



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Viktora Kučery a soudců JUDr. Jakuba Camrdy a JUDr. Tomáše Langáška v právní věci žalobkyně: **Josef KVAPIL a.s.**, IČO: 26821249, se sídlem Kubánské náměstí 1391/11, Praha, zast. ARIADNA, s. r. o., IČO: 64581144, daňovým poradcem se sídlem Nademlejská 683/5, Praha, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 26. 2. 2020, č. j. 9 Af 83/2016 - 127,

t a k t o:

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 26. 2. 2020, č. j. 9 Af 83/2016 - 127, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í:

I. Vymezení věci

[1] Kasační stížností se žalovaný (dále jen „stěžovatel“) domáhal zrušení v záhlaví označeného rozsudku, kterým Městský soud v Praze (dále jen „městský soud“) zrušil rozhodnutí stěžovatele ze dne 21. 10. 2016, č. j. 46207/16/5300-22443-702189, a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Tímto rozhodnutím stěžovatel zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil tyto dodatečné platební výměry Specializovaného finančního úřadu (dále jen „správce daně“):

- dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty (DPH) ze dne 25. 1. 2016, č. j. 13047/16/4232-22793-803352, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období srpen 2011 ve výši 9 423 530 Kč a současně vznikla zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 1 884 706 Kč,
- dodatečný platební výměr na DPH ze dne 25. 1. 2016, č. j. 13112/16/4232-22793-803352, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období září 2011 ve výši 3 303 204 Kč a současně vznikla zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 660 640 Kč,
- dodatečný platební výměr na DPH ze dne 25. 1. 2016, č. j. 13133/16/4232-22793-803352, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období říjen 2011 ve výši 3 990 543 Kč a současně vznikla zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 798 108 Kč,

pokračování

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

[2] Dodatečné platební výměry vydal správce daně na základě daňové kontroly, při které vyšlo najevo, že žalobkyně nárokovala odpočet daně na základě dodávek zboží od společnosti BRALOVANE, s.r.o., které byly zasaženy podvodem na DPH, o němž žalobkyně věděla nebo alespoň mohla vědět. Podvod na DPH se týkal mobilních telefonů, které společnost OCEANIA Trading s.r.o. pořídila z jiného členského státu Evropské unie. Tato společnost neodvedla DPH na výstupu. Mobilní telefony byly následně převedeny přes společnosti Gab-Phone s. r. o. v likvidaci, SILAS CONCEPT s. r. o. "v likvidaci", Oskar Group s. r. o. a BRALOVANE na žalobkyni, která je dále dodávala do jiného členského státu či do třetích zemí, přičemž je vykazovala jako osvobozená dodání zboží. Správce daně vycházel především z důkazů získaných v rámci trestního řízení vedeného proti předsedovi představenstva žalobkyně.

II. Rozhodnutí městského soudu

[3] Žalobkyně u městského soudu brojila proti rozhodnutí stěžovatele žalobou. Městský soud ji shledal důvodnou, a proto s odkazem na § 78 odst. 1 a 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), napadené rozhodnutí zrušil a věc stěžovateli vrátil k dalšímu řízení.

[4] Městský soud předně konstatoval, že podstatou věci je to, zda má žalobkyně nárok na odpočet DPH podle § 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění relevantním pro posuzovanou věc (dále jen „zákon o DPH“). Spornou otázkou bylo především, zda žalobkyně věděla či mohla vědět, že se svými obchodními transakcemi podílela na plnění, jež byla součástí podvodu na DPH. Existenci daňového podvodu v řetězci obchodníků žalobkyně nerozporovala.

[5] Podle městského soudu stěžovatel neunesl důkazní břemeno ohledně (možné) vědomosti žalobkyně o tom, že se účastní podvodu na DPH. Konstatoval, že stěžovatel vědomost žalobkyně o účasti na podvodu dovozoval z nestandardnosti průběhu obchodní spolupráce se společností BRALOVANE a rizikovosti této společnosti. To však samo o sobě nestačí pro závěr, že záměrem žalobkyně bylo čerpat odpočet na DPH, respektive že věděla, že se účastní daňového podvodu. Dodavatel žalobkyně DPH na výstupu z plnění poskytnutých žalobkyni uhradil. Jelikož článek bezprostředně předcházející žalobkyni nenarušil neutralitu DPH, nebylo městskému soudu zřejmé, z čeho stěžovatel dovodil, že jediným a hlavním účelem transakce bylo získání daňové výhody. Zdůraznil, že každá transakce v řetězci musí být posuzována sama o sobě, charakter jednotlivých transakcí nemůže být změněn předchozími či následnými událostmi. Z odůvodnění rozhodnutí stěžovatele je zřejmé jen to, že společnost OCEANIA neodvedla DPH a žalobkyně nárokovala nadměrný odpočet, avšak to samo o sobě nesvědčí o spojitosti mezi touto společností a žalobkyní. Jako podvod lze označit situaci, kdy

jeden z účastníků řetězce neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte za účelem daňového zvýhodnění – tento souvislý řetězec však nebyl prokázán.

[6] Městský soud dále upozornil, že stěžovatel založil své přesvědčení o vědomosti žalobkyně o jejím zapojení do podvodu především na několika telefonických hovorech (odposleších získaných v rámci spolupráce s orgány činnými v trestním řízení). Při hovoru ze dne 2. 7. 2012 vedeného mezi P. G. (jednatel společnosti Gab-Phone) a A. H. (koncipient zastupující společnost BRALOVANE) prvně jmenovaný napomíná A. H., aby do telefonu jméno J. K. neříkal. Podle stěžovatele je taková skutečnost indicií svědčící o povědomí žalobkyně o podvodu – jinak by P. G. neměl důvod žalobkyni takovým způsobem chránit. Městský soud však konstatoval, že takový závěr je ve zcela zjevném rozporu s obsahem dalšího hovoru mezi jmenovanými osobami ze dne 19. 7. 2012, ve kterém se P. G. ptá A. H., zda „*má na 100 % ověřeného toho K.*“. Stěžovatel dále odkazoval na zachycený telefonní hovor mezi volajícím Mgr. P. K. (předseda představenstva žalobkyně) a Ing. V. U. (jednatel společnosti VGD, s. r. o. – někdejší zástupce žalobkyně) ze dne 3. 9. 2012, v němž se volající domlouvali, kdo dovede K. M. (jednatel společnosti BRALOVANE) k výslechu u správce daně. I v této skutečnosti stěžovatel spatřoval indicii vědomosti žalobkyně o podvodu, nicméně městský soud takovému názoru nepřisvědčil a zdůraznil, že měl být K. M. výslovně upozorněn na to, „*že když nebude vědět, tak si nemá nic vymýšlet*“, což dle městského soudu svědčí o zájmu žalobkyně na tom, aby svědek vypověděl pravdu.

[7] Městský soud dále konstatoval, že si žalobkyně při výběru svého dlouhodobého obchodního partnera počínala dostatečně obezřetně. Požadavky na prověřování věrohodnosti obchodních partnerů nelze bezmezně rozšiřovat na nekonečně dlouhý řetězec osob. Nelze si vystačit se zkratkovitou úvahou stěžovatele, že pokud kterýkoli článek obchodního řetězce neodvedl daň, jednalo se o podvod, o němž musela vědět i žalobkyně. Městský soud zdůraznil, že žalobkyně unesla důkazní břemeno ohledně toho, že zdanitelné plnění od společnosti BRALOVANE skutečně přijala. Z umístění sídla společnosti BRALOVANE na virtuální adrese ani z toho, že její jednatel (K. M.) je občanem Polska, nelze usuzovat na rizikovost spolupráce. Informaci o tom, zda má dodavatel potřebné zázemí, nelze zjistit z veřejných evidencí. Zboží odebírané od společnosti BRALOVANE bylo specifikováno podobně jako zboží od jiných dodavatelů. Městský soud proto nesouhlasil se závěrem stěžovatele, že žalobkyně nepřijala opatření, která by mohla eliminovat rizika účasti na podvodných jednáních.

[8] Městský soud se zabýval dalšími žalobními námitkami; ty však neshledal důvodnými a nejsou předmětem přezkumu ze strany Nejvyššího správního soudu, jejich podrobná rekapitulace by tak byla nadbytečná.

III. Kasační stížnost a vyjádření žalobkyně, vč. jeho doplnění

[9] Stěžovatel podal proti rozsudku městského soudu kasační stížnost. Předně namítal, že je napadený rozsudek nepřezkoumatelný, neboť z jeho odůvodnění není jednoznačně zřejmý názor soudu na existenci podvodu na DPH. Konstrukce městského soudu, že nedošlo k narušení neutrality daně mezi posledními dvěma články řetězce (žalobkyní a společností BRALOVANE) a nebyl prokázán souvislý řetězec podvodu, existenci daňového podvodu zpochybňuje. Závěr městského soudu, že v rámci celého řetězce došlo k narušení neutrality DPH, ale nikoli mezi jeho posledními dvěma články, si protirečí.

[10] Dále stěžovatel namítal, že městský soud nevzal v potaz veškeré zjištěné indicie poukazující na vědomé zapojení stěžovatele do podvodu. Jedná se především o soubor „*Kolotoč*“ nalezený v rámci trestního řízení v počítači A. H., v němž je nastíněna základní a vedlejší struktura celého řetězce, pozice jednotlivých osob a základní pravidla vzniku a chodu

pokračování

řetězce. V tomto souboru je žalobkyně uvedena jako poslední článek řetězce v tuzemsku, kde jsou čerpány nadměrné odpočty. V kontextu ostatních důkazů je třeba dospět k závěru, že vědomost žalobkyně o účasti v řetězci byla prokázána. Městský soud v tomto ohledu pochybil, neboť jednotlivé důkazy hodnotil pouze odděleně, nikoliv ve vzájemném kontextu.

[11] Stěžovatel dále nesouhlasí se závěrem městského soudu, že se žalobkyně nemusela zajímat o faktické zázemí svého dodavatele. S ohledem na okolnosti a objem daných transakcí měla žalobkyně svého dodavatele důkladněji prověřit, a to nejen prostřednictvím lustrace veřejných rejstříků. Společnost BRALOVANE byla nová, zapsaná do obchodního rejstříku až v roce 2010, účetní závěrku zveřejnila až v roce 2012, neměla v živnostenském rejstříku zapsanou žádnou provozovnu. Společnost BRALOVANE nelze srovnávat s jinými dodavateli žalobkyně (O2, T-Mobile atd.), kteří mají zcela odlišné postavení na trhu. Městský soud též nepřipustně smísl prokázání podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH s posouzením účasti žalobkyně na daňovém podvodu.

[12] Stěžovatel dle svého názoru prokázal vazbu mezi zúčastněnými subjekty včetně žalobkyně i to, že žalobkyně nepřijala dostatečná opatření proti účasti na daňovém podvodu. Nebyl povinen prokázat vazbu mezi žalobkyní a společností OCEANIA, která neodvedla DPH, stačilo identifikovat znaky nasvědčující zapojení žalobkyně do podvodu na DPH. Na závěr stěžovatel namítl, že městský soud se vztahy žalobkyně a společnosti OCEANIA zabýval nad rámec žalobních bodů. Stěžovatel tedy navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc městskému soudu vrátil k dalšímu řízení.

[13] Žalobkyně v obsáhlém vyjádření ke kasační stížnosti stručně řečeno uvedla, že považuje za nesmyslné, aby bylo možné na základě stejných důkazů dovodit, že věděla i mohla vědět o své účasti na daňovém podvodu. Obsah kasační stížnosti považuje žalobkyně za pokračování nezákonného a účelového postupu stěžovatele. Zapojení žalobkyně do podvodu bylo třeba posuzovat na základě skutečností týkajících se přímo žalobkyně, nikoliv takových skutečností, které se jí týkají toliko zprostředkovaně skrze jiné osoby. Stěžovatel navíc skutečnosti, které dle jeho názoru poukazují na vědomost žalobkyně o účasti na podvodu, vyhodnotil zcela nesprávně. Virtuální sídlo společnosti BRALOVANE nelze klást k tíži žalobkyni, pokud její podnikání probíhá standardně a v souladu se zákonem. Vznela též několik výhrad proti procesním postupům správních orgánů i proti rozhodnutí městského soudu – tyto výhrady se však míjí s přezkumnou činností Nejvyššího správního soudu v dané věci. Závěrem navrhla, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

[14] Žalobkyně následně dvakrát doplnila vyjádření ke kasační stížnosti poté, co Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 16. 12. 2020, č. j. 6 Afs 154/2020 - 47, rozhodl v její obdobné věci, přičemž kasační stížnosti stejného stěžovatele vyhověl. V doplněních žalobkyně zpochybňuje nestrannost a spravedlivost uvedeného rozsudku šestého senátu, zdůrazňuje některé (domněle) nesprávné aspekty tohoto rozhodnutí a také zpochybňuje závěry stěžovatele ohledně důkazů, k nimž se městský soud ani nevyjadřoval.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[15] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, směřuje proti rozhodnutí, proti němuž je podání kasační stížnosti přípustné, a za stěžovatele jedná pověřená osoba s vysokoškolským právnickým vzděláním, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie. Poté přezkoumal napadený rozsudek městského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil při tom, zda netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti, a dospěl k následujícímu závěru.

[16] Kasační stížnost je důvodná.

[17] Podstatou kasační stížnosti je otázka, zda městský soud pochybil, pokud dospěl k závěru, že stěžovatel nenashromáždil dostatečné množství důkazů ohledně vědomosti žalobkyně o existenci podvodu na DPH, resp. ohledně nedostatečnosti žalobkyní přijatých opatření k předejití nevědomé účasti na podvodu. Jak již je shora naznačeno, Nejvyšší správní soud se prakticky totožnou věcí zabýval v rozsudku č. j. 6 Afs 154/2020 - 47 (jednalo se o snížení vyměřených nadměrných odpočtů žalobkyně za zdaňovací období listopad 2011, prosinec 2011 a květen 2012). Zdejší soud předesílá, že se od závěrů vyřčených v uvedeném rozsudku šestého senátu nemá důvod odchylovat, ačkoliv s nimi žalobkyně zjevně nesouhlasí.

[18] Nárok na odpočet DPH upravuje § 72 zákona o DPH. Není sporu, že žalobkyně podmínky pro odpočet daně naplnila. Existenci samotného podvodu na DPH nezpochybil ani městský soud, ačkoliv jeho v tomto směru poněkud nešťastně pojaté odůvodnění může svádět i k opačnému závěru, jak poukazuje stěžovatel. Úvodem totiž městský soud poznamenává, že existence podvodu není sporná, při posuzování vědomosti žalobkyně o podvodu však uvádí, že souvislý řetězec podvodu nebyl prokázán. Ke zpochybnění existence podvodu na DPH ovšem neměl městský soud ani důvod, neboť žalobkyně nevznesla odpovídající námitku, přičemž soud byl její žalobou vázán (§ 75 odst. 2 s. ř. s.). Vzhledem k tomu, že se městský soud v naprosté většině odůvodnění věnuje otázce vědomosti žalobkyně o podvodu, je zcela zřejmé, že existenci podvodu musel mít za prokázanou, jinak by jeho myšlenkový postup byl zcela nelogický. Část odůvodnění, která relativizuje existenci podvodu, je proto třeba vnímat jako pouhou formulační nedůslednost. Ačkoliv je tedy srozumitelnost rozsudku městského soudu ztížena, nelze jej považovat z tohoto důvodu za nepřezkoumatelný, jak namítá stěžovatel. Stěžovateli rovněž nelze přisvědčit, že městský soud překročil rámec žalobních bodů, pokud konstatoval, že společnost OCEANIA není přímo propojena s žalobkyní. 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. Jednalo se tedy pouze o jednu z mnoha skutečností, k nimž městský soud přihlédl, nikoliv o zrušovací důvod – pokud by bylo postaveno najisto vědomé propojení žalobkyně a společnosti OCEANIA za účelem podvodu, posuzování dalších okolností vztahujících se k mezičládkům by bylo takřka nadbytečné.

[19] Nejvyšší správní soud na základě judikatury Soudního dvora Evropské unie (srov. například rozsudky ze dne 12. 1. 2006, *Optigen a Bond House Systems*, C-354/03, C-355/03 a C-484/03, EU:C:2006:16, či ze dne 21. 6. 2012, *Mahagében a Péter Dávid*, C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373) dovodil, že i při prokázání splnění podmínek pro vznik nároku na odpočet DPH lze daňovému subjektu tento odpočet odeprít, bude-li prokázáno, že plnění, z něhož je nárok na odpočet odvozován, bylo zasaženo podvodem, o němž daňový subjekt věděl nebo alespoň mohl vědět. V takovém případě tíží důkazní břemeno ohledně těchto skutečností správce daně (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 10. 2016, č. j. 6 Afs 170/2016 - 30).

[20] Uvedená judikatura Soudního dvora Evropské unie označuje za podvod na DPH „*situace, v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem směrnice o DPH, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám. [...] nárok na odpočet daně nemůže být dotčen tím, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížena skutečnostmi, o kterých plátce neví nebo nemůže vědět*“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017 - 60, č. 3705/2018 Sb. NSS). V souvislosti s (potenciální) vědomostí o existenci podvodu je třeba též posuzovat, zda daňový subjekt zavedl dostatečná opatření proti přijetí plnění, která jsou součástí podvodu; jak uvedl Soudní dvůr Evropské unie v rozsudku ze dne 11. 5. 2006, *Commissioners of Customs & Excise a Attorney General proti Federation of Technological Industries a další*, C-384/04, EU:C:2006:309:

pokračování

„Subjekty, které přijmou veškerá opatření, která od nich mohou být rozumně vyžadována, aby zajistily, že jejich operace nejsou součástí řetězce dodávek, jebož součástí je operace poskvrněná podvodem na DPH, musejí mít totiž možnost důvěřovat legalitě uvedených operací, aniž by riskovaly, že budou společně a nerozdílně odpovědné za odvod této daně splatné jinou osobou povinnou k dani.“

[21] Městský soud v první řadě posuzoval, zda stěžovatel nashromáždil důkazy přesvědčivě vypovídající o tom, že si žalobkyně byla vědoma nebo si měla být vědoma, že se účastní podvodu na DPH. Stěžovatel vycházel z důkazů shromážděných v trestním řízení vedeném proti předsedovi představenstva žalobkyně. Použitelnost těchto důkazů nebyla zpochybněna (k obecné použitelnosti takových důkazů v daňovém řízení srov. například rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 7. 2009, č. j. 1 Afs 19/2009 - 57, č. 1936/2009 Sb. NSS, a ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS).

[22] Stěžovateli městský soud vytkl, že nesprávně vyhodnotil rozhovor mezi P. G. a A. H. (zástupce BRALOVANE – dodavatele žalobkyně). Nejvyšší správní soud však nepovažuje takové hodnocení závěrů, které stěžovatel z odposlechů učinil, ze strany městského soudu za přesvědčivé. Ve chvíli, kdy se A. H. zmínil o žalobkyni, jej P. G. napomenul, že jméno „K.“ (korespondující s názvem žalobkyně i jménem jejího jednatele) nemá do telefonu říkat. Skutečnost, že o dva týdny později sám P. G. jméno „K.“ do telefonu řekl, to nijak nevyvrací. Nejvyšší správní soud nespatřuje nic nelogického na stěžovatelově názoru, že je podezřelý, pokud osoba, s níž žalobkyně podle svých tvrzení nemá nic společného, upozorňuje zástupce jejího dodavatele, aby se o žalobkyni nezmiňoval do telefonu. Stěžovatel z předmětných rozhovorů navíc dovodil, že P. G. a A. H. měli přehled o stavu daňových řízení vedených se žalobkyní, což je vskutku poněkud neobvyklé. Tomuto závěru městský soud nevěnoval žádnou pozornost.

[23] Ani vyhodnocení odposlechu rozhovoru mezi předsedou představenstva žalobkyně a Ing. V. U. ze strany městského soudu nelze považovat za přesvědčivé. To, že cílem žalobkyně bylo toliko upozornit svědka, aby vypovídal jen pravdu a nic si nevymýšlel, je sice interpretací možnou, ale nevylučuje ani interpretaci stěžovatele, zejména s přihlédnutím ke kontextu v rámci řetězce jiných nepřímých důkazů. Na druhou stranu z něj však jistě nelze jednoznačně dovozovat ani to, že zástupci žalobkyně chtěli svědka přímo ovlivňovat. Z uvedeného odposlechu vyplývá především, že se zástupci žalobkyně domlouvali ohledně výsledku jednání společnosti BRALOVANE; z tohoto faktu stěžovatel mohl oprávněně dovodit, že nejde o zcela standardní situaci. Jinak řečeno, izolovaně nelze z uvedeného odposlechu dovozovat nic konkrétního, avšak tento důkaz může být doplňkem v mozaice dalších důkazů s vyšší vypovídací hodnotou.

[24] Právě tím, že si městský soud „vybral“ dvě indicie, které hodnotil izolovaně od kontextu případu, se dopustil zcela zásadního pochybení – opomněl se zabývat řadou dalších okolností, které podle stěžovatele svědčí o vědomém zapojení žalobkyně do podvodu na DPH, a neposoudil tedy věc ve vzájemném kontextu všech stěžovatelových zjištění. Především se nijak nevyjádřil k tomu, že byla žalobkyně zařazena do souboru nazvaného „Kolotoč“ zajištěného v rámci trestního řízení v počítači A. H. Přitom právě tento soubor popisuje strukturu celého řetězce, pozice jednotlivých osob a základní pravidla vzniku a chodu řetězce. Rovněž se městský soud nezabýval dalším zjištěním stěžovatele poukazujícím na existenci dřívějších vazeb mezi žalobkyní a P. G. – žalobkyně v roce 2010 obchodovala se společností APSADERA, s. r. o., jejímž jednatelem byl právě P. G.; ten také předal své spolupracovníci kódovaný telefon obsahující kontakt na člena představenstva žalobkyně. Stěžovatel oprávněně upozorňuje na to, že žádná z těchto okolností sama o sobě nemusí svědčit o vědomé účasti žalobkyně na podvodu na DPH, ve vzájemné souvislosti však může jít o řetězec nepřímých důkazů, které stěžovatelovy závěry podporují, a v konečném důsledku tak i jejich prostřednictvím může být vědomost žalobkyně o účasti na podvodu prokázána (*mutatis mutandis* srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2015, č. j. 8 Afs 25/2012 - 351).

[25] Lze tedy uzavřít, že městský soud hodnotil zcela izolovaně jen několik zjištěných skutečností a rezignoval na řádné a úplné posouzení skutkového stavu zjištěného stěžovatelem. Z tohoto důvodu nemůže rozsudek městského soudu obstát. Bylo by předčasné rozvádět nyní úvahy o tom, zda skutečnosti, jež městský soud opominul, jsou způsobilé ve svém vzájemném kontextu prokázat (potenciální) vědomost žalobkyně o podvodu na DPH – nelze to *prima facie* vyloučit, a tím pádem je tedy na městském soudu, aby si učinil úsudek o této otázce, který bude případně moci být předmětem přezkumu ze strany zdejšího soudu.

[26] Dále nelze souhlasit s názorem městského soudu, že pokud nedošlo k daňovému úniku v rámci transakce mezi žalobkyní a jejím přímým dodavatelem, nemůže být žalobkyně vědomým účastníkem podvodu na DPH. Tento argument městský soud bez dalšího převzal z rozsudku č. j. 5 Afs 60/2017 - 60, v němž jej však Nejvyšší správní soud použil v odlišném kontextu – bylo spolehlivě zjištěno jen nezaplacení daně u jednoho článku dodavatelského řetězce, aniž by existoval důkaz o tom, že šlo o součást daňového podvodu. Pokud by měl tento názor platit ve všech případech, nebylo by možné odepřít nárok na odpočet jinému subjektu než přímému odběrateli toho, který neodvedl daň. Tento přístup by však prakticky znemožnil boj proti řetězovým daňovým podvodům, jejichž základním znakem je to, že mezi subjektem, který neodvede DPH (missing trader), a tím, který nárokuje nadměrný odpočet (broker), je několik dalších, které plnění zasažené podvodem pouze přeprodávají (buffer), což má za cíl ztížit identifikaci podvodného jednání. Žalobkyni může být odepřen nárok na odpočet DPH s ohledem na daň chybějící ve vzdálenějších člancích dodavatelského řetězce, pokud stěžovatel prokáže, že žalobkyně o podvodném jednání věděla či alespoň mohla vědět. A právě to bude městský soud muset řádně posoudit s ohledem na všechny skutečnosti, na nichž stěžovatel své závěry vystavěl.

[27] Nejvyšší správní soud naopak souhlasí s městským soudem, že obchodní spolupráce mezi žalobkyní a společností BRALOVANE se sama o sobě nejeví natolik nestandardní, aby jen z ní bylo možné bez dalšího usuzovat na neobezřetnost žalobkyně. Skutečnosti, že jednatelem této společnosti je státní příslušník jiného státu (byť členského státu EU), že má tato společnost jen virtuální sídlo a nemá v živnostenském rejstříku zapsanou provozovnu, je ovšem třeba posuzovat v souvislosti s dalšími zjištěními stěžovatele. Otázku, zda daňový subjekt přijal potřebná opatření proti účasti na daňovém podvodu, je totiž třeba posuzovat v rámci hodnocení, zda mohl vědět, že se takového jednání účastní (pokud by potřebná opatření přijal, podvod na DPH by zjistil). Přijetí preventivních opatření je z povahy věci možné posuzovat jen tam, kde není jisté, zda daňový subjekt o své účasti na podvodu věděl, a je třeba posoudit, zda o ní alespoň mohl vědět (daňový subjekt, který ví, že se podvodu účastní, logicky nebude přijímat opatření, aby této situaci zamezil). Podmínky spolupráce žalobkyně se společností BRALOVANE, byť se samy o sobě nemusejí jevit natolik nestandardní, aby zcela vyloučily dobrou víru žalobkyně, tedy mohou představovat podpůrné články řetězce nepřímých důkazů, na nichž stěžovatel vystavěl své závěry. Ani tyto okolnosti tedy nelze hodnotit zcela izolovaně, nýbrž v kontextu všech ostatních stěžovatelových zjištění.

[28] Závěrem považuje Nejvyšší správní soud za vhodné se stručně vyjádřit k doplnění vyjádření ke kasační stížnosti ze strany žalobkyně – a to v reakci na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 6 Afs 154/2020 - 47. Je politováníhodné, že žalobkyně deklaruje ztrátu důvěry v nestrannost rozhodování soudců jen kvůli tomu, že nerozhodli v její prospěch. Je jí však nutno upozornit, že ani ve zmíněném rozsudku šestého senátu, ani v tomto rozsudku Nejvyšší správní soud nepředjímá, jak má městský soud rozhodnout v následném řízení, naopak jej zavazuje pouze k tomu, aby se věcí zabýval znovu a přihlédl při tom ke všem relevantním skutečnostem zjištěným stěžovatelem a posoudil je ve vzájemném kontextu, nikoliv pouze selektivně a izolovaně, jak učinil v napadeném rozsudku. Zdejší soud ani nemohl přihlédnout k žalobkyní rozsáhle popsané interpretaci jednotlivých skutečností, u nichž nesouhlasí se stěžovatelem, že indikují její vědomost o podvodu na DPH. Vzhledem k tomu, že Nejvyšší

pokračování

správní soud má roli soudu kasačního, nemůže nahrazovat činnost městského soudu, rezignovali na řádné posouzení všech rozhodných okolností, a nemůže si tedy v této fázi řízení sám činit úsudek, zda jsou důkazy poukazující na vědomost žalobkyně o podvodu dostatečné, či nikoliv.

V. Závěr a náklady řízení

[29] Nejvyšší správní soud uzavírá, že městský soud neposoudil všechna skutková zjištění stěžovatele o vědomém zapojení žalobkyně do podvodu na DPH, ačkoli právě proti závěrům vystaveným na jejich základě žalobkyně brojila. Kasační stížnost stěžovatele je tedy důvodná, a proto Nejvyšší správní soud rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 věta první s. ř. s.), v němž bude vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.). To znamená, že v kontextu žalobních námitek posoudí všechny skutečnosti, z nichž stěžovatel dovozoval vědomou účast žalobkyně na daňovém podvodu, a to jak jednotlivě (zejména v tom směru, zda stěžovatel shromážděné důkazy správně vyhodnotil), tak – a to především – ve vzájemné souvislosti.

[30] Městský soud v novém rozhodnutí rozhodne i o náhradě nákladů o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 věta první s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.)

V Brně dne 23. července 2021

JUDr. Viktor Kučera
předseda senátu