



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Tomáše Kocourka a soudců Filipa Dienstbiera a Veroniky Juříčkové v právní věci žalobkyně: **ADM Olomouc s.r.o.**, IČO 28937996, sídlem Hamerská 681/50, Holice, Olomouc, zastoupena Mgr. Viktorem Duškem, advokátem, sídlem Pobřežní 648/1, Praha 8, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 9. 2017, č. j. 38602/17/5300-21442-712226, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 17. 5. 2023, č. j. 9 Af 45/2017-161,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 17. 5. 2023, č. j. 9 Af 45/2017-161, **se zrušuje a věc se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Přehled dosavadního řízení

[1] Žalobkyně se žalobou podanou k Městskému soudu v Praze (dále jen „městský soud“) domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 9. 2017, č. j. 38602/17/5300-21442-712226, kterým bylo rozhodnuto o jejím odvolání proti třem platebním výměrům vydaným Specializovaným finančním úřadem (dále jen „správce daně“). Těmito platebními výměry správce daně rozhodl o tvrzených nadměrných odpočtech žalobkyně na dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období března až květen 2014. Platební výměry byly vydány na základě zjištění učiněných v rámci daňové kontroly navazující na postupy k odstranění pochybností, z nichž dle správce daně

vyplývalo, že se žalobkyni nepodařilo unést důkazní břemeno stran přijetí zdanitelného plnění tak, jak bylo deklarováno na daňových dokladech, tedy že jí zboží (slunečnicová a řepková semena) dodala společnost GREAT CONSULT s.r.o. (dále jen „dodavatel“ či „Great Consult“). V rámci odvolacího řízení žalovaný formuloval odlišný právní názor, tedy že transakce mezi žalobkyní a dodavatelem byla zatížena podvodem na DPH, přičemž chybějící daň identifikoval u dodavatele společnosti Great Consult, společnosti VIA GROUP s.r.o. (dále jen „Via Group“). Žalovaný dospěl k závěru, že žalobkyně o své účasti na daňovém podvodu mohla a měla vědět, neboť existovaly objektivní okolnosti, které tomu nasvědčovaly, přičemž žalobkyně neučinila dostatečná opatření, která po ni mohla být rozumně vyžadována, aby své účasti na podvodu zabránila.

[2] Nejvyšší správní soud pro lepší srozumitelnost následujících odstavců podotýká, že z judikatury Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) vyplývají podmínky, za jejichž současného splnění lze dovodit, že se daný subjekt vědomě účastnil podvodu na DPH. Souhrnně je někdy užíváno označení jako tzv. třístupňový test, přičemž prvním krokem je zjištění, zda byl řetězec transakcí stížen podvodem na DPH, druhým existence objektivních okolností svědčících o vědomosti daňového subjektu o podvodném jednání a třetím zjištění, zda daňový subjekt přijal adekvátní opatření, která po něm mohla být v dané věci vyžadována, aby zabránil své účasti na podvodu. Druhý a třetí krok testu souhrnně vypovídají o subjektivní stránce účasti na podvodu a běžně se označují jako tzv. vědomostní test (viz rozsudky SDEU ze dne 12. 1. 2006 ve věci *Optigen*, C-354/03, C-355/03 a C-484/03, či ze dne 21. 6. 2012 ve věci *Mahagében*, C-80/11 a C-142/11). Posuzovat otázku, zda daňový subjekt mohl a měl vědět o účasti na daňovém podvodu a zda přijal dostatečná opatření, aby své účasti na něm zabránil, lze jen ve vzájemných souvislostech (společně), tyto otázky nelze od sebe oddělovat. Rozlišovat zmíněné roviny má význam toliko při hodnocení otázky unesení důkazního břemene, které je rozděleno mezi správce daně a daňový subjekt. Lze tak shrnout, že nárok na odpočet daně je možné daňovému subjektu odepřít při splnění dvou podmínek: 1) plnění je součástí obchodního řetězce, v němž došlo k podvodu; 2) daňový subjekt věděl nebo alespoň mohl a měl vědět, že se plněním účastní daňového podvodu.

[3] **Žalovaný ve svém rozhodnutí** uvedl, že existenci podvodu nasvědčuje řada okolností. Společnosti Great Consult, Via Group a předchozí dodavatel žalobkyně společnost CORNECO SLOVAKIA s.r.o. (dále jen „Corneco“) byly personálně propojeny a vznikly jako tzv. ready-made společnosti. První dvě jmenované společnosti mají virtuální sídla. Společnost Via Group je pro orgány finanční správy nekontaktní. Jejím jediným společníkem i jednatelem je Robert Bodor, občan Slovinska, přičemž podle sdělení slovinské finanční správy tato osoba vůbec neexistuje. Žalovaný rovněž poukázal na nesrovnalosti týkající se dopravy zboží, jeho častý přepravec a na skutečnost, že faktury byly společností Via Group vystavovány v češtině, i když její jediný jednatel je slovinské národnosti; společnost Great Consult měla jednatele maďarské národnosti, ale faktury vystavovala ve slovenštině. Společnost Corneco má nadto daňové nedoplatky ve výši 5,5 milionů euro.

[4] Co se týče vědomostního testu, žalovaný konstatoval, že v rámci transakcí existovalo množství okolností, které nasvědčovaly tomu, že jsou součástí podvodu na dani, a žalobkyně tak o spáchání podvodu měla a mohla vědět. Žalobkyně vstoupila do lukrativního obchodního styku (zakázky v řádu milionů korun) s dodavatelem, který se jí nemohl jevit

pokračování

jako spolehlivý. Dodavatel nezveřejňoval účetní závěrky, byl relativně novou ready-made společností, nedisponoval reálným sídlem ani jinými obchodními prostory. Společnost Coface, která prověřuje důvěryhodnost společností, žalobkyni obchody nedoporučila a odmítla dodávky pojistit. Žalobkyně dříve obchodovala se společností Corneco se sídlem na Slovensku, za kterou stály stejné fyzické osoby jako za společností Great Consult (pozdějším dodavatelem se sídlem v České republice). Pro změnu dodavatele však nebyly praktické důvody; za novým dodavatelem navíc stály výhradně fyzické osoby cizí (maďarské) státní příslušnosti neznalé českých poměrů, které hovoří toliko maďarsky a lánanou angličtinou. Dodavatel měl dále údajně pro uzavření obchodů najmout zprostředkovatele (pan M., též maďarské státní příslušnosti, rovněž nerozumí česky). Zprostředkovatelské oprávnění však vůbec neexistovalo, což si žalobkyně neověřila. Pan M. uvedl, že jednatele dodavatele ani nezná. Různé osoby uváděly v rámci výsledků jeho jméno ve zkomolených tvarech. Žalobkyně tedy dost možná vůbec nejednala s panem M., z čehož vyplývá, že si ani neověřila totožnost osoby, se kterou jedná. Žalovaný poukázal i na nestandardní způsob navázání spolupráce žalobkyně s dodavatelem, na rozpory ohledně původu zboží, pochybné signatury na dokumentech (nesprávně uvedená obchodní firma dodavatele, známky manipulace s razítky), nestandardní přejímku a kontrolu zboží (zaměstnanci žalobkyně zboží při přejímce nezkontrolovali, resp. toto zboží bylo fakticky dodáváno přímo jejímu odběrateli, společností ADM Prague a ADM International, přičemž zbožím fakticky nedisponoval ani dodavatel žalobkyně), nedostatečnou dokumentaci ke zboží, která by nestačila ani k prokázání udržitelnosti biomasy ve smyslu § 21 zákona č. 201/2012 Sb., o ochraně ovzduší, a na rozdíly mezi kupní a prodejní cenou zboží (žalobkyně zboží přeprodovala i se zápornou marží). Žalovaný taktéž naznal, že žalobkyně nepřijala rozumná opatření, aby se vyhnula účasti na daňovém podvodu. Dle jeho názoru měla postupovat s péčí řádného hospodáře a věnovat pozornost výše popsaným podezřelým okolnostem. Měla rovněž prověřit původ zboží a svoji roli v rámci dotčených transakcí.

[5] **Žalobkyně** podala proti rozhodnutí žalovaného **žalobu**. V té namítala, že žalovaný neprokázal existenci daňového podvodu (nevedl po změně právní kvalifikace žádné dokazování). I kdyby dotčené transakce byly zatíženy podvodem, žalovaný neshromáždil takové důkazy, z nichž by bylo patrné, že by žalobkyně měla a mohla vědět o podvodu. V době započetí obchodování s dodavatelem nemohla tušit, že jí přijímané plnění bude zasaženo chybějící DPH v předchozích člancích obchodního řetězce. Řetězec nevykazoval typické znaky podvodného řetězce, kterých by si žalobkyně mohla povšimnout. Dále se v žalobě věnovala jednotlivým okolnostem. Uvedla, že žalovaný některé z nich nesprávně vyhodnotil jako nestandardní, u některých se dopustil dezinterpretace nebo nesprávného hodnocení důkazů. Vysvětlila také podstatu a výhodnost spolupráce s dodavatelem. Řetězový pře prodej olejin je v daném segmentu trhu běžnou praktikou, kvalita zboží byla předmětem analýz při přejímce zboží v Olomouci. Dále žalobkyně uvedla, že se žalovaný dopustil logických chyb při hodnocení vztahu nákupních a prodejních cen. Zpochybnila roli vyjádření společnosti Coface, které se dle jejích slov týkalo toliko rozsahu důležitého pro pojistná rizika. Žalobkyně dále uvedla, že přijala veškerá opatření, která po ní bylo rozumné požadovat, aby zamezila své účasti na podvodu, a nikdy nepostupovala v rozporu se zásadou péče řádného hospodáře. Závěrem žalobkyně namítla, že ve věci došlo ke změně právní kvalifikace na daňový podvod. O tom byla žalovaným zpravena v seznámení se zjištěními

skutečnostmi ze dne 13. 7. 2017, přičemž jí žalovaný dal pouze 15 dní na vyjádření. To je v hrubém nepoměru s dvou a půl roční dobou, po kterou se žalobkyně snažila vyvrátit první právní názor správce daně ohledně neprokázání přijetí zdanitelného plnění od plátce DPH. Dále namítala neoprávněný přenos důkazního břemene stran prokázání okolností relevantních ve smyslu vědomostního testu. Argumentace žalobkyně byla v řízení před městským soudem postupně rozvíjena, a to v návaznosti na jednotlivá vyjádření žalovaného a další procesní vývoj věci.

[6] **Městský soud** rozhodl o žalobě nejprve rozsudkem ze dne 10. 2. 2021, č. j. 9 Af 45/2017-107, tak, že rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Městský soud tehdy naznal, že žalovaný neprokázal existenci daňového podvodu ani to, že o něm žalobkyně mohla a měla vědět. V rozsudku uvedl, že na obchodování žalobkyně s dodavatelem neshledal ničeho nestandardního. Žalovaný podal proti tomuto rozsudku kasační stížnost, které **Nejvyšší správní soud** rozsudkem ze dne 20. 7. 2022, č. j. 2 Afs 56/2021-61, vyhověl. Důvodem zrušení rozsudku městského soudu byla jeho nepřezkoumatelnost. Městský soud totiž vymezil svůj klíčový právní závěr tak, že žalovaný neprokázal existenci daňového podvodu. Při vyslovení tohoto závěru se však nezabýval skutečnostmi, které nasvědčovaly tomu, že se o daňový podvod jedná, ačkoliv se věnoval některým okolnostem svědčícím o vědomosti žalobkyně o jeho existenci. Obdobně tomu bylo ve skutkově a právně prakticky shodné věci projednávané Krajským soudem v Ostravě, pobočkou v Olomouci (dále jen „krajský soud“), z jehož rozsudku ze dne 30. 10. 2019, č. j. 65 Af 32/2018-93, městský soud vycházel. I tento rozsudek byl z obdobných důvodů zrušen Nejvyšším správním soudem (rozsudek ze dne 15. 11. 2021, č. j. 8 Afs 343/2019-38), přičemž tento rozsudek sloužil jako argumentační podklad pro rozsudek č. j. 2 Afs 56/2021-61. Krajský soud poté opětovně rozhodl o žalobě, a to tak, že ji zamítl (rozsudek ze dne 4. 3. 2022, č. j. 65 Af 32/2018-127). Žalobkyně proti tomuto rozsudku podala kasační stížnost, nezaplatila však včas soudní poplatek, a tudíž bylo řízení o kasační stížnosti zastaveno (usnesení NSS ze dne 24. 6. 2022, č. j. 8 Afs 91/2022-36). V nynějším řízení před městským soudem však žalobkyně ve své replice ze dne 11. 1. 2023 uvedla, že se závěry rozsudku č. j. 65 Af 32/2018-127 nesouhlasí, což blíže odůvodnila, včetně názoru, že se jedná o rozsudek nepřezkoumatelný, neboť krajský soud v něm nevysvětlil, co ho vedlo k některým zásadním názorovým obrátům oproti odůvodnění rozsudku č. j. 65 Af 32/2018-93. Uvedená replika reagovala na vyjádření žalovaného, v němž žalovaný městský soud žádal o převzetí závěrů rozsudku č. j. 65 Af 32/2018-127 do jeho rozsudku.

[7] **Městský soud** žalobu svým v pořadí druhým rozsudkem zamítl (dále také „napadený rozsudek“). V jeho odůvodnění nejprve shrnul průběh dosavadních řízení a důvody zrušení původního (zrušujícího) rozsudku Nejvyšším správním soudem. Dále popsal podání procesních stran doručená v rámci nového projednání věci a skutečnosti vyplývající ze správního spisu. V bodě 47 rozsudku uvedl, že nevidí důvod odchýlit se od závěrů rozsudku krajského soudu č. j. 65 Af 32/2018-127, takový postup konvenuje principům předvídatelnosti soudních rozhodnutí a ochrany legitimního očekávání. To, že věc posoudil opačně než v předchozím případě, je logickým důsledkem toho, že se Nejvyšší správní soud neztotožnil s jeho prvním posouzením. V prvním případě městský soud hodnotil pouze některé okolnosti, přičemž nyní věc hodnotil komplexně, a je tedy logické, že mohl dojít k odlišnému závěru. Dle názoru městského soudu žalovaný ve svém rozhodnutí zevrubně

pokračování

popsal důvody, proč dospěl k závěru, že byly dotčené transakce zatíženy daňovým podvodem, že stěžovatelka o této skutečnosti věděla nebo mohla a měla vědět a že neučinila preventivní opatření. Proto městský soud v podrobnostech odkázal na rozhodnutí žalovaného. Poté se městský soud věnoval doktríně podvodů na DPH včetně popisu relevantní judikatury, načež přistoupil k její aplikaci na projednávaný případ.

[8] K otázce existence podvodu na DPH odkázal v bodě 68 rozsudku na souhrn skutečností, které Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku jmenoval jako okolnosti, které mohly svědčit o spáchání daňového podvodu. Souhrn skutečností je v odůvodnění rozsudku uveden formou přímé citace, načež v bodě 69 rozsudku tyto skutečnosti shrnuje ještě vlastními slovy, a v následujícím bodě uzavírá, že se jedná o typické znaky podvodu na DPH, přičemž žalobkyně vůči tomuto závěru nevystavěla vlastní argumentaci.

[9] Ve vztahu k otázce, zda žalobkyně přinejmenším měla a mohla vědět, že se transakcemi s dodavatelem účastní daňového podvodu, městský soud zdůraznil, že jednotlivé okolnosti nelze posuzovat izolovaně, ale v jejich souhrnu. Žalovaný identifikoval množství takových okolností a městský soud se ztotožnil s jeho hodnocením, že žalobkyně si musela být svého zapojení do podvodu vědoma. Městský soud mezi těmito okolnostmi v bodě 77 výslovně uvádí nedůvěryhodnost dodavatele, způsob zahájení obchodní spolupráce, neznámý původ zboží, nesrovnalosti razítek a podpisů, nesprávné označení smluvních stran na dokumentech, nedostatečnou dokumentaci zboží a záporný rozdíl mezi kupní a prodejní cenou zboží. Zbytek odůvodnění splnění této podmínky odepření nároku na odpočet tvoří přímá citace bodů 30 až 44 rozsudku krajského soudu č. j. 65 Af 32/2018-127.

[10] Městský soud uvedl, že bylo na žalobkyni, aby svého dodavatele kvalitně prověřila, což měla učinit zejména tehdy, odmítla-li dodávky z důvodu nedostatku informací o dodavateli pojistit společnost Coface. Dále městský soud opětovně cituje rozsudek krajského soudu, který se věnuje konkrétním skutečnostem, jež měly žalobkyni vést k větší obezřetnosti. Této obezřetnosti žalobkyně dle názoru městského soudu nedostála.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[11] **Žalobkyně** (dále též „stěžovatelka“) podala proti rozsudku městského soudu kasační stížnost, jejíž důvody podřadila pod § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“). Navrhuje, aby Nejvyšší správní soud rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[12] Předně stěžovatelka namítá, že rozsudek městského soudu je nepřezkoumatelný. Městský soud totiž k některým rozhodným okolnostem věci zaujal zcela nový (opačný) hodnotící postoj, aniž by tento názorový posun jakkoli zdůvodnil. Stěžovatelka připomíná, že Nejvyšší správní soud předchozí rozsudek zrušil z důvodu jeho nepřezkoumatelnosti, aniž by se zabíral věcnou stránkou případu a aniž by zavázal městský soud svým právním názorem. Neodůvodněný názorový obrat stěžovatelka demonstruje na odlišném posouzení vyjádření společnosti Coface (viz výše). Městský soud ve svém rozsudku nepředestřel žádnou vlastní úvahu, co se týče splnění podmínek vědomostního testu, přičemž toliko odcitoval

pasáže rozsudku krajského soudu. Nevypořádal se tak s konkrétními námitkami stěžovatelky uvedenými v žalobě, a to včetně námitek, které vznesla v reakci na druhý (zamítavý) rozsudek krajského soudu. Postup městského soudu stěžovatelku dle jejího názoru připravil o právo na zákonného soudce.

[13] Dále stěžovatelka namítá nezákonnost rozsudku městského soudu. Pomocí rozsáhlé argumentace rozporuje posouzení naplnění obou podmínek odmítnutí nároku na odpočet.

[14] **Žalovaný ve svém vyjádření** nesouhlasí s názorem stěžovatelky, že by byl rozsudek městského soudu nepřezkoumatelný. Nepřezkoumatelnost je třeba chápat jako objektivní nemožnost přezkoumat určitý rozsudek pro nemožnost zjistit jeho obsah nebo důvody, pro něž byl vydán. Napadený rozsudek však takovými vadami netrpí, neboť městský soud předestřel jasné důvody, které ho vedly k jeho vydání. Názorový posun městského soudu nepřezkoumatelnost rozsudku vyvolat nemůže. Nejvyšší správní soud městskému soudu ve svém zrušujícím rozsudku vytkl zkratkovitost a neúplnost jeho původního posouzení věci, což v napadeném rozsudku napravil. V rámci nápravy si na věc vytvořil komplexnější náhled, který změnil i náhled na některé konkrétní okolnosti, jež v prvním rozsudku vyhodnotil obráceně i s ohledem na jejich vzájemný kontext. Podstatné navíc není to, zda se městský soud odchýlil od svých původních závěrů, ale zda je jeho nový rozsudek vystaven na srozumitelných a přezkoumatelných argumentech. Stěžovatelka uvádí, že je přípustné, aby soud přejal odůvodnění přezkoumávaného rozsudku či přezkoumávaného správního rozhodnutí, jestliže se s ním v plném rozsahu ztotožňuje. Nynější situace, kdy existoval rozsudek krajského soudu vydaný v obdobné věci, byla srovnatelná. Bylo tedy v souladu se zásadou předvídatelnosti soudních rozhodnutí, že městský soud závěry rozsudku krajského soudu přijal za své. Obdobně ostatně v obou věcech postupoval dříve Nejvyšší správní soud (vztah mezi rozsudky č. j. 2 Afs 56/2021-56 a č. j. 8 Afs 343/2019-38). Žalovaný rovněž odmítá argument, že postupem městského soudu bylo zasaženo do práva stěžovatelky na zákonného soudce. Dále se neztotožnil ani s argumenty stěžovatelky týkajícími se jednotlivých podmínek odepření nároku na odpočet.

[15] **Stěžovatelka ve své replice** kromě dalších argumentů směřujících k otázce splnění podmínek odepření nároku na odpočet rozvinula námitku nepřezkoumatelnosti rozsudku městského soudu. Kontext jednotlivých okolností, který městský soud vedl k závěru o zapojení stěžovatelky do daňového podvodu, z rozsudku patrný není, resp. městský soud ho blíže nevysvětlil. Stěžovatelka souhlasí, že v obecné rovině je do rozsudku možné převzít závěry jiného soudu či žalovaného, ale jedině tehdy, podloží-li soud tyto převzaté argumenty vlastními úvahami. Dle jejího názoru je takový postup více v souladu se zásadou předvídatelnosti než prosté převzetí cizích závěrů bez dalšího. Stěžovatelka dále trvá na tom, že postupem městského soudu bylo zasaženo do jejího práva na zákonného soudce. Městský soud je totiž povinen učinit vlastní úvahu o projednávané věci, nikoli toliko převzít úvahy cizí; v opačném případě totiž fakticky ve věci rozhoduje soud, jehož závěry jsou do pozdějšího rozsudku přejímány.

III. Posouzení kasační stížnosti

pokračování

[16] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatelka je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupena advokátem.

[17] Jelikož se jedná o v pořadí druhou kasační stížnost v této věci, byť byla podána odlišným účastníkem než první kasační stížnost, musel se Nejvyšší správní soud dále zabývat její přípustností ve smyslu § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. Toto ustanovení obecně vyjadřuje nepřipustnost kasačních stížností směřujících proti rozhodnutím soudu vydaným po předchozím zrušení jejich původních rozhodnutí Nejvyšším správním soudem. Tato zásada nepřipustnosti kasačních stížností je prolomena jen v případech, kdy je namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem vysloveným ve zrušujícím rozhodnutí. Ze zákazu opakované kasační stížnosti judikatura Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu dovodila nad rámec doslovného znění § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. výjimky, jejichž respektování znamená dodržení smyslu a účelu rozhodování Nejvyššího správního soudu. Dospěla k závěru, že toto ustanovení nelze vztáhnout zejména na případy, kdy Nejvyšší správní soud vytyká nižšímu správnímu soudu procesní pochybení nebo nedostatečně zjištěný skutkový stav, případně nepřezkoumatelnost jeho rozhodnutí. Odmítnutí kasační stížnosti za tohoto procesního stavu by znamenalo odmítnutí věcného přezkumu rozhodnutí z pohledu aplikace hmotného práva (viz usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 22. 3. 2011, č. j. 1 As 79/2009-165, č. 2365/2011 Sb. NSS). V nyní posuzované věci byl první rozsudek městského soudu zrušen právě z důvodu jeho nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů spočívající v tom, že městský soud posoudil žalobní body, aniž vzal v úvahu všechny důvody rozhodnutí žalovaného. Meritem věci se Nejvyšší správní soud nezabýval. Stěžovatelka v kasační stížnosti nenamítá, že by se městský soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu, má nicméně za to, že novým (opačným) rozhodnutím ve věci zatížil svůj rozsudek nepřezkoumatelností pro nedostatek důvodů (tento důvod nepřezkoumatelnosti již pojmově nemohl být naplněn v případě v pořadí prvního rozsudku městského soudu) a nesprávně posoudil naplnění podmínek odepření nároku na odpočet daně. Opakovaná kasační stížnost je přípustná.

[18] Kasační stížnost je důvodná.

[19] Nejvyšší správní soud při posuzování nepřezkoumatelnosti rozsudků krajských soudů vychází z ustálené judikatury Ústavního soudu (např. nálezy ze dne 20. 6. 1995, sp. zn. III. ÚS 84/94, č. 34/1996 Sb. ÚS, a ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97, č. 85/1997 Sb. ÚS), podle níž jedním z principů, které představují součást práva na řádný a spravedlivý proces (čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod, čl. 1 Ústavy), jež vylučuje libovůli při rozhodování, je povinnost soudů své rozsudky řádně odůvodnit (ve správním soudnictví podle § 54 odst. 2 s. ř. s.). To potvrzuje i navazující judikatura, např. nálezy ze dne 11. 4. 2007, sp. zn. I. ÚS 741/06, č. 64/2007 Sb. ÚS, v němž Ústavní soud vyslovil, že „*odůvodnění rozhodnutí soudu jednajícího a rozhodujícího ve správním soudnictví, z něhož nelze zjistit, jakým způsobem postupoval při posuzování rozhodné skutečnosti, nevyhovuje zákonným požadavkům kladeným na obsah odůvodnění a v konečném důsledku takové rozhodnutí zasahuje do základních práv účastníka řízení, který má nárok na to, aby jeho věc byla spravedlivě posouzena.*“ Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 29. 7. 2004,

č. j. 4 As 5/2003-52, vyslovil, že pokud „z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu není zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při naplňování zásady volného hodnocení důkazů či utváření závěru o skutkovém stavu, z jakého důvodu nepovažoval za důvodnou právní argumentaci stěžovatele v žalobě a proč subsumoval popsaný skutkový stav pod zvolené právní normy, pak je třeba pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů a tím i nesrozumitelnost ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.“ Nepřezkoumatelností se Nejvyšší správní soud zabýval též v rozsudku ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75, podle něhož lze „za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost obecně považovat takové rozhodnutí soudu, z jehož výroku nelze zjistit, jak vlastně soud ve věci rozhodl, tj. zda žalobu zamítl, odmítl nebo jí vyhověl, případně jehož výrok je vnitřně rozporný. Pod tento pojem spadají i případy, kdy nelze rozeznat, co je výrok a co odůvodnění, kdo jsou účastníci řízení a kdo byl rozhodnutím zavázán. Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je založena na nedostatku důvodů skutkových, nikoliv na důležitých nedostatcích odůvodnění soudního rozhodnutí. Musí se přitom jednat o vady skutkových zjištění, o něž soud opírá své rozhodovací důvody.“

[20] Otázka přezkoumatelnosti v pořadí druhého rozsudku městského soudu, jímž městský soud rozhodl v téže věci opačným způsobem, aniž by to bylo v důsledku závazného právního názoru Nejvyššího správního soudu, je provázána s principem předvídatelnosti rozhodování městského soudu. V nálezu ze dne 26. 11. 2002, sp. zn. II. ÚS 296/01, se Ústavní soud vyjádřil k problematice předvídatelnosti soudních rozhodnutí. Konkrétně uvedl, že „předvídatelnost výsledku soudního rozhodování spolugarantuje právní jistotu a zajišťuje obecnou důvěru v právo. Jestliže soud interpretuje a aplikuje závazné ustanovení zákona, které upravuje jeho další procesní postup tak, že má být respektován právní názor vyslovený soudem vyšší instance, musí tak soud učinit způsobem, který je ve smyslu závazného právního názoru nadřízeného soudu a ve vztahu k vlastním dříve vysloveným právním závěrům v téže věci pro účastníky řízení předvídatelný... Pokud městský soud rozhodl ve svých dvou rozhodnutích v téže věci na základě totožných skutkových zjištění diametrálně odlišným způsobem a svůj názorový posun přezkoumatelně neodůvodnil, je jeho rozhodnutí napadené ústavní stížností v rozporu s ústavně chráněným principem právní jistoty a zasáhlo do práva na spravedlivý proces garantovaného čl. 36 Listiny.“ (zvýraznění doplněno). V citované věci městský soud rozhodoval o odvolání v civilním soudním řízení. V prvním případě odvolání vyhověl, nicméně jeho rozhodnutí bylo Nejvyšším soudem zrušeno z důvodu, že některá nosná zjištění učiněná odvolacím soudem neměla oporu v provedeném dokazování. Dovolací soud tedy (stejně jako v nynější věci) odvolací soud nezavázal žádným právním názorem. Odvolací soud nicméně v novém řízení rozhodnutí nalézacího soudu potvrdil, přičemž jím provedené hodnocení důkazů se oproti hodnocení v rámci prvního projednání věci podstatně lišilo. Ústavní soud na základě podané ústavní stížnosti tento rozsudek z výše citovaných důvodů zrušil. Zdůraznil přitom, že „jedním ze základních znaků a předpokladů právního státu a zároveň právní jistoty jako jednoho z jeho atributů je takové uspořádání, v němž každý může mít důvěru v právo... Evropský soud pro lidská práva ve své judikatuře opakovaně používá jako jedno ze základních kritérií kvality práva jeho předvídatelnost.“ Obdobné závěry vyplývají z nálezů Ústavního soudu ze dne 30. 9. 2019, sp. zn. IV. ÚS 1367/18 #2 (zejm. body 18 a násl.), a ze dne 17. 1. 2017, sp. zn. I. ÚS 3533/16. Judikaturu Ústavního soudu týkající se názorových posunů při rozhodování orgánů veřejné moci reflektoval ve své judikatuře i Nejvyšší správní soud (viz rozsudky ze dne 19. 8. 2009, č. j. 8 As 20/2009-50, ze dne 13. 12. 2013, č. j. 5 Afs 84/2012-40, a ze dne 12. 8. 2004, č. j. 2 Afs 47/2004-83).

pokračování

Nejvyšší správní soud se domnívá, že tuto judikaturu je nutné vztáhnout nejen na případy, kdy dojde k názorovému posunu ve smyslu změny výsledku soudního řízení, ale i k názorovému posunu ohledně posouzení jednotlivých dílčích skutečností, které na tento výsledek mají vliv.

[21] Podstatou principu předvídatelnosti rozhodnutí není bránit městskému soudu v tom, aby věc posoudil odlišným způsobem, ačkoliv by to nebylo důsledkem závazného právního názoru Nejvyššího správního soudu, nýbrž požadavek řádného odůvodnění nově zaujatého právního názoru, a to v porovnání s právním názorem dříve vysloveným, jenž městský soud přehodnotil. Nároky kladené na odůvodnění rozsudku v takto specifické situaci jsou proto zvýšené.

[22] Nejvyšší správní soud je toho názoru, že jestliže v rámci opakovaného rozhodování ve věci soud zaujme diametrálně odlišné postoje, aniž by vysvětlil, proč tak činí, dopouští se nejen provinění vůči zásadě předvídatelnosti soudních rozhodnutí, ale i vady nepřezkoumatelnosti svého pozdějšího rozsudku, neboť odůvodnění názorového posunu by mělo být jeho nedílnou součástí.

[23] Pokud jde o otázku existence podvodu na DPH, stěžovatelka v žalobě namítala pouze to, že její bezprostřední dodavatel daň odváděl. Společnost Via Group vůbec neznala, neměla reálný přístup k údajům o její existenci, resp. identitě. Skutečnosti týkající se společnosti Via Group nelze ani nepřímou brát v úvahu při posuzování, zda stěžovatelka v době obchodování se společností Great Consult měla vědět o přijetí plnění zasažených podvodem na DPH. Dále poukázala na to, že daň by měla být vybrána u toho subjektu, jenž ji neodvedl nebo s takovým subjektem přímo obchodoval. V posuzované věci byl tento článek řetězce přeskočen, neboť vybrání daně u stěžovatelky bylo vzhledem k jejímu kooperativnímu přístupu snazší. Žalovaný se nezabýval tím, zda nebyla chybějící daň vybrána v rámci dalších daňových řízení, např. odepřením nároku na odpočet společnosti Great Consult.

[24] Stěžovatelka tedy v řízení před městským soudem netvrdila, že by v obchodním řetězci daň od počátku vůbec nechyběla, nebo že by chybějící daň nebyla důsledkem podvodného jednání, nýbrž jen výsledkem podnikatelského rizika. V podání ze dne 18. 3. 2020 stěžovatelka hájí argumentaci vyjádřenou v prvním zrušujícím rozsudku krajského soudu.

[25] Městský soud k tomu ve svém prvním rozsudku uvedl, že z rozhodnutí žalovaného je zjevné pouze to, že společnost Via Group jakožto dodavatel dodavatele neodvedla DPH za posuzovaná zdaňovací období. To nevypovídá nic o tom, že se jedná o daňový podvod, ani o existenci jakékoliv spojitosti mezi společnostmi Via Group a stěžovatelkou, která konzistentně poukazuje na to, že neznala dodavatele svého dodavatele. Povinností žalovaného bylo vymezit, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval, přičemž samotné neodvedení daně podvodným jednáním není. Nelze pomíjet ani to, že v daňovém řízení existují legitimní nástroje, které správce daně musí využít k zabezpečení splnění dlužné daňové povinnosti především ve vztahu ke skutečnému daňovému dlužníkovi.

[26] Nejvyšší správní soud ve svém prvním rozsudku v této věci k otázce posuzování existence podvodu na DPH uvedl, že „*krajský soud se vůbec nezabýval celou řadou nestandardních skutkových okolností, které podle stěžovatele mají prokazovat existenci podvodu na DPH. Je třeba zdůraznit, že stěžovatel je podrobně a strukturovaně takto vymezil již v žalobou napadeném rozhodnutím. Z odůvodnění tohoto rozhodnutí je zřejmé, jaké jsou skutečnosti dokládající existenci podvodu (1. podmínka) a jaké objektivní okolnosti podle stěžovatele vedle toho prokazují vědomostní složku (2. podmínka). Stěžovatel sice některé skutečnosti zmínil u obou podmínek, nicméně toto prolnutí, na které upozorňuje žalobkyně ve svém vyjádření, je minimální (týká se nedůvěryhodnosti nově vzniklého dodavatele založeného stejnými cizími příslušníky jako v případě předchozího dodavatele).*“ Nejvyšší správní soud dále připomněl některé skutečnosti, které žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí ve vztahu k první podmínce vymezil. Městskému soudu vytkl, že učinil závěr o neprokázání daňového podvodu, aniž se zabýval skutečnostmi, které existenci podvodu nasvědčovaly, jeho posouzení bylo neúplné a jednostranné. Nejvyšší správní soud uzavřel, „*že zatím nebylo krajským soudem řádně zhodnoceno, zda skutečně došlo ke spáchání podvodu na DPH, či nikoli, a proto se nelze zabývat tím, zda o něm žalobkyně mohla a měla vědět, a zda přijala rozumná opatření k tomu, aby se účasti na podvodu vyhnula.*“

[27] Existencí podvodu jakožto první podmínkou odepření nároku na odpočet DPH se tedy městský soud ve svém prvním rozsudku důsledně nezabýval, a Nejvyšší správní soud jej instruoval k tomu, aby tak v dalším řízení učinil.

[28] V dalším řízení před městským soudem stěžovatelka v podání ze dne 11. 1. 2023 reagovala na v pořadí druhý rozsudek krajského soudu, jímž byla její žaloba ve skutkově obdobné věci zamítnuta. Vytkl krajskému soudu, že pouze konstatoval existenci chybějící daně s tím, že není významné, v jakém stupni obchodního řetězce ke ztrátě daně došlo. Měl přitom zjišťovat další skutkové okolnosti, nikoliv volit schůdnější cestu odepření nároku na odpočet právě jí. Typickým znakem podvodného jednání je nekontaktnost jednotlivých subjektů. Ten však nebyl v této věci naplněn, neboť dodavatel stěžovatelky byl po celou dobu daňového řízení kontaktní. Opakovaně (viz např. poslední podání ze dne 31. 3. 2023) zdůraznila, že neměla k dispozici žádné indicie nestandardního počínání společnosti Great Consult ani dalších subdodavatelů, jejichž identitu ani neznala.

[29] Městský soud zejména v bodě 65 napadeného rozsudku shrnul judikaturu, která upřesňuje definici daňového podvodu v tom směru, že k narušení neutrality daně (jejímu neodvedení) musí přistoupit další nestandardní okolnosti, jež ve svém souhrnu svědčí o tom, že k neodvedení daně nedošlo v důsledku pouhého podnikatelského selhání, nýbrž podvodného jednání. V bodě 68 formou přímé citace odkázal na rozsudek NSS č. j. 2 Afs 56/2021-56, který v bodě 20 obsahoval heslovitý souhrn jednotlivých okolností, které žalovaný ve svém rozhodnutí považoval za indikátory podvodného jednání. V bodě 23 rozsudku Nejvyšší správní soud uvedl, že „*bude na městském soudu, aby znovu a přezkoumatelně posoudil žalobní námítky tak, aby bylo zřejmé, jakých podmínek se jeho závěry týkají a aby se s nimi vypořádal ve vztahu k úplné argumentaci žalovaného, tj. ve vztahu ke všem jeho skutkovým zjištěním*“. V bodě 69 napadeného rozsudku městský soud okolnosti shrnuté v předchozím bodě ještě jednou vlastními slovy vyjmenoval, přičemž je místy doplnil o podrobnější vysvětlení. V dalším bodě uvedl, že ony okolnosti zjevně vypovídají o tom, že

pokračování

„chybějící daň u společnosti Via Group byla projevem cíleného jednání spočívajícího v získání daňové výhody na DPH“, načež okolnosti shrnuje heslovitě ještě jednou, aby hodnocení existence podvodu uzavřel tak, že se jedná o „typické okolnosti, které se vyskytují v řetězcích zasažených podvodem DPH“. V bodě 74 uvedl, že stěžovatelce může být odepřen nárok na odpočet z důvodu, že ve vzdálenějších člancích dodavatelského řetězce chybí daň, pokud žalovaný prokáže, že stěžovatelka věděla, nebo alespoň vědět měla a mohla, že se přijetím plnění od dodavatele účastní řetězce, jenž je zasažen podvodem na DPH.

[30] V kontextu výše shrnutého průběhu řízení před městským soudem a odůvodnění svého prvního rozsudku má Nejvyšší správní soud za to, že napadený rozsudek městského soudu nelze považovat ve vztahu k posouzení existence daňového podvodu jako svévolný, resp. nepřezkoumatelný. Městský soud ve svém prvním rozsudku vycházel z toho, že existence podvodu na dani je v rozhodnutí žalovaného vymezena pouze tím, že společnost Via Group neodvedla daň. Neodhalil, že stěžovatelka ve své žalobní argumentaci směřuje prvky definující obě podmínky odepření nároku na odpočet (tj. existenci daňového podvodu a objektivní okolnosti nasvědčující tomu, že stěžovatelka měla a mohla vědět o účasti na podvodu). Poté, co Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku konkrétně poukázal na strukturu odůvodnění rozhodnutí žalovaného, jenž se nejprve v jedné části uceleně věnuje skutečnostem nasvědčujícím existenci daňového podvodu (a vyjmenoval skutečnosti, z nichž žalovaný dovozuje podvodné jednání), a v samostatné části objektivním okolnostem, z nichž vyplývá, že stěžovatelka přinejmenším mohla a měla vědět, že se transakcemi se společností Great Consult podílí na daňovém podvodu, se městský soud v napadeném rozsudku korektně zorientoval v jednotlivých podmínkách odepření nároku na odpočet, odůvodnění přezkoumávaného rozhodnutí a uplatněných žalobních bodech. Napadený rozsudek, byť v něm městský soud posoudil otázku existence daňového podvodu odchylně, obsahuje dostatečné úvahy pro posouzení této otázky. Z nich, stejně jako ze shora shrnutého procesního vývoje věci vyplývá, proč městský soud dospěl v napadeném rozsudku k odlišnému závěru než v prvním rozsudku.

[31] Nejvyšší správní soud považuje za účelné na tomto místě navázat vypořádáním kasační námitky, která zpochybňuje správnost závěru městského soudu o existenci daňového podvodu. Stěžovatelka v ní poukazuje na to, že žalovaný ani městský soud nspecifikovali, v jakých konkrétních skutečnostech měl podvod spočívat. Zdůrazňuje, že daň neodvedla společnost Via Group, která nebyla jejím přímým dodavatelem.

[32] Nejvyšší správní soud poukazuje na to, že stěžovatelka po celou dobu směšuje dvě různé okolnosti. První okolností je to, zda v obchodním řetězci došlo k daňovému podvodu. Tím se rozumí ztráta daně, která není důsledkem pouhého podnikatelského selhání některého z článků obchodního řetězce (např. neodvedení daně v důsledku platební neschopnosti), nýbrž podvodného jednání. Jinou otázkou ovšem je, zda lze stěžovatelku činit odpovědnou za účast na daňovém podvodu, a tedy odepřít jí nárok na odpočet daně. Právě při hodnocení této otázky je třeba posoudit, zda v době uskutečnění sporných transakcí existovaly takové objektivní skutečnosti, z nichž mohla stěžovatelka usoudit na to, že se těmito transakcemi podílí na daňovém podvodu.

[33] SDEU v rozsudku ze dne 24. 11. 2022 ve věci C-596/21 *Finanzamt M* připomněl: „Pokud jde o daňový únik, podle ustálené judikatury platí, že nárok na odpočet daně musí být odepřen nejen v případě, kdy se daňového úniku dopustila samotná osoba povinná k dani, ale taktéž v případě, kdy se prokáže, že osoba povinná k dani, které bylo dodáno zboží nebo poskytnuty služby zakládající nárok na odpočet, věděla nebo měla vědět, že se pořízením tohoto zboží nebo těchto služeb účastní plnění, které bylo součástí úniku na DPH. Taková osoba povinná k dani totiž musí být pro účely směrnice 2006/112 považována za osobu, jež se podílí na tomto úniku, a to bez ohledu na to, zda má prospěch z následného prodeje zboží nebo využití služeb v rámci zdaněných plnění, která uskutečnila na výstupu, jelikož tato osoba povinná k dani v takové situaci napomáhá pachatelům tohoto úniku a stává se jeho spolupachatelem (usnesení ze dne 14. dubna 2021, *Finanzamt Wilmersdorf*, C-108/20, EU:C:2021:266, body 22 a 23, a rozsudek ze dne 11. listopadu 2021, *Ferimet*, C-281/20, EU:C:2021:910, body 46 a 47 a citovaná judikatura).“

[34] Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 16. 4. 2019, č. j. 4 Afs 104/2018-79 (bod 59), poukázal na to, že odepření nároku na odpočet není podmíněno tím, že ke ztrátě na dani došlo u přímého dodavatele daňového subjektu. Postačuje, že k ní došlo v obchodním řetězci jako takovém. Odpovědnost daňového subjektu za daňový podvod je limitována druhou podmínkou odepření nároku na odpočet, tedy existencí objektivních okolností, na jejichž základě daňový subjekt přinejmenším mohl a měl vědět o účasti na daňovém podvodu. Podstatné tedy je, že nárok na odpočet nevylučuje, pokud obchodní subjekty, se kterými daňový subjekt bezprostředně spolupracoval, vykazují jakékoliv nestandardní znaky, o kterých přinejmenším mohl vědět, ale takové znaky, které nasvědčují podezření, že na některém, byť na neznámém článku obchodního řetězce, má dojít k neodvedení daně do veřejného rozpočtu. Pokud však daňový subjekt uplatňující nárok na odpočet na DPH vědomě (tedy alespoň „mohl vědět“) navázal bezprostřední obchodní spolupráci s obchodními subjekty, které vykazují znaky nasvědčující podezření o zapojení do podvodu na dani z přidané hodnoty, vzniká tím souvislost mezi tímto daňovým subjektem a neznámým subjektem, který neodvedl daň, přestože pro sebe mohou být tyto subjekty navzájem jinak zcela neznámé. Tyto závěry jsou v judikatuře Nejvyššího správního soudu ustáleny (viz rozsudky ze dne 27. 6. 2019, č. j. 9 Afs 69/2019-58, ze dne 18. 3. 2021, č. j. 9 Afs 160/2020-49, ze dne 29. 3. 2023, č. j. 7 Afs 76/2021-47, a ze dne 31. 1. 2024, č. j. 6 Afs 275/2022-101). V tomto směru je třeba vykládat i závěry rozsudku NSS ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60, které v kasační stížnosti zmiňuje stěžovatelka, neboť se týkají toho, jak „hluboko“ v rámci obchodního řetězce by mělo jít prověřování obchodních partnerů.

[35] Stěžovatelce proto nelze přisvědčit, pokud spatřovala nedostatky týkající se vymezení podvodu na DPH v tom, že se týkají společnosti Via Group, jež nebyla jejím bezprostředním dodavatelem. Žalovaný dostatečně vymezil, v jakých skutečnostech daňový podvod spočíval, a to tak, že společnost Via Group prostřednictvím jí spřízněných společností (odběratelů) prodávala olejniny, přičemž neuhradila daň na výstupu ze zdanitelných plnění, která uskutečnila. Že neuhrazení daně není důsledkem pouhého podnikatelského rizika, přesvědčivě dovedl žalovaný z toho, že společnost Via Group je nekontaktní (jedná se o typický znak článku řetězce označovaného *missing trader*), jejím jednatelem a společníkem je osoba slovinské státní příslušnosti, kterou orgány její země neznají (jde patrně o smyšlenou

pokračování

identitu). Propojenost mezi společnostmi Via Group a jejím odběratelem Corneco je doložena tím, že stejný slovinský občan se v roce 2015 stal jednatelem a společníkem společnosti Corneco, přičemž rovněž tato společnost má velký nedoplatek na dani u slovenské daňové správy. Za společnostmi Corneco přitom stály stejné osoby jako za společností Great Consult v době, kdy dodávala zboží stěžovatelce. Sama společnost Great Consult se stala nespolehlivým plátcem. Městský soud správně dovodil, že uvedené tři společnosti jsou propojené a organizované. Ostatní skutečnosti uvedené v napadeném rozsudku již mají nižší význam pro vymezení podvodného jednání.

[36] Nejvyšší správní soud doplňuje, že pro účely úvah o existenci daňového podvodu jsou relevantní i skutečnosti, k nimž došlo až po provedení sporných transakcí, neboť dotváří celkový kontext (viz rozsudek NSS ze dne 6. 8. 2020, č. j. 1 Afs 304/2019-33). Závěr o existenci daňového podvodu lze založit i na takových skutečnostech, o nichž stěžovatelka v době obchodní spolupráce se svým dodavatelem z různých důvodů nemohla vědět. Tyto skutečnosti totiž slouží k odlišení situace, kdy je chybějící daň důsledkem toliko podnikatelského selhání, které nedefinuje daňový podvod, a kdy je naopak důsledkem podvodného jednání, ať již se jej dopustil kdokoliv.

[37] Z výše uvedeného vyplývá, že argument stěžovatelky, podle kterého byly osoby jednající za jejího dodavatele pro správce daně dostupné (kontaktní), není významný pro posouzení existence daňového podvodu. Společnost Great Consult nebyla v obchodním řetězci na pozici *missing trader*, pro něž je nekontaktnost typickým znakem (tuto pozici zastávala společnost Via Group), nýbrž na pozici *buffer*, jenž vytváří zdání normálně fungujícího podnikatele.

[38] Závěrem části týkající se existence daňového podvodu je třeba vypořádat se i s námitkou, že se žalovaný, resp. městský soud měli zabývat tím, zda neměla být daň doměřena pouze dodavatelci stěžovatelky, nikoliv stěžovatelce. Nejvyšší správní soud níže vysvětlí, že k odepření nároku na odpočet daně může dojít v obchodním řetězci u každého článku do něj zapojeného, pokud je ve vztahu k němu naplněna druhá podmínka pro odepření nároku na odpočet (objektivní okolnosti nasvědčují tomu, že daňový subjekt mohl a měl vědět o účasti na podvodu). I kdyby tedy byl odepřen nárok na odpočet daně společností Great Consult, neznamenalo by to, že by nemohl být současně odepřen i stěžovatelce.

[39] SDEU v rozsudku ve věci C-596/21 *Finanzamt M* uvedl, že nevědomost o existenci daňového úniku představuje implicitní hmotněprávní podmínku nároku na odpočet. Osobě, která ji nesplňuje, musí být nárok na odpočet odepřen v plném rozsahu. Cílem povinnosti finanční správy a soudu odepřít nárok na odpočet je zejména uložení povinnosti řádné péče osobám povinným k dani. Povinností řádné péče se rozumí požadavek, aby se při každém hospodářském plnění ujistily, že plněními, která uskutečňují, se nebudou podílet na daňovém úniku. Takového cíle by přitom nemohlo být účinně dosaženo, pokud by odepření nároku na odpočet bylo úměrně omezeno pouze na tu část částek zaplacených z titulu splatné DPH, která odpovídá částce, jež je předmětem daňového úniku. Jinak by tím byly osoby povinné k dani pouze nabádány k přijetí vhodných opatření za účelem omezení důsledků případného daňového úniku, ale nikoliv nezbytně k přijetí opatření umožňujících

se ujistit, že se plněními, která uskutečňují, nebudou podílet na daňovém úniku nebo jej usnadňovat. Skutečnost, že osoba povinná k dani pořídila zboží nebo služby, ačkoli věděla nebo měla vědět, že se tím účastní plnění, které je součástí daňového úniku spáchaného na vstupu, postačuje k závěru, že se tato osoba povinná k dani podílela na tomto úniku. To je dostatečným důvodem pro zbavení této osoby nároku na odpočet, aniž by bylo nezbytné prokázat, že hrozí ztráta na daňových příjmech. Z judikatury SDEU vyplývá, že zásady daňové neutrality se pro účely odpočtu nemůže dovolávat osoba povinná k dani, která se podílela na daňovém podvodu (usnesení ze dne 14. 4. 2021, *Finanzamt Wilmersdorf*, C-108/20).

[40] Nejvyšší správní soud z této aktuální judikatury SDEU dovodil, že účelem odepření nároku na odpočet daně z důvodu zasažení obchodního řetězce daňovým podvodem není vyrovnání chybějící daně ve veřejném rozpočtu, ale ochrana systému DPH před podvodem. Toto opatření představuje primárně prevenci daňových podvodů, z čehož vyplývá, že se vyznačuje jistým odstrašujícím charakterem. Prevence by nebyla účinná, kdyby mohla být chybějící daň doměřena jen u jednoho článku podvodného řetězce. Je tedy třeba vycházet z předpokladu, že nárok na odpočet vůbec nevzniká u žádného ze subjektů, které se vědomě účastnily daňového podvodu. Kdyby finanční správa limitovala odepření odpočtu pouze výběrem chybějící daně, postupovala by diskriminačně, a to jednak vůči subjektu, kterému daň doměří (subjekt ponese odpovědnost za účast na podvodu, aniž by byly postiženy i ostatní články tohoto řetězce, které o podvodu rovněž mohly vědět), jednak vůči subjektům poctivým, které by byly tímto postupem nedůvodně znevýhodňovány oproti subjektům nepoctivým. Z uvedeného plyne, že finanční správa může odepřít odpočet u všech článků podvodného řetězce (viz rozsudky NSS ze dne 19. 1. 2023, č. j. 1 Afs 101/2021-42, ze dne 26. 1. 2023, č. j. 1 Afs 164/2021-52, ze dne 29. 3. 2023, č. j. 2 Afs 298/2021-69, ze dne 27. 4. 2023, č. j. 7 Afs 160/2021-89, ze dne 25. 10. 2023, č. j. 1 Afs 1/2023-71, nebo již rozsudek ze dne 7. 9. 2021, č. j. 6 Afs 158/2019-63).

[41] Námitky směřující proti závěru o zasažení obchodního řetězce daňovým podvodem jsou nedůvodné. První podmínka odepření nároku na odpočet je splněna.

[42] Nejvyšší správní soud dále přistoupil k posouzení námitek směřujících proti závěru o splnění druhé podmínky odepření nároku na odpočet, jež spočívá v existenci objektivních okolností nasvědčujících tomu, že stěžovatelka přinejmenším mohla a měla vědět, že se transakcemi se společností Great Consult podílí na daňovém podvodu.

[43] Rovněž ve vztahu k tomuto okruhu skutečností stěžovatelka nejprve namítá, že se městský soud v napadeném rozsudku nedůvodně odchýlil od závěrů vyslovených ve svém prvním (zrušujícím) rozsudku.

[44] Pro přehlednost Nejvyšší správní soud rekapituluje, že městský soud, jakkoliv dospěl k závěru, že nebyla prokázána existence podvodu na DPH, se ve svém prvním (zrušujícím) rozsudku zabýval nestandardností některých objektivních skutečností. V bodě 69 svého prvního rozsudku uvedl, že nespatřuje nic nestandardního v tom, že stěžovatelka začala obchodovat se společností Great Consult za situace, kdy osoby, které za tuto společnost vystupovaly, byly v předešlém období součástí společnosti Corneco, s níž obchodovala

pokračování

stěžovatelka bez komplikací. Žalovaný neuvedl k této společnosti žádné negativní poznatky. Nestandardní není ani to, že za společnost Great Consult jednaly osoby cizí státní příslušnosti, které neuměly česky a neznaly české prostředí (žalovaný nijak nepodložil svůj závěr o neznalosti jazyka a českého prostředí, uvedené osoby v minulosti se stěžovatelkou bezproblémově obchodovaly). Žalovaný se nevypořádal s argumentací stěžovatelky ohledně stanoviska společnosti Coface, které se mělo týkat pouze pojištění transakce. Odmítnutí pojistit transakce s touto společností nelze vnímat jako nestandardní okolnost. Nedostatečná je argumentace týkající se nestandardních cen a ověřování kvality dodávaného zboží (městský soud shledal systém kontroly a prověřování kvality zboží jako dostatečný, žalovaný měl vysvětlit opak; při analýze nákupních a prodejních cen nepostupoval žalovaný komplexně, neučinil závěr o celkové možné marži při zohlednění všech obchodů v kontrolovaném období). Městský soud uzavřel, že žalovaný nevymezil takové konkrétní objektivní okolnosti, které ve svém souhrnu svědčí o tom, že stěžovatelka mohla a měla vědět, že plnění jsou součástí daňového podvodu.

[45] Nejvyšší správní soud ve svém prvním (zrušujícím) rozsudku vyhodnotil postup městského soudu jako rozporný, neboť se zabýval objektivními okolnostmi nasvědčujícími účasti na podvodu, ačkoliv dospěl k závěru, že se o daňový podvod vůbec nejedná. K věcnému posouzení souvisejících kasačních námitek Nejvyšší správní soud nepřistoupil.

[46] Městský soud v napadeném rozsudku dospěl k opačnému závěru, že existují takové objektivní skutečnosti, podle nichž stěžovatelka přinejmenším mohla a měla vědět, že se transakcemi se společností Great Consult účastní podvodu na DPH. Konkrétně se jedná o nedůvěryhodnost dodavatele a způsob zahájení obchodní spolupráce, neznámý původ zboží, nesrovnalosti u razítek a podpisů, chyby v označení dodavatele na dokumentech, nedostatečnou dokumentaci ke zboží a záporný rozdíl mezi kupní a prodejní cenou (viz bod 77). V bodě 78 městský soud citoval bod 41 rozsudku krajského soudu, podle nějž absence kontroly dodaného zboží a výše kupní ceny nejsou okolnostmi svědčícími o vědomosti stěžovatelky o účasti na podvodu. Nesouhlas s těmito dvěma dílčími okolnostmi však nemá vliv na souhlas s celkovým závěrem, že stěžovatelka mohla a měla vědět o účasti na podvodu.

[47] Městský soud k jednotlivým okolnostem, které svědčí o zapojení do podvodu, citoval odůvodnění rozsudku krajského soudu. Podle krajského soudu společnost Great Consult v době zahájení spolupráce nezaložila do sbírky listin obchodního rejstříku účetní závěrky za roky 2012 a 2013, což je znak nespolehlivosti a netransparentnosti nového obchodního partnera (jejich následné založení v červnu 2014 na tom nic nemění). Nespolehlivost partnera signalizoval e-mail společnosti Coface, přičemž stěžovatelka uvedla, že jejím prostřednictvím prověřuje budoucí obchodní partnery, mj. jejich výkazy a závěrky. Obchodování s negativně prověřeným dodavatelem narušilo celou politiku prověřování obchodních partnerů. Dodavatel měl fiktivní sídlo. Bezprostředně před tím, než došlo ke změně dodavatele, nastala u předchozího dodavatele změna jednatele a společníka. Nelze proto tvrdit, že obchodování se společností Great Consult je pokračováním předchozí obchodní spolupráce se společností Corneco. Stěžovatelka vzhledem k této skutečnosti nemohla být tak silně přesvědčena o spolehlivosti nového dodavatele, aby nebylo nutné jej alespoň v základních rysech prověřit. Stěžovatelka navíc nikdy nejednala s jednatelem společnosti Great Consult, nýbrž s osobou, která nebyla oprávněna jednat za tuto společnost. To by

stěžovatelka zjistila, pokud by žádala doložit zástupčí oprávnění. Navíc se s ním před zahájením obchodování nesešla, a to ačkoliv se jednalo o obchody v řádu milionů, které sjednávala telefonicky a e-mailem. Kdyby se stěžovatelka setkala s jednatelem dodavatele, zjistila by, že se jedná o tzv. bílého koně, jenž o chodu společnosti nic neví. Osoba jednající za dodavatele pro změnu nic nevěděla o jejím dodavateli zboží. Dále městský soud poukázal na to, že dodavatel vystavoval faktury ve slovenštině, ačkoliv osoba jednající za něj neuměla česky ani slovensky (mluvila jen maďarsky a „lámanou“ angličtinou). To vyvolává dojem, že faktury vystavil někdo jiný, než je na nich uveden a podepsán. Podpisy a razítka na kupních smlouvách vykazují známky manipulace. V důsledku toho musela mít stěžovatelka pochybnosti o tom, kdo vlastně za dodavatele jedná, neboť sama se s žádnou z osob předem nesešla. Významnou skutečností je rozpor v původu zboží uvedený v daňových dokladech (původ České republika) a vyplývající z CMR listů (doprava zboží ze Slovenska a Maďarska). Stěžovatelka tolerovala porušení povinností dodavatele dle kupní smlouvy, neboť jí nepředložil doklady potřebné pro sledování udržitelnosti dodávané biomasy podle zákona o ochraně ovzduší.

[48] Nejvyšší správní soud je toho názoru, že jestliže v rámci opakovaného rozhodování ve věci soud zaujme diametrálně odlišné postoje, aniž by vysvětlil, proč tak činí, dopouští se nejen provinění vůči zásadě předvídatelnosti soudních rozhodnutí, ale i vady nepřezkoumatelnosti svého pozdějšího rozsudku, neboť odůvodnění názorového posunu by mělo být jeho nedílnou součástí. Obdobná situace nastala i v nynější věci. Městský soud totiž toliko mechanicky převzal některé ze závěrů krajského soudu ohledně vědomostního testu a odcitoval je ve svém rozsudku, aniž by blíže vysvětlil důvody, které jej vedly k jeho názorovému posunu ohledně některých okolností, které v rámci posouzení vědomostního testu podruhé vyhodnotil opačně. Nejvyšší správní soud na tomto místě předesílá, že v tomto rozsudku nehodnotí správnost závěrů vyslovených krajským soudem. Zároveň si je vědom toho, že převzetí nosných závěrů jednoho rozsudku do odůvodnění rozsudku jiného je obecně možné (viz bod 17 rozsudku č. j. 2 Afs 56/2021-61). Závěry obsažené v rozsudku, který by se věnuje skutkově i právně shodné věci, však nemohou být samy o sobě argumentem pro opomenutí zdůvodnění názorového posunu, pokud samy takové zdůvodnění neobsahují. Městským soudem citované odstavce se o názorovém posunu ani implicitně nezmiňují.

[49] Městský soud se ke svému názorovému posunu v reakci na námitku stěžovatelky uvedenou v podáních ze dne 11. 1. 2023 a 31. 3. 2023 vyjadřuje v bodech 47 a 48 napadeného rozsudku, avšak pouze ve velmi obecné rovině. Předně uvádí, že je v souladu se zásadou předvídatelnosti rozhodnutí a ochrany legitimního očekávání, aby soudy rozhodovaly ve skutkově a právně shodných věcech shodně. To je sice pravda, nicméně takový závěr může obstát jedině v případě, že chronologicky první rozhodnutí soudu je samo o sobě předvídatelné. Obsahuje-li rozhodnutí nepředvídatelné závěry, které mohou zásadně ovlivnit výsledek řízení, a tyto závěry nejsou řádně zdůvodněny, nemůže se na něj v pořadí druhý rozhodující soud bez dalšího odvolávat. Městský soud v nynější věci neuvedl, proč považuje rozsudek krajského soudu za předvídatelný, i když věděl, že jeho předvídatelnost stěžovatelka v řízení před městským soudem zpochybňovala. Jestliže městský soud svůj názorový posun zdůvodňuje tím, že nyní hodnotil vícero relevantních okolností, které dal do nového kontextu, tento kontext z jeho rozsudku vůbec není patrný.

pokračování

[50] Aby mohlo dojít k legitimnímu přehodnocení některé z relevantních okolností v důsledku změny jejího kontextu, musely by být jiné, v prvním rozsudku nehodnocené okolnosti s touto okolností v nějakém logickém vztahu (např. ve vztahu kauzality). V prvním (zrušujícím rozsudku) městský soud uvedl, že žádná ze žalovaným popsaných okolností nesvědčí o vědomém zapojení stěžovatelky do podvodného řetězce. Výslovně přitom poukázal zejména na skutečnosti týkající se počátku a charakteru podnikání a důvěryhodnosti dodavatele (podrobně viz výše).

[51] Všechny výše citované okolnosti však byly městským soudem (prostřednictvím rozsudku krajského soudu) v novém rozsudku stěžovatelce kladeny k tíži.

[52] Městský soud nově uvedl, že dodavatel neumožnil společnosti Coface provést řádné prověření a že tato společnost stěžovatelku na nespolehlivost dodavatele upozorňovala. Zcela opomenutý zůstal předchozí poukaz městského soudu na účel činnosti Coface. Městský soud nezmínil, v čem by měla nespolehlivost dodavatele plynoucí ze stanoviska společnosti Coface spočívat. Myslel-li tím obecná obchodní rizika, bylo by namístež při změně hodnocení této skutečnosti posoudit, zda stěžovatelkou užívaný obchodní rámec není dostatečný pro eliminaci běžných obchodních rizik (uzavření písemné smlouvy s časovým předstihem, dodání zboží, provedení odběru vzorku za účelem posouzení kvality, stanovení množství dodaného zboží pomocí vah v areálu v Olomouci, teprve následné vystavení faktury, přičemž úhrada kupní ceny celou dodávkou završila). Přitom spolehlivost dodávek byla prověřena předchozí spoluprací se společností Corneco, za kterou jednali stejní lidé (k tomu ještě viz níže).

[53] Dále městský soud uvedl, že považuje za závažující některé okolnosti týkající se jazykových bariér mezi zainteresovanými fyzickými osobami, přičemž podotkl, že „*vystavení faktur ve slovenštině v kombinaci s jinými zjištěními budí dojem, že je za společnost G. vystavil opravdu někdo jiný, než je na nich uveden a podepsán*“. Toto posouzení lze vnímat jako v ostrém kontrastu s hodnocením téže okolnosti v předchozím rozsudku, kdy nyní městský soud opomněl zmínit, proč již nepovažuje obchodování s cizinci hovořícími pouze cizími jazyky při existenci jednotného trhu EU za běžné.

[54] V prvním rozsudku městský soud uvedl, že fyzické osoby stojící za dodavatelem znala stěžovatelka již z předchozí spolupráce se společností Corneco, a tudíž nebylo na spolupráci se společností Great Consult nic zvláštního. Nyní jí je ta samá skutečnost kladena k tíži kvůli tomu, že společnost Corneco krátce před navázáním spolupráce stěžovatelky a společnosti Great Consult vyměnila jednatele a společníka. Městský soud však neuvádí, proč jej zrovna tato skutečnost přiměla radikálně změnit názor, a to zejména v situaci, kdy žalovaný naopak vycházel z toho, že se ve skutečnosti jedná o pokračování obchodní spolupráce (viz bod 58 rozhodnutí žalovaného).

[55] Kromě těchto okolností klade městský soud stěžovatelce k tíži i okolnosti další, které ve svém prvním rozsudku výslovně nezmínil. Konkrétně jde o skutečnost, že dodavatel měl virtuální sídlo, nezveřejňoval účetní závěrky, jeho jednatelem byla osoba, kterou lze považovat za tzv. bílého koně, vyvstaly nesrovnalosti v podpisech a razítkách, či

nesrovnalosti v dokumentech, které měly za následek porušení zákona o ochraně ovzduší. Některé z těchto okolností jsou uvedeny v odůvodnění rozhodnutí žalovaného, zbývající nikoliv, a městský soud je tak označuje za okolnosti svědčící vědomému zapojení do podvodu nad rámec rozhodovacích důvodů žalovaného. Pokud jde o ty okolnosti, které jsou uvedeny v odůvodnění rozhodnutí žalovaného, lze k nim vztáhnout kategorický závěr vyjádřený v prvním (zrušujícím) rozsudku městského soudu, že žalovaný nevymezil takové konkrétní objektivní okolnosti, které ve svém souhrnu svědčí o tom, že stěžovatelka mohla nebo měla vědět, že se bude podílet na daňovém podvodu. Městský soud v napadeném rozsudku neuvádí, v jakém kontextu jsou okolnosti výslovně odlišně zhodnocené s okolnostmi, které klade stěžovatelce k tíži až nyní. Celou mozaiku okolností, která má svědčit o vědomém zapojení stěžovatelky do daňového podvodu, tak, jak ji popsal městský soud, tedy nelze označit za celistvý kontext, ale spíše za soubor jednotlivostí. Za této situace nemůže obstát závěr městského soudu, že okolnosti, které dříve považoval za irelevantní, nyní posuzoval v novém a komplexnějším kontextu.

[56] Nadto je třeba zmínit, že stěžovatelka v žalobě přednesla množství konkurenčních argumentů, které městský soud ve svém rozsudku ani nezmnul. Například co se týče prokazování udržitelnosti biomasy, v bodě 68 žaloby stěžovatelka uvedla, že stran tohoto prokazování podstoupila audit, kterým prošla bez nálezu. V této souvislosti poukázala na to, že společnost Great Consult byla držitelem certifikátu ISCC, který je udělován jako osvědčení o úspoře produkce skleníkových plynů při výrobě a použití biopaliv. Dále se městský soud nevyjádřil k námitce, že zákon o DPH neukládá povinnost orazit daňové doklady razítky či na nich uvádět vlastnoruční podpisy (bod 59 žaloby). Městský soud se nevypořádal s vysvětlením stěžovatelky, jímž zpochybňovala domněnku žalovaného o nedostatku racionálních důvodů pro změnu dodavatele tím, že ze změny dodavatelských společností sama profitovala, neboť ušetřila náklady na převoz zboží ze sil na Slovensku do Olomouce (bod 57 žaloby). Stěžovatelka rovněž opakovaně namítala (bod 41 žaloby), že okolnosti, které typicky svědčí závěru o vědomosti daňového subjektu o zapojení do podvodného řetězce, které žalovaný citoval s odkazem na odbornou literaturu v bodě 32 odůvodnění svého rozhodnutí, v nynější věci naplněny nebyly (existovaly písemné smlouvy, platby byly prováděny bezhotovostně, dodavatel nebyl nespolehlivým plátcem DPH). Městský soud se k tomuto nijak nevyjádřil. Jím popsané okolnosti nedal do kontextu ani s okolnostmi, v jejichž hodnocení se s žalovaným neztotožnil (údajná manipulace s cenami a neověření kvality zboží).

[57] Co se konkrétně údajné manipulace s cenami zboží týče, dopustil se městský soud ve svém rozsudku viditelného rozporu. Na jedné straně citoval bod 41 rozsudku krajského soudu, z něž vyplývá, že se jednalo o dohodnuté ceny mezi stěžovatelkou a dodavatelem, které nevypovídají nic o obchodních vztazích na předchozích člancích řetězce. V bodě 77 svého rozsudku však městský soud uvedl, že mezi okolnosti svědčící o vědomém zapojení stěžovatelky do daňového podvodu je třeba řadit i záporný rozdíl mezi kupní a prodejní cenou zboží. Jedná se o přímý rozpor a o další projev nekonzistence rozsudku městského soudu.

[58] Jakmile žalovaný upozornil městský soud na to, že krajský soud vydal v pořadí druhý (zamítavý) rozsudek, předložila stěžovatelka městskému soudu reakci na závěry krajského

pokračování

soudu. Poukázala nejen na překvapivost rozsudku z důvodu naprostého obratu, nýbrž také na některé nesprávné závěry krajského soudu. Tak např. ve vyjádření ze dne 11. 1. 2023 poukázala stěžovatelka na to, že v době zahájení obchodní spolupráce nemusel mít její dodavatel zveřejněnou účetní závěrku za roku 2013 ve sbírce listin obchodního rejstříku, v obchodním styku je běžné vystavovat faktury v cizím jazyce, stejně jako je běžné uzavírat smlouvy pouze na základě telefonické či e-mailové domluvy, neboť takto postupuje ve vztahu k ostatním dodavatelům. Městský soud se s touto argumentací nijak nevypořádal, nevyšvětlil, proč setrval na závěrech krajského soudu.

[59] V této souvislosti je třeba rovněž zmínit, že městský soud díky doslovnému převzetí odůvodnění rozsudku krajského soudu akceptoval skutečnosti, na jejichž základě mohla stěžovatelka vědět o svém zapojení do daňového podvodu, které žalovaný neuvedl ve svém rozhodnutí. Konkrétně městský soud opřel závěr o existenci dostatku objektivních okolností nasvědčujících tomu, že stěžovatelka měla a mohla vědět o zapojení do daňového podvodu, o to, že dodavatel nezaložil do sbírky listin obchodního rejstříku účetní závěrky za rok 2012 a 2013, v čemž spatřoval znak nespolehlivosti a netransparentnosti. Opomněl však, že městským soudem přezkoumávané rozhodnutí žalovaného tuto okolnost neřadí mezi skutečnosti vstupující do tzv. vědomostního testu. A dále se nijak nevypořádal s argumentací stěžovatelky uplatněnou v podání ze dne 11. 1. 2023, v níž poukázala na to, že dodavatel nemusel mít v průběhu kontrolovaných zdaňovacích období zveřejněnu účetní závěrku za rok 2013. Městský soud dále prostřednictvím citace odůvodnění rozsudku krajského soudu vycházel z toho, že obchodní spolupráci se společností Great Consult nelze považovat za pokračování obchodování se společností Corneco, neboť v ní došlo ke změně jednatele a společníka. Žalovaný ovšem v napadeném rozhodnutí akceptoval, že se jedná o pokračování obchodování se stejnými fyzickými osobami, pouze pod jinou „hlavičkou“. Městský soud nadto pominul, že poslední smlouvy uzavřené společností Corneco, které měl žalovaný k dispozici, byly již uzavřeny panem Prayem, jenž se stal jednatelem uvedené společnosti na podzim 2013 a který byl jednatelem společnosti Great Consult v době navázání obchodní spolupráce se stěžovatelkou. K této okolnosti, jež by mohla zpochybnit přesvědčivost jeho závěru, se nevyjádřil. Rovněž až městský soud stěžovatelce vytkl, že před navázáním obchodní spolupráce osobně nejednala s jednatelem dodavatele a nevyžádala si předložení zmocnění ve prospěch pana M., ovšem již se nijak nevypořádal s její argumentací, že uzavírání smluv po telefonu či e-mailem je zcela běžné, činí tak i ve vztahu k ostatním dodavatelům. Městský soud doplnil do mozaiky objektivních okolností i to, že jednatel dodavatele byl tzv. bílým koněm, což by stěžovatelka zjistila, pokud by před zahájením obchodování trvala na osobním setkání s ním (k obvyklosti požadavku osobního setkání s jednatelem dodavatele v obchodních vztazích se však městský soud nevyjádřil).

[60] Nejvyšší správní soud shrnuje, že napadený rozsudek nesplňuje zvýšené požadavky na odůvodnění, které jsou spojeny s přehodnocením závěrů týkajících se objektivních okolností nasvědčujících tomu, že stěžovatelka přinejmenším měla a mohla vědět o zapojení do daňového podvodu. Městský soud nevyšvětlil, proč skutečnosti, které ve svém prvním rozsudku vyhodnotil jako zcela nedostatečné, nyní považoval za okolnosti nasvědčující tomu, že stěžovatelka přinejmenším měla a mohla vědět o zapojení do daňového podvodu. Městský soud podrobně a přesvědčivě nevyložil, proč má své předchozí posouzení této otázky za nesprávné a z jakých důvodů se v napadeném rozsudku přiklonil k hodnocení

zcela odlišnému. To vše v situaci, kdy nedošlo k žádné změně kontextu jednotlivých skutečností. Jediná změna kontextu spočívá v tom, že městský soud dovodil existenci dalších objektivních skutečností nasvědčujících vědomému podílu na daňovém podvodu, o něž se ovšem neopírá přezkoumávané rozhodnutí žalovaného. Takový postup spočívající v doplnění důvodů správního rozhodnutí je ovšem nepřipustný a nepředstavuje relevantní změnu kontextu již dříve hodnocených objektivních skutečností. Dále se městský soud nevypořádal s některými argumenty stěžovatelky, jimiž zpochybňovala úvahy žalovaného a závěry krajského soudu vyjádřené v jeho druhém rozsudku, jenž posléze bez jakékoliv korekce či doplnění reagujícího na argumentaci stěžovatelky převzal městský soud do napadeného rozsudku.

[61] Městský soud měl přehledně vyložit, jaké konkrétní skutečnosti podle něj ve spojení s ostatními vedou k závěru, že stěžovatelka přinejmenším měla a mohla vědět o účasti na daňovém podvodu. Ve vztahu ke každé z těchto skutečností se měl vypořádat s námitkami stěžovatelky. Dále měl vysvětlit, proč lze jednotlivé skutečnosti (popř. souhrn určitých skutečností) považovat za nestandardní, podezřelé, varovné. Závěrem měl důkladně vyložit, proč podle něj měla stěžovatelka na jejich základě pojmout podezření, že se obchodní transakcí může účastnit daňového podvodu.

[62] Jelikož městský soud zatížil vadou nepřezkoumatelnosti své posouzení první části vědomostního testu, automaticky tím zatížil stejnou vadou i posouzení jeho druhé části, tj. přijatých opatření. Vědomostní test je totiž třeba chápat v celém jeho souhrnu a jeho části od sebe nelze uměle oddělovat. Svůj závěr, že stěžovatelka tato opatření nepřijala, ostatně městský soud vystavěl v podstatě na obdobných důvodech jako posouzení objektivních okolností nasvědčujících tomu, že stěžovatelka měla a mohla vědět o účasti na podvodu, a to zejména na zapojení společnosti Coface a na okolnostech začátku spolupráce stěžovatelky s dodavatelem. Jednalo se přitom v obou případech o okolnosti, které v prvním rozsudku zahrhl jako irelevantní.

[63] Městský soud rovněž opomenul vypořádat některé další žalobní námitky, což rovněž způsobuje vadu nepřezkoumatelnosti jeho rozsudku. Stěžovatelka v žalobě namítala, že jí žalovaný poskytl nepřiměřeně krátkou lhůtu na vyjádření k seznámení se zjištěnými skutečnostmi ze dne 13. 7. 2017, v němž byl obsažen zcela nový právní závěr o účasti na daňovém podvodu. Tím bylo zasaženo do jejího práva na spravedlivý proces (bod 88 žaloby). S tímto žalobním bodem se městský soud nevypořádal vůbec. S argumentací týkající se (ne)přenesení důkazního břemene na stěžovatelku stran prokázání vědomostního testu (s. 7 a 8 žaloby) se městský soud vypořádal toliko *implicite* prostřednictvím zařazení obecných pasáží popisujících důkazní břemeno v případě prokazování daňového podvodu (body 71, 72 a 79).

IV. Závěr a náklady řízení

[64] Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že rozsudek městského soudu je nepřezkoumatelný, a proto jej podle § 110 odst. 1 věty první s. ř. s. zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V tom provede zevrubné a přezkoumatelné hodnocení všech skutečností, které podle žalovaného vedou k závěru, že stěžovatelka přinejmenším mohla a měla vědět

pokračování

o účasti na daňovém podvodu. Přitom se vypořádá se všemi námitkami stěžovatelky, které ve vztahu k těmto skutečnostem v řízení před soudem vznesla. Zejména pak přesvědčivě vyloží, proč jednotlivé skutečnosti (popř. souhrn určitých skutečností) je třeba považovat za nestandardní (podezřelé), a podrobně vysvětlí své úvahy ohledně toho, zda stěžovatelka na základě těchto skutečností měla a mohla dovodit, že se obchodováním se společností Great Consult zapojí do daňového podvodu. Městský soud rovněž posoudí i další doposud nevypořádané žalobní námitky.

[65] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne městský soud (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 28. srpna 2024

Mgr. Tomáš Kocourek, Ph.D.
předseda senátu