokázal uvést žádného svého dodavatele, či j) okolnosti spočívající v identifikovaných rozporech ve výpovědích dotčených osob.
255. Podle soudu rozhodné byly především skutečnosti spočívající v identifikovaných nedostatcích a rozporech ve výpovědích dotčených osob, popř. výmaz některých společností z rejstříku či exekuční postižení podílu v nich, event. zjištění týkající se následného zrušení registrace k DPH těmito společnostem. Naproti tomu některé jiné okolnosti jsou z pohledu soudu pro závěr o existenci daňového podvodu marginální až nevýznamné (zjištění stran tzv. ready-made společností či tzv. virtuálních sídel).
256. Také ve vztahu k plněním přijatým od společnosti Liloma soud shledal, že zde byl účelově vytvořen řetězec společností obchodujících s předmětným zbožím s cílem získat neoprávněně částku odpovídající DPH na výstupu u tzv. missing tradera. Souhrn těchto okolností byl na daném skutkovém půdorysu oprávněn vést žalovaného k závěru o naplnění podmínky dle prvního kroku algoritmu posuzování nároku na odpočet v případech podvodů na DPH – bylo zjištěno neodvedení daně společnostmi Gab-Phone, rozhodné však byly především skutečnosti spočívající v identifikovaných nedostatcích a rozporech ve výpovědích dotčených osob, popř. zrušení společností s likvidací či jejich úpadek, popř. exekuční postižení podílu v nich, event. zjištění týkající se následného zrušení registrace k DPH těmito společnostem. Naproti tomu některé jiné okolnosti jsou z pohledu soudu pro závěr o existenci daňového podvodu marginální až nevýznamné (zjištění stran tzv. ready-made společností či tzv. virtuálních sídel).
257. Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 23. 1. 2020, č. j. 9 Af 53/2016 – 201 (tj. rozsudek 2), zrušil rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 5. 2016, č. j. 21355/16/5300-21443-711478. Rozsudek se zabýval zdaňovacím obdobím duben – říjen 2011 a leden 2012. Městský soud nicméně ve vztahu k plněním přijatým od dodavatele žalobkyně AMG shledal, že souhrn okolností byl na daném skutkovém půdorysu oprávněn vést žalovaného k závěru o naplnění podmínek prvního kroku algoritmu posuzování nároku na odpočet v případech podvodů na DPH - z odůvodnění napadeného rozhodnutí je zřejmé, že žalovaný považoval podmínku existence daňového podvodu za naplněnou tím, že dle jeho názoru byl účelově vytvořen řetězec společností obchodujících s předmětným zbožím s cílem získat neoprávněně částku odpovídající DPH na výstupu u tzv. missing tradera.
258. Žalovaný po obou rozsudcích v dalším řízení (v napadeném rozhodnutí) v těchto zdaňovacích obdobích identifikoval následující obchodních řetězce:

- a) CUBECAPITAL s.r.o., DIČ: CZ24699519 (dále jen „CUBECAPITAL“) => NINE ELEVEN, s.r.o., DIČ: CZ29253233 (dále jen „NINE ELEVEN“) => AMG => žalobkyně (týká se zdaňovacích období měsíce dubna až června roku 2011 a měsíce února až června roku 2012)
- b) CENTIVU s.r.o., DIČ: CZ24136514 (dále jen „CENTIVU“) => Topbox s.r.o., DIČ: CZ24132667 (dále jen „Topbox“) => Atropo Support s.r.o., DIČ: CZ24794864 (dále jen „Atropo“) => CUBECAPITAL => NINE ELEVEN => AMG => žalobkyně (týká se zdaňovacích období měsíce července až října roku 2011 a měsíce ledna roku 2012)
- c) CENTRO SPECIA s.r.o., DIČ: CZ24137201 (dále jen „CENTRO“) => ORTONA TRADE s.r.o., DIČ: CZ24144924 (dále jen „ORTONA“) => AMG => žalobkyně (týká se zdaňovacích období měsíce září a října roku 2011 a měsíce ledna roku 2012)
- d) Oskar Group s.r.o., DIČ: CZ28874889 (dále jen „Oskar Group“) => Liloma => žalobkyně (týká se zdaňovacích období měsíce února až dubna roku 2012).
259. Žalovaný k otázce, zda předmětné řetězce byly zasaženy daňovým podvodem, shrnul, že společnost CUBECAPITAL za posuzovaná zdaňovací období podala přiznání k DPH, za tato zdaňovací období u ní byla vedena daňová řízení, avšak DPH nebyla odvedena. Ze zprávy o daňové kontrole vyplývá, že rovněž u společností CENTIVU, Topbox, Atropo a ORTONA došlo k daňovému úniku na DPH, společnost CENTIVU nikdy nepodala žádné přiznání k DPH, tj. nepřiznala pořízení předmětného zboží a jeho další prodej, společnost Topbox za zdaňovací období 3. a 4. čtvrtletí roku 2011 podala přiznání k DPH, ale DPH neodvedla a za další zdaňovací období tato společnost přiznání k DPH nepodala, společnost Atropo za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2011 neuhradila vykázanou daňovou povinnost na DPH a společnost ORTONA od roku 2011 neplní své daňové povinnosti a DPH nehradí.
260. Žalovaný poté setrval na závěru, který již aproboval městský soud v rozsudcích 1 a 2, že v daném případě existují okolnosti svědčící o tom, že daň nebyla odvedena v důsledku podvodného jednání. Okolnosti, které tomu svědčí, poté shrnul v bodech 51-56 napadeného rozhodnutí.
261. Šlo o a) neodpovídající materiální a personální vybavení (AMG), b) shodný text rámcových smluv (mezi CUBECAPITAL a NINE ELEVEN, mezi společnostmi NINE ELEVEN a AMG a mezi společnostmi AMG a žalobkyní - zde žalovaný vytkl, že c) nebylo postupováno dle rámcové smlouvy, d) některým společností byla zrušena registrace k DPH pro neplnění povinností (CENTIVU, Topbox, Atropo, CUBECAPITAL, NINE ELEVEN, AMG, ORTONA, CENTRO). Žalovaný hodnotil i e) okolnosti předávání a placení zboží, vystavování faktur (obchody mezi ORTONA a CENTRO a AMG).
262. Žalovaný rovněž hodnotil, že f) společnosti Topbox a CENTIVU, Atropo, CUBECAPITAL, ORTONA a CENTRO založily společnosti, které založily desítky až stovky dalších společností a sídlo společností CENTIVU, Topbox, Atropo, CUBECAPITAL, ORTONA, CENTRO je na adresách, kde sídlí stovky dalších společností. Společnost NINE ELEVEN užívá místa od společnosti CENAS s.r.o., která se zabývá poskytováním obchodní adresy pro umístění sídla. Jedná se tedy o virtuální sídla, což svědčí rizikovosti těchto společností.
263. Dále g) společnosti CENTIVU, Topbox, NINE ELEVEN, Atropo, ORTONA byly buďto zrušeny a již vymazány, popř. byly v likvidaci (ORTONA). K tomu se přidává, že h)

obchodní podíly jediného společníka ve společnostech CUBECAPITAL a CENTRO byly postiženy exekucí. Společnosti CUBECAPITAL, NINE ELEVEN, ORTONA a CENTRO nezveřejnily ve Sbírce listin od svého vzniku žádnou účetní závěrku, CENTIVU a Topbox zveřejnily účetní závěrky za roky 2013 a 2017. Sama žalobkyně zveřejnila účetní závěrku za rok 2010.

264. Krom toho i) jednatel společnosti AMG J. F., nebyl schopen uvést jediného svého dodavatele, od něhož nakupoval zboží, které následně dodával žalobkyni. Vyskytly se také rozpory v tvrzeních různých osob týkající se průběhu vzájemné obchodní spolupráce společnosti AMG a žalobkyně (kontaktní osoby, otázky poptávky po zboží ze strany žalobkyně).
265. Tyto skutečnosti ve svém souhrnu podle žalovaného tvoří významnou indicii svědčící o tom, že obchodování v rámci daných obchodních transakcí bylo zatíženo podvodem na DPH, neboť uvedené společnost nevykazují znaky běžných podnikatelských subjektů, které vykonávají obchodní činnost za účelem dosažení ekonomického zisku. Uvedené společnosti naopak vykazují znaky společností zapojených do daného obchodního řetězce účelově k jeho prodloužení a znepréhlednění obchodních transakcí.
266. Žalovaný po rozsudcích 1 a 2 i u tohoto kroku (jakkoliv jej městský soud v předchozím řízení již ve shodě se žalovaným aproboval) doplnil dokazování. Shledal, že tyto skutečnosti v souhrnu s již dříve uvedenými svědčí tomu, že k neodvedení daně nedošlo v důsledku pouhého podnikatelského selhání, popř. z jiného omluvitelného důvodu, ale právě v důsledku podvodného jednání. Jednalo se o následující nově identifikované okolnosti, které vyplynuly z podkladů trestního řízení - znalecký posudek, vyhodnocení informací z datových schránek a rozsudek 3.
267. Ze znaleckého posudku č. 29/2016 společnosti A-Consult Plus, spol. s r.o. zjistil, že společnosti figurující na počátku či v přední části uvedených řetězců (ORTONA, CENTRO, Topbox, Atropo, CENTIVU) nedisponovaly personálním a materiálním zabezpečením pro výkon ekonomické činnosti (prodej předmětného zboží) v deklarovaném rozsahu. Nad rámec toho z rozsudku 3 žalovanému vyplynulo, že v daných společnostech často figurovali pouze jednatelé, kterými byli tzv. „bílí koně“, kteří neměli o ekonomické činnosti společností žádné povědomí.
268. Ze znaleckého posudku vyplynulo, že společnosti vyskytující se na počátku či v přední části řetězce CUBECAPITAL, Atropo, ORTONA, Topbox, Centivu vykazovaly při prodeji zboží zápornou nebo jen nepatrnou obchodní marži. V řadě případů v rámci posuzovaných zdaňovacích období docházelo k hrazení faktur po splatnosti, případně faktury nebyly uhrazeny, přičemž pohledávky následně nebyly vymáhány. U společnosti CENTRO a Topbox bylo zjištěno, že existovaly dvě řady faktur, kdy vždy jedna řada faktur nebyla odběrateli hrazena. Společnosti zapojené do identifikovaných řetězců navzájem neuplatňovaly dodavatelské ani odběratelské reklamace - pro porovnání ve vztahu k reklamacím bylo osloveno několik srovnatelných společností na trhu s mobilními telefony (Vodafone Czech Republic a.s., T-Mobile Czech Republic a.s., Alza.cz a.s. aj.), kdy bylo zjištěno, že všechny oslovené společnosti řešily dodavatelské i odběratelské reklamace. Zboží bylo v daných řetězcích, zejména u společností figurujících na konci řetězců, hrazeno tzv. pozpátku, tzn. od posledního článku k prvním, tj. fakticky bez účasti vlastních finančních prostředků a rovněž v rychlém sledu (v rádech hodin), což lze označit jako neobvyklé oproti běžnému obchodnímu styku. U řady transakcí nebyly přijaté úhrady za zboží společnostmi

dále používány na platby vůči vlastním dodavatelům, ale byly vybírány v hotovosti, což se týká např. společností CUBECAPITAL, AMG, NINE ELEVEN a ORTONA.

269. Městský soud shledal, že znalecký posudek na více než 1000 stranách (správní spis rovněž obsahuje na straně 16 analýzu tohoto posudku o rozsahu 105 stran) odpovídal na 14 policejním orgánem zadaných otázek, které charakterizovaly průběh obchodní činnosti v zadaném řetězci v období od 1. 3. 2011 do 30. 6. 2012. Posudek vycházel z celé řady (účetních a jiných) podkladů, které jsou vyjmenované na straně 12 – 17. Znalecký posudek popsal u jednotlivých společností zařazených v řetězci předmět jejich činnosti, identifikoval jejich účty, dispoziční oprávnění k těmto účtům, smluvní zajištění obchodů, finanční toky (vystavení a platby faktur), toky zboží – nákupy, prodeje, dodavatele, odběratelské společnosti. Těmito skutečnostmi se pak posudek zabýval komplexně u jednotlivých vybraných obchodů, ze znaleckého posudku lze v konkrétních případech vysledovat obchodní historii v řetězci. Rovněž byly analyzovány obchodní výsledky jednotlivých společností v řetězci, obvyklá marže v obchodech u jiných společností (Vodafone, T-Mobile, Telefónica, DATART International, Alza.cz), srovnání s marží jednotlivých společností, materiální a personální zabezpečení společností, průběh dodávek, poměr nákupů a prodejů, analýzu kupních cen a placení DPH, zda existuje personální či jiné propojení mezi společnostmi, poměr hotovostních transakcí na účtech a na pokladně. Analýzou datových schránek se velmi detailně zabývá znalecký posudek na stranách 1027 a násl. Posudek v rámci zhodnocení personální propojenosti společností konstatuje i nálezy faktur jiných společností (ORTONA, AMG) v rámci domovní prohlídky jednatelů CUBECAPITAL, nebo nález razítek společností CUBECAPITAL, ORTONA, ATROPO a doklady o vkladech a výběrech z účtů Duty Free, s.r.o., CUBECAPITAL, s.r.o. a ORTONA TRADE, s.r.o. u jednatele společnosti NINE ELEVEN (str. 343, 663, 679).
270. Znalecký posudek podle názoru městského soudu představuje ucelenou, detailní analýzu okolností zjištěných obchodních vztahů mezi společnostmi zapojenými do obchodního řetězce. Charakterizuje a svědčí o pečlivém a propracovaném zapojení společností v řetězci do obchodů. Z této analýzy pak vyplývá řada přesvědčivých závěrů. Některé z nich, jak bylo uvedeno shora, žalovaný podle názoru soudu vhodně v napadeném rozhodnutí identifikoval jako okolnost svědčící podvodnému jednání v řetězci.
271. Z vyhodnocení informací získaných z datových schránek společností CENTRO, Topbox, NINE ELEVEN, Atropo a CUBECAPITAL provedeného policejním orgánem bylo zjištěno, že v průběhu předmětných zdaňovacích období bylo z totožných IP adres přihlašováno do datových schránek uvedených společností i k bankovním účtům jiných společností figurujících v předmětných řetězcích. Např. v měsících červnu, červenci a září roku 2011 bylo přihlašováno ze stejné IP adresy k datové schránce společnosti CUBECAPITAL i k bankovnímu účtu společností NINE ELEVEN, Atropo, ORTONA a CENTRO.
272. Co se týče vyhodnocení informací o provozu datových schránek společností žalobkyně, NINE ELEVEN, TOPBOX, CUBECAPITAL, ATROPO, CENTRO, městskému soudu vyplynulo následující. V tomto podkladu je u datové schránky každé z těchto společností uvedeno, kdo z jejich uživatelů měl k ní přístupové údaje a v jakém období ji tento uživatel užíval. Dále je u každé datové schránky uvedeno, z jaké IP adresy a kdy bylo do příslušné datové schránky přistupováno a pod kterým uživatelským jménem do ní z IP adresy bylo přistupováno. Bylo tedy identifikovatelné, z které IP adresy bylo pod konkrétním uživatelským jménem a kdy přistupováno k datové schránce té které společnosti. Některé

IP adresy, které k přístupu použil uživatel datové schránky konkrétní společnosti, byly současně však užity k přístupu k bankovním účtům jiné společnosti v identifikovaném řetězci. Tato analýza identifikuje, že z IP adresy uživatelů datové schránky žalobkyně (M. K. a J. V.) bylo přistupováno k účtům žalobkyně, ale rovněž k účtům společnosti Buldoktel a NINE ELEVEN. Z IP adresy uživatele datové schránky NINE ELEVEN bylo přistupováno k účtu společnosti ATROPO. IP adresa uživatelů datové schránky TOPBOX byla užita kromě svého účtu rovněž pro přístup k účtům společnosti NINE ELEVEN, ATROPO, ORTONA, CENTRO. IP adresa uživatelů datové schránky CUBECAPITAL byla užita k přístupu k účtům NINE ELEVEN, ATROPO, ORTONA, CENTRO. IP adresa uživatelů datové schránky ATROPO byla užita k přístupu k účtům NINE ELEVEN, ATROPO, ORTONA, CENTRO. IP adresa uživatelů datové schránky CENTRO byla užita k přístupu k účtům NINE ELEVEN, ATROPO, ORTONA, CENTRO. Současně také totožné IP adresy, které byly užity jedním uživatelem k přístupům do datové schránky jedné společnosti, byly užity k přístupům jiného uživatele do datové schránky jiné společnosti – k přístupu uživatele do datové schránky NINE ELEVEN byla užita 1x IP adresa, ze které přistupoval jiný uživatel do datové schránky CUBECAPITAL v období od 13. 9. 2010 – 3. 4. 2012, k přístupu uživatele do datové schránky TOPBOX byly užity postupně 4 IP adresy, ze kterých přistupoval jiný uživatel do datové schránky CUBECAPITAL (období od června do září 2011), ATROPO (říjen, prosinec 2011, CENTRO (leden, únor 2012).

273. Z tohoto podkladu podle názoru soudu sice nelze beze sporu prokázat, že přihlašovatelem byla fakticky konkrétní fyzická osoba, nicméně z něj zcela přesvědčivě vyplývá, že mezi jednotlivými články řetězce existovala určitá provázanost. Názor žalovaného, který v této skutečnosti identifikoval okolnost svědčící tomu, že neodvedení daně bylo v důsledku podvodného jednání, má tedy podle názoru soudu oporu i v tomto podkladu.
274. Z rozsudku 3 vyplynulo, že při domovní prohlídce bytu na adrese Průběžná 410, Nupaky, jehož majitelem je jednatel společnosti CUBECAPITAL Lukáš Martinek, byly nalezeny mj. dokumenty společnosti NINE ELEVEN, faktury společností CENTRO a ORTONA, razítko společnosti CENTRO, daňová přiznání společností ORTONA a CENTRO aj.
275. Z rozsudku 3 pak žalovanému vyplynulo rovněž to, že ve společnostech zařazených do řetězců byly zařazeny osoby bez vědomí o ekonomické činnosti společností. Byť velmi stručně, přesto tuto skutečnost hodnotil žalovaný ve spojení právě se závěrem znaleckého posudku, že společnosti (ORTONA, CENTRO, Topbox, Atropo, CENTIVU) nedisponovaly potřebným materiálním a personálním zabezpečením. Žalovaný tedy hodnotil, že tyto společnosti byly zařazeny do daných řetězců účelově, z důvodu jejich prodloužení a zneprůhlednění toku zboží. Rovněž tak žalovaný vycházející z rozsudku 3 konstatoval, že při domovní prohlídce jednatele společnosti CUBECAPITAL dokumenty společnosti NINE ELEVEN, faktury společností CENTRO a ORTONA, razítko společnosti CENTRO, daňová přiznání společností ORTONA a CENTRO. Tuto skutečnost shodně konstatuje i znalecký posudek, jak bylo vyloženo výše. Tento podklad má rovněž oporu v podkladech trestního řízení, konkrétně v protokolu o domovní prohlídce ze dne 25. 3. 2013, č. j. OKFK-290/TČ-2011-252101, které žalovaný pro potřeby daňového řízení zajistil. Vycházel-li tedy žalovaný z trestního rozsudku, nejedná se o nevěrohodný či nerelevantní podklad, protože skutková zjištění mají oporu i v dalších podkladech – ve znaleckém posudku a v protokolu o prohlídce.

276. Shrne – li soud uvedený, v první řadě vyplývá, že neodvedením daně byly zasaženy všechny tři shora identifikované řetězce, jichž se současně účastnila společnost AMG a žalobkyně. Ze zprávy o daňové kontrole 1 (zpráva o daňové kontrole ze dne 9. 3. 2015, č. j. 842679/15/2010-61561-109800) a 2 (ze dne 17. 6. 2016, č. j. 5052630/16/2010-61561-109800) poté konkrétně vyplývá, že celkem 5 ze zúčastněných společností nezaplatilo daň z uskutečněných obchodů. Společnost CUBECAPITAL (1. a 2. řetězec) sice podala daňová přiznání za tyto obchody, avšak daň neuhradila. Společnost CENTIVU (2. řetězec) nikdy z těchto obchodů nepodala ani přiznání k dani, tj. tyto obchody ani nepřiznala, daň rovněž neodvedla. Společnosti Topbox (2. řetězec), Atropa (2. řetězec) a Ortona (3. řetězec) rovněž své daňové povinnosti neplnily. Společnosti Topbox a Atropa daňovou povinnost nesplnily částečně, společnost OTRONA ji nesplnila naopak v plné výši, neboť daňovou povinnost zcela neplní od roku 2011. Ve všech řetězcích se tak vyskytly subjekty, které z obchodů, které byly uskutečněny ještě před dodáním zboží společnosti AMG (tj. dodavateli žalobkyně) zcela neodvedly daň (CUBECAPITAL v 1. a 2. řetězci, CENTIVU v 2. řetězci, ORTONA v 3. řetězci) a na dalších článcích řetězce nebyla daňová povinnost splněna z části. Na základě podkladu daňového řízení tedy žalovaný v bodu 49 srozumitelně provedl identifikaci chybějící daně. Její výše není v žalovaném rozhodnutí stanovena, což však podle názoru soudu není podstatné. Je totiž zjevné, že pokud daň z uskutečněných obchodů alespoň jeden z článků řetězu - předchůdce žalobkyně - nepřiznal či neuhradil, je tento obchod nadále zatížen neodvedenou daní a narušením neutrality (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2021, č. j. 5 Afs 239/2020 – 46, ze dne 28. 8. 2020, č. j. 8 Afs 232/2018–45, nebo ze dne 27. 7. 2022, č. j. 10 Afs 314/2020-50).
277. Pokud jde pak o vazbu žalobkyně na plnění, které byly takto zatíženy neodvedením daně, žalovaný v bodu 49 žalovaného rozhodnutí jen stručně uvedl, že žalobkyně z předmětných plnění obchodovaných v rámci daných řetězců uplatnila nárok na odpočet DPH. Z toho tedy vyplývá stručná úvaha žalovaného, že právě tyto obchody, jichž se žalobkyně účastnila a u kterých uplatnila odpočet DPH, jsou ty, které jsou zatíženy neodvedenou daní. Co se týče konkrétní identifikace vazby, ze zprávy o daňové kontrole 1 a 2 vyplývají přesné identifikace těchto obchodů a to čísla jednotlivých faktur v jednotlivých zdaňovacích obdobích od společnosti AMG, které nebyly osvědčeny jako důkaz nároku na odpočet daně. Správce daně přitom prověřoval i samotného dodavatele žalobkyně - společnost AMG, to z důvodu, že přes uskutečněné a deklarované obchody nedisponovala materiálním a personálním zabezpečením a na fakturách uvedená čísla IMEI mobilních telefonů neumožňovala jejich ověření, a její dodavatelé NINE ELEVEN a její dodavatel CUBECAPITAL případně i jejich dodavatelé Atropo, Topbox, Centivu.
278. Rozhodnutí žalovaného ve spojení s těmito zprávami o daňové kontrole coby odůvodnění následujících platebních výměrů (§ 174 odst. 4 daňového řádu) tedy podle soudu představují ucelený závěr o vazbě žalobkyně na konkrétní obchody, které byly zatíženy neodvedenou daní v řetězci. Ostatně obdobným způsobem byly identifikovány obchody AMG a žalobkyně na stranách 4 – 14 trestního rozsudku 3.
279. Nebylo přitom nutné, aby žalovaný a správce daně prokazoval konkrétní personální a majetkové vazby jednotlivých článků řetězce. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 23. 7. 2021, č. j. 5 Afs 190/2020 – 60 vyložil, že propojení mohlo být dovozeno také prostřednictvím podvodného řetězce a pouhé konstatování, že přímé (např. personální) propojení neexistuje, nepostačuje k závěru, že žalobkyně o svém zapojení do podvodného řetězce nevěděla, a že žalobkyni může být odepřen nárok na odpočet DPH s ohledem na daň

chybějící ve vzdálenějších člancích dodavatelského řetězce, pokud stěžovatel (nyní žalovaný) prokáže, že žalobkyně o podvodném jednání věděla či alespoň mohla vědět. Tímto rozhodnutím Nejvyšší správní soud navázal na jiný svůj judikát (ve věci žalobkyně) ze dne 16. 4. 2019, č. j. 4 Afs 104/2018 – 79, v němž Nejvyšší správní soud vyslovil obdobný závěr ve vztahu daňového subjektu k subjektům, se kterými bezprostředně spolupracoval a které vykazovaly takové podezřelé znaky, že mohl či musel vědět, že se zapojuje do obchodního řetězce, jehož účelem je podvod na dani z přidané hodnoty.

280. Žalovaný tedy nebyl povinen prokázat konkrétní personální a majetkovou vazbu žalobkyně na jiné subjekty v řetězci zatíženém daňovým podvodem. Postačilo proto, pokud správce a žalovaný unesli své důkazní břemeno, že žalobkyně o zapojení do podvodného řetězce věděla nebo vědět měla a mohla. Z důvodů, které budou vyloženy níže, je poté soud toho názoru, že toto důkazní břemeno žalobkyně unesla.
281. To, že v řetězci nedošlo jen k prostému nezaplacení daně v uskutečněných obchodech, podle názoru soudu přesvědčivě vyplývá z toho, že současně s neodvedenou daní zde existují skutečnosti týkající se nedostatečného plnění daňových povinností a se „životem“ zúčastněných společností. Společnostem CENTIVU, Topbox, Atropo, CUBECAPITAL, NINE ELEVEN, AMG, ORTONA, byla postupně zrušena registrace k DPH, společnost CENTIVU a Topbox, NINE ELEVEN, CENTIVU byly zrušeny s likvidací a vymazány z obchodního rejstříku, obchodní podíly jediného společníka ve společnostech CUBECAPITAL a CENTRO byly postiženy exekučním příkazem, všechny zúčastněné společnosti zcela nedostatečně plnily svou publikační povinnost (zveřejnění účetních závěrek) ve Sbírce listin.
282. Znalecký posudek přesvědčivě identifikoval, že společnosti nedisponovaly dostatečným personálním a materiálním zabezpečením k provádění obchodů v takové míře, neboť jednaly povětšinou prostřednictvím jednatelů. Objevují se rozpory o konkrétní podobě spolupráce společností mezi sebou. Z výpovědi jednatele společnosti ORTONA vyplývá, že tato společnost přebírala zboží od společnosti CENTRO na parkovišti z auta do auta bez kontroly kvality a množství, faktury byly jen na papíře, nedisponovala skladovými prostory, zboží pro společnost AMG dodávala bez zálohy. AMG jako dodavatel žalobkyně nedisponoval materiálním a personálním vybavením. Co se týče spolupráce žalobkyně a AMG, její jednatel J. F. nebyl schopen identifikovat jediného svého dodavatele, naproti tomu vypověděl, že se žalobkyní jednal prostřednictvím M. K., ovšem jednatel žalobkyně J. V. uvedl, že on jednal s AMG. Liší se i výpovědi o podobě objednávek, AMG tvrdí, že žalobkyně zboží poptávala, zatímco žalobkyně tvrdila, že nabídky posílala společnost AMG.
283. Společnosti dále zjevně jednaly ve shodě. To vyplývá jednak z toho, že text rámcových smluv mezi společnostmi CUBECAPITAL a NINE ELEVEN, mezi společnostmi NINE ELEVEN a AMG a mezi společností AMG a žalobkyní je zcela totožný. Krom toho jednání ve shodě svědčí i vyhodnocení užívání datových schránek společností, kdy v některých případech došlo k přihlášení z jedné IP adresy do datové schránky společnosti a současně na bankovní účet jiné společnosti. Při domovní prohlídce jednatelů společnosti CUBECAPITAL byly taktéž nalezeny dokumenty vztahující se ke společností NINE ELEVEN, CENTRO a ORTONA.
284. Dle znaleckého posudku na počátku řetězce docházelo k nepatrnému navýšení nebo k záporné marži, k hrazení faktur po splatnosti nebo k neuhrazení faktur, aniž by to bylo vymáháno. Vzhledem k objemu obchodovaného zboží s mobilními telefony podle názoru

soudu nepůsobí věrohodně ani to, že nebylo přikračováno k žádným reklamacím. Zboží bylo hrazeno v řetězci pozpátku, u společností CUBECAPITAL, AMG, NINE ELEVEN a ORTONA docházelo k výběrům v hotovosti nikoliv na úhrady plateb dodavatelům.

285. Komplex těchto nepřímých důkazů podle názoru soudu spolehlivě prokazuje, že v rámci daných obchodních řetězců nešlo o nahodilé skutečnosti, ale o záměrné jednání. Některé z těchto hodnocených skutečností akceptoval městský soud v rozsudcích 1 a 2 jako prokazující existenci podvodného jednání v řetězci, na těchto závěrech nyní soud neshledal důvod cokoliv měnit. Doplněné podklady z trestního řízení pak podle názoru soudu závěr žalovaného potvrdily a ještě více prohloubily.
286. Jelikož při obchodech v těchto řetězcích došlo k neodvedení daně, soud se na základě těchto okolností ztotožnil se žalovaným, že neodvedení daně bylo důsledkem podvodného jednání v těchto řetězcích, tyto obchodní řetězce, jichž se účastnila žalobkyně a její dodavatel společnost AMG tak byly zatíženy podvodem na dani.

b) Objektivní okolnosti a vědomost žalobkyně o zapojení do podvodu (druhý krok testu)

287. Oproti prvnímu kroku testu (existence podvodu) městský soud v rozsudcích 1 a 2 č. j. 10 Af 35/2017 – 80 a č. j. 9 Af 53/2016 – 201 neshledal dostatečně seznatelné skutkové souvislosti a okolnosti svědčící pro závěr o příčinné souvislosti mezi neodvedením daně subjektem CUBECAPITAL s.r.o. a nárokováním odpočtu a prokázáním vědomosti žalobkyně o skutečnostech svědčících možnému podvodnému jednání za účelem vylákání odpočtu na dani mezi těmito subjekty. Městský soud rovněž shledal, že obdobnými nedostatky je napadené rozhodnutí zatíženo i ve vztahu k dodavatelské společnosti LILOMA.
288. Po těchto rozsudcích Městského soudu v Praze vydal žalovaný nyní napadené rozhodnutí. Po doplněném dokazování žalovaný shledal, že žalobkyně o podvodném jednání v řetězci vědět minimálně mohla a měla.
289. Žalovaný se v první řadě vymezil oproti jiným rozhodnutím žalovaného ze dne 19. 11. 2019, č. j. 45473/19/5300-21444-711869 a 45480/19/5300-21444-711869 (jimž předcházelo řízení u Městského soudu v Praze pod sp. zn. 11 Af 50/2016 a u Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 4 Afs 104/2018) zdaňovací období březen, listopad, prosinec 2011). V bodě 164 napadeného rozhodnutí totiž uvedl, že v souvislosti s doplněním spisového materiálu mj. o rozsudek 3 byly definovány další objektivní okolnosti, které v předchozím řízení ukončeným výše specifikovanými rozhodnutími, nebyly žalovanému známy, a proto je v předchozím řízení nemohl zohlednit, případně je nemohl zohlednit, protože se nevztahovaly ke zdaňovacím obdobím měsíce března, listopadu a prosince roku 2011. Oproti tomu v projednávané věci tyto další objektivní okolnosti v souhrnu s již definovanými objektivními okolnosti vědomost žalobkyně o podvodném jednání na DPH prokazují.
290. Žalovaný oproti rozhodnutím ze dne 19. 11. 2019 tedy v projednávané věci vycházel z širšího okruhu podkladů mj. s klíčovým rozsudkem městského soudu sp. zn. 40 T 4/2018, s čímž byla žalobkyně seznámena dne 5. 8. 2020, mohla proti tomu uplatnit procesní obranu, což rovněž dne 14. 8. 2020 učinila, jak bylo uvedeno výše. Skutkový stav byl tedy doplněn a zjištěn v jiném rozsahu. Již z tohoto důvodu se proto soud neztotožnil se žalobkyní, že by došlo k odlišnému hodnocení téhož skutkového stavu v rozhodnutí ze dne 19. 11. 2019 a v nyní napadeném rozhodnutí (k tomu viz níže).
291. Žalovaný pak zjištěné objektivní okolnosti hodnotil komplexně.

292. Žalovaný nejprve setrval na objektivních okolnostech, které hodnotil již v předchozím řízení (a které dle rozsudků 10 Af 35/2017 – 80 a č. j. 9 Af 53/2016 – 201 ani v souhrnu neprokázaly vědomost žalobkyně o zapojení do podvodného řetězce).
293. Žalobkyně mohla tedy dle žalovaného zjistit před začátkem obchodní spolupráce, že do 31. 12. 2010 společnost AMG nezveřejnila svoji účetní závěrku za rok 2009, lustrací na internetu by zjistila, že společnost je neseriózní partner, na internetu byla již dostupná negativní hodnocení této společnosti, jejím jednateli a eshopu hypermobil.cz. Žalovaný poukázal na okolnosti smluvního zajištění obchodů AMG a žalobkyně v rámcové smlouvě - rámcová smlouva mezi žalobkyní a společností AMG nebyla vyhotovena před začátkem spolupráce, ale až později na žádost úřadů. Před dodáním zboží nebyla vymíněna záloha nebo výhrada vlastnictví, rámcová smlouva neřeší další možná rizika spojená s obchodováním, např. sankce za prodlení při placení. Daňové doklady byly vystaveny v den uskutečnění zdanitelného plnění a nikoliv nejdříve následující pracovní den po dodání zboží a nebyly uzavírány dílčí kupní smlouvy, jak je sjednáno v rámcové smlouvě. Kupní cena nebyla stanovena dle ceníku, ale obchodní licitací. Žalovaný poukázal na to, že žalobkyně si sama byla vědoma rizikovosti komodity, zaznamenala sama mediální kauzu s mobilními telefony.
294. Další objektivní okolnosti žalovaný identifikoval z podkladů trestního řízení. Ze znaleckého posudku vyplynulo, že zboží bylo hrazeno v řetězci pozpátku, nebyly uplatňovány reklamace vůči AMG, v některých případech byla vystavena faktura za zboží dříve, než byla vystavena dodavatelem žalobkyně AMG. Společnost AMG byla majoritním dodavatelem žalobkyně, což potvrzuje účelovost obchodu. Z IP adresy, z níž bylo přihlášeno do datové schránky žalobkyně, bylo přihlášeno k účtu společnosti NINE ELEVEN, tj. k jinému článku v řetězci. Z rozsudku 3 vyplynulo, že žalobkyně byla fakticky ekonomicky závislá na vyplácení vykazovaných nadměrných odpočtů za uvedená zdaňovací období, kdy nedisponovala žádnými vlastními finančními rezervami, to potvrdila i žalobkyně v odvolání. Společnost AMG nebyla nejvýhodnější partner na trhu, přesto s ním žalobkyně obchodovala. Z telefonních hovorů citovaných v rozsudku 3 vyplývá, že si žalobkyně byla vědoma účasti v účelovém řetězci, osobuje si správnost daňových dokladů svého dodavatele AMG, jednatelé M. K. a J. V. se domlouvali na strategii ve vztahu k uplatňování nadměrných odpočtů.
295. Tato skutková zjištění žalobkyně jako taková nespornuje. Sporuje jejich hodnocení jakožto okolností o vědomém zapojení žalobkyně do podvodného řetězce.
296. Ve vztahu k okolnostem vyhodnocení shody IP adres, k okolnosti hrazení v řetězci pozpátku od posledního článku k prvnímu, tj. fakticky bez účasti vlastních finančních prostředků, neuplatnění reklamací a závislosti na dodavateli AMG, žalobkyně v první řadě namítá, že nyní jsou tyto okolnosti hodnoceny opačně než v případě obou rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 11. 2019 o zdaňovacích obdobích březen, listopad a prosinec 2011, kdy naopak tyto okolnosti nesvědčily vědomí žalobkyně o zapojení do řetězce podvodného jednání. V této souvislosti namítla porušení legitimního očekávání a principu vázanosti vlastním rozhodnutím a také odlišné hodnocení odposlechů, znaleckého posudku A-Consult a dalších důkazů z trestního řízení oproti daňovému řízení za tři zdaňovací období roku 2011.
297. Správní praxí zakládající legitimní očekávání je ustálená, jednotná a dlouhodobá činnost (příp. i nečinnost) orgánů veřejné správy, která opakovaně potvrzuje určitý výklad a použití právních předpisů. Takovou praxí je správní orgán vázán. Lze ji změnit, pokud je změna

činěna do budoucna, dotčené subjekty mají možnost se s ní seznámit a je řádně odůvodněna závažnými okolnostmi (usnesení rozšířeného senátu ze dne 21. 7. 2009, č. j. 6 Ads 88/2006 - 132, č. 1915/2009 Sb. NSS). V podrobnostech pak lze k otázce ochrany legitimního očekávání před správními soudy odkázat např. na rozsudek ze dne 19. 4. 2017, č. j. 6 As 98/2016 - 54 (zejména body 35 až 39).

298. K tomu judikatura již dříve vyložila, že skutečnosti rozhodné pro vyměření daně se posuzují pro každé zdaňovací období samostatně a nelze je bez dalšího „promítat“ do jiných zdaňovacích období (srov. výklad k § 40 odst. 14 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 11. 2013, č. j. 5 Afs 11/2013 - 63). Jinými slovy zjištění správce daně o daňovém subjektu z jiných řízení nezaručují, že právě probíhající řízení bude ukončeno se stejným výsledkem, protože každé posuzované období je nutno skutkově i právně posuzovat individuálně; taková zjištění však mohou správci daně sloužit např. k rozhodnutí o tom, zda vůbec některý z procesních postupů podle daňového řádu zahájí i za jiná zdaňovací období (bod 54 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 11. 2017, č. j. 10 Afs 300/2016 - 88).
299. Co se týče užití odposlechů jako důkazů u rozhodnutí ze dne 19. 11. 2019, č. j.: 45473/19/5300-21444-711869 a č. j. 45480/19/5300-21444-711869, městský soud poukazuje na to, že v těchto zdaňovacích obdobích nebyly z trestního řízení převzaty odposlechy resp. záznamy o odposleších, ale konkrétně tiskové sestavy odposlechů - srov. bod 10 obou rozhodnutí ze dne 19. 11. 2019. Dokonce žalobkyně namítala v odvolacím řízení právě to, že takové přepisy telefonních hovorů jsou nedostatečným důkazem, tím by naopak měly být podle jejího názoru zvukové záznamy. Samotné přepisy pak byly v napadeném rozhodnutí užity jen ve dvou souvislostech - jako potvrzení, že Rámcové smlouvy byly vyhotoveny dodatečně a že jednatel žalobkyně M. K. sdělil manželce svou radost, že získají 120 milionů Kč. Ani v jedné z těchto okolností žalovaný neshledal vědomost žalobkyně o zapojení do podvodného jednání.
300. Co se týče hodnocení okolností o přístupu z IP adres, žalovaný v rozhodnutí ze dne 19. 11. 2019, č. j. 45480/19/5300-21444-711869 a č. j. 45473/19/5300-21444-71186 sice disponoval zjištěním, že z IP adresy, ze které docházelo k přihlašování do datové schránky žalobkyně, docházelo k přihlašování do internetového bankovníctví společnosti NINE ELEVEN. Shledal však, že tato skutečnost se nevztahuje k posuzovaným zdaňovacím obdobím; tato rozhodnutí se totiž týkala zdaňovacích období březen 2011 a listopad a prosinec 2011. To ostatně žalovaný výslovně k obdobné odvolací námitce uvedl v bodě 195 žalovaného rozhodnutí se závěrem, že naopak pro nynější zdaňovací období se již o objektivní okolnost jednalo. V těchto zdaňovacích obdobích bylo takto prokázáno, že osoba, která z IP adresy přistupovala, měla v danou chvíli přístup jak k účtu NINE ELEVEN, která v řetězci předcházela společnosti AMG tj. přímého dodavatele žalobkyně, tak k datové schránce žalobkyně. V napadeném rozhodnutí je tedy takto odůvodněna odlišnost v přístupu žalovaného oproti rozhodnutím ze dne 19. 11. 2019.
301. Žalovaný pak v napadeném rozhodnutí shodně přihlašování do datových schránek jedné společnosti a do účtu jiné společnosti zařazené v podvodném řetězci identifikoval ve dvou souvislostech. Jednou jako skutečnost svědčící podvodnému jednání, neboť v měsících červnu, červenci a září roku 2011 bylo přihlašováno ze stejné IP adresy k datové schránce společnosti CUBECAPITAL i k bankovnímu účtu společností NINE ELEVEN, Atropo, ORTONA a CENTRO (k tomu podrobněji viz výše). Druhou souvislostí bylo vědomí o zapojení žalobkyně do řetězce v příslušných zdaňovacích obdobích. V této souvislosti

žalovaný hodnotil, že ze stejné IP adresy, ze které bylo přihlašováno do datové schránky žalobkyně, bylo ve dnech 2. 4. 2012 a 4. 5. 2012 přihlašováno k bankovnímu účtu společnosti NINE ELEVEN. Společnost NINE ELEVEN nebyla v posuzovaných obdobích přímým dodavatelem odvolatele, byla dodavatelem společnosti AMG.

302. Je to sice indicie jednorázová a nevyovídá o všech relevantních zdaňovacích obdobích, přesto vypovídá alespoň o tom, že od dubna a května 2012 existovala vazba mezi předchozím článkem řetězce NINE ELEVEN a žalobkyní. Obecně z těchto zjištění totiž vyplývá, že v řetězci společností zapojených do obchodů se v průběhu zdaňovacích období ze stejné IP adresy přihlašovalo k datovým schránkám jedné společnosti a k účtu jiné společnosti. Datová schránka je přitom místo pro kontakt s veřejnou správou, doručení i podání z ní může mít zásadní účinky pro právní jednání za tuto společnost. To tím spíše platí i o důsledcích přístupu k bankovnímu účtu společnosti. Pokud bylo tedy identifikováno, že z IP adresy, která byla užita k přístupu do datové schránky jedné společnosti, bylo přistupováno k bankovnímu účtu jiné společnosti, nepochybně se jedná o skutečnost, která indikuje jednání ve shodě s těmito dvěma společnostmi a tedy záměrné jednání. Blíže se žalovaný těmito obdobími sice nezabýval, nicméně hodnotil to jako indicii o vědomém zapojení žalobkyně do podvodného řetězce a v tomto ohledu úvaha žalovaného podle názoru soudu ob stojí.
303. Co se týče znaleckého posudku Ing. J. B., kterými žalobkyně hodlala sporovat závěry analýzy o hodnocení přístupu z IP adres, ten soud již z výše vyložených důvodů shledal za nepřijatelný důkaz v tomto řízení, protože žalobce jej včas v daňovém řízení neuplatnil. Soud dodává, že ani Vrchní soud v Praze tento důkaz v usnesení ze dne 26. 4. 2021, sp. zn. 3 To 57/2020 nepovažoval za relevantní k vyvrácení závěrů, které trestní soud zjistil z vyhodnocení přístupů z IP adres.
304. Okolnost, kterou žalovaný v napadeném rozhodnutí a stejně i v rozhodnutí ze dne 19. 11. 2019 identifikoval ze znaleckého posudku - hrazení zboží v řetězci pozpátky - nasvědčovalo podle žalovaného účelové organizaci celého řetězce společností, přičemž je nepravděpodobné, že žalobkyně se předmětných transakcí účastnila bez vědomí o jejich účelovosti. Stejně k této skutečnosti přistupoval žalovaný i v nyní napadeném rozhodnutí. Nejedná se tedy o odlišné hodnocení téže okolnosti v jiných zdaňovacích obdobích. To platí i pro okolnost neuplatňování reklamací. Tato okolnost byla v rozhodnutí ze dne 19. 11. 2019 i v napadeném rozhodnutí rovněž hodnocena jako nestandardní okolnost obchodů. Obě tyto okolnosti tedy žalovaný, vycházející ze znaleckého posudku, hodnotil stejně v napadeném rozhodnutí i v obou rozhodnutích ze dne 19. 11. 2019.
305. Žalobkyně v žalobě konkrétně namítla, že ve stížnosti ze dne 21. 8. 2020 (námitka byla zahrnuta jako odvolací námitka) namítla dezinterpretaci odposlechů. To v jednom konkrétním případě, kdy žalovaný cituje, že v rámci hovoru dne 18. 5. 2012 zazněla věta: „*v tu chvíli by to ztratilo ten smysl, proč bysme chtěli vlastně jakoby Edge vykopnout z toho řetězu..*“. Podle žalobkyně se jednalo o hovor ohledně poskytnutí finanční půjčky mezi společnostmi a řetěz byl zmiňován ve vztahu k PPF bance, nikoliv ve vztahu ke společností zapojeným do předmětných řetězců.
306. Žalovaný v napadeném rozhodnutí hodnocení této citace odposlechů z rozsudku 3 užil ve spojitosti s vědomím žalobkyně o zapojení do řetězce. V rozhodnutí odkazuje na zcela konkrétní bod 236 rozsudku 3. V této části rozsudku 3 městský soud kromě citace tohoto výroku poměrně detailně rozebíral, co mělo být smyslem těchto hovorů. V bodě 236 uvedl,

že svědčí o konspirativnosti rozhovorů jednatelů žalobkyně. U této věty soud blíže uvedl, že účelem rozhovoru bylo, jakým způsobem převést finanční prostředky, které obdrží společnost žalobkyně, na některou z „nových“ společností, jako možnost se jeví vstup žalobkyně do těchto nových společností jako společníka, což jednatel K. vylučuje, protože „*v tu chvíli by to ztratilo ten smysl, proč bysme chtěli vlastně jakoby Edge vykopnout z toho řetězu ..*“ Znovu tuto skutečnost soud hodnotí v bodu 375 rozsudku 3. I zde soud hodnotil, že z rozhovorů vyplývá úmyslné zapojení žalobkyně do jednání řetězce obchodních společností, ale i o aktivním podílení se na zdokonalování obchodu směřujícímu k zdárnému vyplacení nadměrného odpočtu, předmětem je jejich pojednání o převodu finančních prostředků obdržených společnostmi EDGE CZ na některou z nových společností či vstup EDGE CZ do těchto nových společností. Účelem hovoru bylo řešit vypojení společnosti žalobkyně z obchodů, u této části bylo zavržení vstupu společnosti žalobkyně do nových společností.

307. Žalobkyně v žalobě namítla, že citovaná věta z odposlechu měla znít „*No jasně, tak bychom museli do těch ostatních firem přistoupit jako třetí společník, kterým je EDGE CZ s.r.o., ale to nechcem, protože v tu chvíli by to ztratilo smysl proč bychom chtěli EDGE vykopnout z toho řetězu tý PPF Bance. To probereme v pondělí. Zajímá mě proč by nemohla být finanční půjčka. To by mě schválně zajímalo.*“ Rozhovor měl dle žalobkyně být o půjčkách mezi společnostmi, řetěz měl být vztažen k PPF Bance.
308. Této námitce soud nepřisvědčil. I tyto věty, jak je žalobkyně uvedla v žalobě, nedávají podle soudu vůbec smysl ve vztahu k PPF Bance. Naopak stále podporují závěry žalovaného i trestního soudu, že hlavním smyslem těchto vět byl rozhovor o vypuštění žalobkyně z řetězce obchodování. Soud se proto neztotožnil s tím, že by šlo o dezinterpretaci a účelové zkreslování rozhovoru ze strany žalovaného.
309. Soud dodává, že žalobkyně poté ve stížnosti ze dne 21. 8. 2020 namítla navíc již jen to, že u jednoho hovoru má hlas patřit odlišné osobě od M. K. a že se vždy osoby baví v budoucím čase, což by nemělo mít relevanci ke zdaňovacím obdobím. Oproti tomu v žalobě uvedla jen obecně, že na jiných místech Seznámení naopak žalovaný dovozuje ze sdělení odposlouchávaných osob skutečnosti, které z nich dovozovat v žádném případě nelze, aniž by tuto námitku jakkoliv blíže specifikovala. Jedinou konkrétní žalobní námitkou skrz dezinterpretaci v žalobě je tedy namítané vytržení věty z kontextu, s čímž se soud výše neztotožnil.
310. Okolnost závislosti žalobkyně na obchodech s dodavatelem AMG je skutkově podpořena rovněž znaleckým posudkem. Je pravdou, že tento podklad měl k dispozici žalovaný již v řízení, která skončila vydáním obou rozhodnutí ze dne 19. 11. 2019 (viz body 10 a 12 těchto rozhodnutí). V napadeném rozhodnutí tato okolnost pak svědčí podle žalovaného o účelovosti obchodních transakcí mezi žalobkyní a jejím dodavatelem AMG, který nebyl ani smluvně ošetřen (84 a částečně bod 88 napadeného rozhodnutí).
311. Znalecký posudek žalovaný sice měl k dispozici v řízení, které skončily rozhodnutími z 19. 11. 2019, tuto okolnost jako objektivní svědčící o vědomém zapojení žalobkyně ale identifikoval až v nynějším řízení. Nicméně ekonomickou závislost na tomto stylu obchodování konstatoval trestní rozsudek 3 v bodě 372. Jednalo se tedy o indicii, která vychází ze spojení dosavadních skutkových zjištění - znaleckého posudku, úvah trestního soudu v rozsudku 3 a ze skutkové okolnosti nedostatku smluvního zajištění. To, že tuto okolnost na základě znaleckého posudku předtím žalovaný neidentifikoval, nijak nepřekáží

tomu, že tato okolnost vyplynula ze spojení již jednou hodnoceného podkladu (znaleckého posudku) a z dalších – nových – podkladů (zejména trestní rozsudek 3).

312. Skutečnost, že žalobkyně v několika případech vystavila svému odběrateli fakturu za dodání zboží dříve, než jí toto zboží bylo fakturováno dodavatelem AMG, žalovaný zmínil jako možnou indicii vědomosti žalobkyně o zapojení do podvodného jednání. Vyplývá rovněž ze znaleckého posudku, který analyzoval řady obchodů. Lze se však ztotožnit se žalobkyní, že z tohoto ojedinělého zjištění nic nevyplývá, ostatně ani v napadeném rozhodnutí z toho žalovaný nečiní zásadní skutková zjištění.
313. Soud celkově k namítanému hodnocení skutečností, které měly být dle žalobkyně hodnoceny identicky v rozhodnutí ze dne 19. 11. 2019 i v napadeném rozhodnutí shrnuje, že důkazní situace se v tehdejší řízení oproti projednávané věci lišila. Správce daně a žalovaný ke dni rozhodnutí ze dne 19. 11. 2019 doplnili dokazování o podklady trestního řízení konkrétně tiskové sestavy odposlechů, vyhodnocení informací získaných z datových schránek zúčastněných společností, úřední záznamy a znalecký posudek č. 29/2016 společnosti A-Consult Plus, spol. s r.o. Znalecký posudek stejně jako u napadeného rozhodnutí popisoval fungování obchodů a řetězce. Orgány finanční správy nedisponovaly a vzhledem k časové posloupnosti disponovat ani nemohly – rozsudkem Městského soudu v Praze ze dne 29. 1. 2020, sp. zn. 40 T 4/2018. Zejména tímto rozsudkem totiž doplnil správce daně a žalovaný skutkový stav a to až v rámci nahlížení do trestního spisu ve dnech 3. 7. a 7. 7. 2020, několik okolností pak vyvstalo v souvislosti právě s tímto rozsudkem 3. K jednání žalobkyně tedy správce daně a žalovaný v rozhodnutích ze dne 19. 11. 2019 zajistili méně podkladů, což ani v souhrnu nestačilo k unesení důkazního břemene o vědomém zapojení do řetězce podvodného jednání. To také konstatuje žalovaný v bodě 164 napadeného rozhodnutí, kde uvedl, že ve zde posuzované věci byly v souvislosti s doplněním spisového materiálu mj. o rozsudek 3 definovány další objektivní okolnosti, které v předchozím řízení ukončeným rozhodnutími ze dne 19. 11. 2019, nebyly odvolacímu orgánu známy a odvolací orgán je proto v předchozím řízení nemohl zohlednit, případně je nemohl zohlednit, protože se nevztahovaly ke zdaňovacím obdobím měsíce března, listopadu a prosince roku 2011.
314. Žalovaný oproti rozhodnutím ze dne 19. 11. 2019 tedy v projednávané věci vycházel z širšího okruhu podkladů, s čímž byla žalobkyně seznámena dne 5. 8. 2020. Proti tomu ostatně žalobkyně uplatnila procesní obranu dne 14. 8. 2020, když dokonce namítla nepřípustnost odposlechů i nesprávné užití nepravomocného rozsudku 3 sp. zn. 40 T 4/2018. Žalobkyni tedy nemohlo vzniknout legitimní očekávání, že věc bude posouzena stejně a že bude žalovaný vázán svou rozhodovací praxí – skutkový stav byl doplněn a zjištěn v jiném – širším - rozsahu. Soud se tedy nemohl ztotožnit se žalobkyní, že bez další došlo k odlišnému hodnocení totožných skutečností v rozhodnutí ze dne 19. 11. 2019 a v nyní napadeném rozhodnutí.
315. Co se týče hodnocení spolupráce se společností AMG, žalovaný v bodech 84, 88, 89 a 174 napadeného rozhodnutí hodnotil okolnosti obchodního vztahu žalobkyně a jejího dodavatele AMG, neboť právě z těchto obchodů žalobkyně uplatnila nárok na odpočet na vstupu. Žalovaný shrnul, že společnost AMG byla majoritním dodavatelem žalobkyně, žalobkyně byla ekonomicky závislá na vyplácení odpočtů, AMG nebyla nejvýhodnější obchodní partner, přesto s ní žalobkyně obchodovala.

316. Žalobkyně sama poukazuje na znalecký posudek s tím, že zatímco marže za roky 2011 a 2012 činila 100 milionů korun a výsledek hospodaření 60 milionů, nadměrné odpočty činily částku téměř 4 násobnou nad ziskem žalobkyně. Při porovnání těchto skutečností z toho tedy vyplývá, že žalobkyně z běžné obchodní činnosti nedosáhla zdaleka takový zisk, jako měl představovat vyplacený nadměrný odpočet. I za této situace však byl stále výhradním dodavatelem žalobkyně přesto byla společnost AMG, na jehož dodávkách byla tedy žalobkyně závislá. Žalovaný rovněž nespороval, že žalobkyně spolupracovala s AMG dlouhodobě. Tuto skutečnost však hodnotil jako bezvýznamnou vzhledem k tomu, že neserióznost tohoto obchodního partnera pro žalobkyni měla být zřejmá už v počátku spolupráce (bod 73 a 174 napadeného rozhodnutí).
317. Shrnuto, žalobkyně si od počátku spolupráce mohla a měla být vědoma negativních recenzí svého dodavatelem obchodního partnera AMG, což mohlo naznačit jeho neserióznost. Přesto s ním navázala obchodní spolupráci jako s výhradním svým dodavatelem. Žalobkyně tedy nepochybně byla ve svém hospodaření a ekonomickém životě zcela závislá na obchodování se společností AMG. Tato spolupráce, byť se uskutečnila ve velkých objemech, jí přinášela nižší zisk a daleko větší ekonomický přínos pro ni znamenaly nadměrné odpočty z těchto obchodů. Ač společnost AMG byla výhradním dodavatelem zboží, které žalobkyně následně zase vyvážela, disponovala pouze dostatečně nezajištěným smluvním vztahem, v obchodech se neuplatňovaly obvyklé postupy jako reklamace zboží (což je neobvyklé ve vztahu k objemu dodávaného zboží), placení záloh nebo výhrada vlastnictví, to opět v porovnání s tím, že už od počátku spolupráce si měla být vědoma negativních hodnocení tohoto smluvního partnera. Pakliže tato spolupráce trvala dlouhodobě, jistě to svědčí podle názoru soudu o tom, že šlo z pohledu žalobkyně o vyhovující spolupráci. Nijak to však nevyvrací, že obchodní vztah s tímto dodavatelem provázely i další objektivní okolnosti, které i podle názoru soudu vzbuzovaly pochybnosti o účelu těchto obchodů. Že žalobkyně mohla být reálně provázána i s jinými články v řetězci potvrzuje přístup z totožné IP adresy k datové schránce žalobkyně a k bankovnímu účtu NINE ELEVEN a citované odposlechy v rozsudku 3, kdy jednatele několikrát konspirativně hovoří o aktivní vazbě na dodavatele žalobkyně AMG (viz body 236, 237 rozsudku 3), což žalobkyně ani v žalobce nijak nevyvrátila. Z několika indicií také vyplývá účelové zaměření těch obchodů (shodnost přístupové IP u účtu subjektu předcházejícího v řetězci, neuplatňování reklamací, hrazení zboží pozpátku a ekonomická závislost žalobkyně na tomto stylu obchodování a přesto neexistence smluvního zajištění tohoto obchodního vztahu).
318. Tyto skutečnosti a objektivní okolnosti ve svém souhrnu podle názoru soudu svědčí závěru žalovaného, že hlavním cílem žalobkyně nebyl řádně vedený obchod a jeho obchodní rozvoj, ale čerpání finančních prostředků od státu prostřednictvím účelově vytvořených obchodních řetězců (srov. 93 a 94 žalovaného rozhodnutí). Žalobkyně si proto mohla a měla být vědoma toho, že se zapojuje do řetězce zasaženého daňovým podvodem na dani z přidané hodnoty.

c) *Preventivní opatření (třetí krok testu)*

319. Ve třetím kroku daňové orgány zkoumají, zda daňový subjekt přijal dostatečná opatření k tomu, aby zabránil své účasti na daňovém podvodu. Tato opatření mají sloužit preventivně k tomu, aby si daňový subjekt, který požaduje výhody plynoucí ze systému DPH, při svém podnikání nepočínal tak, že tento systém naruší či zneužije, případně to umožní jiným (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 10. 2022, č. j. 10 Afs 324/2020 - 104).

320. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 20. 9. 2022, č. j. 4 Afs 306/2020-70, konstatoval, že požadavek na rozsah kontrolních opatření je závislý na tom, jak podezřelými se daňovému subjektu měly jevit okolnosti provázející příslušné obchodní transakce.
321. Již výše bylo uvedeno, tento třetí krok je povinen prokazovat daňový subjekt. Povinností správce daně naopak není identifikace určitých opatření, ani vymezení opatření, která daňový subjekt přijmout mohl (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 6. 2017, č. j. 3 Afs 161/2016 – 5).
322. Žalovaný shrnul, že si žalobkyně byla vědoma, že obchoduje s rizikovou komoditou, nevěnovala pozornost negativním recenzím jejího dodavatele AMG, ani pozdnímu založení dokumentů k účetní závěrce u AMG ve sbírce listin. V tvrzení, že záruku serióznosti dodavatele spatřovala v osobě J. F., žalovaný nespatřuje přijetí dostatečného opatření k zabránění účasti na podvodném jednání. Žalovaný uvedl, že žalobkyně s J. F. obchodovala v letech 2000 až 2003 v rámci maloobchodního prodeje, jehož předmětem byl nákup a prodej mobilních telefonů, přičemž spolupráce byla bezproblémová. Žalovaný je názoru, že obchodní spolupráce s J. F. probíhající před sedmi lety od započetí následující spolupráce nemůže být dostačující zárukou serióznosti společnosti AMG z hlediska prevence podvodného jednání. Jestliže s velkým časovým odstupem žalobkyně začala s panem F. opět obchodovat, avšak tentokrát od něj měla nakupovat zboží ve vysokých finančních objemech (oproti dřívější maloobchodní spolupráci), pak měla přijmout také další preventivní opatření a nespolehat pouze na osobu J. F. Žalobkyně měla věnovat zvýšenou pozornost důkladnému prověření svého dodavatele a přijetí odpovídajících opatření i vzhledem ke skutečnosti, že společnost AMG byla v daných obdobích majoritním dodavatelem, což pro žalobkyni mimo jiné znamenalo také to, že bude-li mít ekonomické problémy tato společnost, přenesou se tyto problémy i na ni. Žalovaný rovněž zdůraznil, že si žalobkyně nezajistila adekvátní smluvní zajištění, rámcová smlouva nebyla dodržována, v běžném obchodním styku se uzavírají smlouvy písemně. V daných objemech obchodu by řádný hospodář tyto vztahy řádně smluvně ošetřil bez ohledu na to, zda se svým obchodním partnerem spolupracoval dlouhodobě či nikoliv.
323. Tento krok poslušnosti není předmětem sporu. Městský soud proto jen ve stručnosti shrnuje, že v řízení sice nebylo zpochybněno, že žalobkyně formálně podmínky pro odpočet dle § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty splnila. Existovaly zde však objektivní okolnosti, které při náležité pečlivosti mohly vzbudit podezření. Okolnosti, na něž žalobkyně poukazuje, pak byly z výše soudem vyložených důvodů shledány jako nestandardní a z toho, jak fakticky probíhaly obchody, mohlo a mělo být žalobkyni při základní obezřetnosti známo, že se účastní řetězce zatíženého podvodem na dani z přidané hodnoty. Bylo prokázáno to, že žalobkyně dokonce věděla, že se řetězce podvodného jednání účastní. Jelikož žalobkyně při tomto obchodování jednala vědomě, proto tím spíše těmito opatřeními nemohla eliminovat základní rizika obchodů. Vzhledem k tomu, že fakticky dostatečná opatření nepřijala, je tedy nadbytečné hodnotit, zda před uzavřením obchodní spolupráce či během ní bedlivě zkoumala, zda se nezapojuje do podvodného řetězce, v němž se některý z jeho článků dopustil či v budoucnu dopustí podvodného jednání, jehož účelem je neoprávněná vratka DPH.

IX. Závěr a náklady řízení

324. Městský soud po přezkoumání žaloby v rozsahu jejích žalobních bodů shledal, že žalobkyně se v obchodech se svým dodavatelem AMG účastnila řetězce zatíženého podvodem na dani

z přidané hodnoty. Správce daně i žalovaný prokázali komplexem důkazů svědčících o nestandardních objektivních okolnostech obchodů, že žalobkyně mohla či měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na dani z přidané hodnoty. Soud konečně dospěl k závěru, že žalobkyně si nepočínala při obchodech dostatečně obezřetně a nepřijala dostatečná opatření, aby se takové účasti v řetězci vyvarovala. V nastavených obchodních vztazích tedy jednala neobezřetně, a proto jí dobrá víra nesvědčí. Orgány finanční správy proto žalobkyni odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu odepřely v souladu s požadavky komunitární úpravy, judikatury Soudního dvora Evropské unie a Nejvyššího správního soudu.

325. Městský soud se z výše uvedených důvodů neztotožnil se žádnou žalobní námitkou, žaloba je tedy nedůvodná a městský soud proto žalobu proti všem třem napadeným rozhodnutím zamítl podle § 78 odst. 7 s. ř. s.
326. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce neměl ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení; žalovanému pak v řízení o žalobě nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha, 11. ledna 2024

JUDr. Ing. Viera Horčicová v. r.
předsedkyně senátu