



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jaroslava Vlašína a soudců Mgr. Petra Šuránka a Mgr. Radovana Havelce ve věci žalobkyně: **EDGE Europe s. r. o.**, se sídlem Hyacintová 3222/10, Praha 10, zastoupená advokátem JUDr. Jakubem Hlínou, sídlem Havlíčkova 1680/13, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 13. 9. 2023, č. j. 8 Af 68/2016-118,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 13. 9. 2023, č. j. 8 Af 68/2016-118, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Předcházející řízení

[1] Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) platebním výměrem na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) ze dne 21. 7. 2015, č. j. 5067039/15/2010-52525-108983 (dále jen „platební výměr“), vyměřil žalobkyni v návaznosti na postup k odstranění pochybností nadměrný odpočet daně za zdaňovací období od 23. 5. 2012 do 30. 6. 2012 ve výši 6 392 Kč, tj. v částce o 6 026 081 Kč nižší, než jakou žalobkyně uplatnila v daňovém přiznání. Důvodem snížení bylo odepření práva na odpočet ve vztahu k dodávkám mobilních telefonů přijatým od společnosti

EDGE CZ, s.r.o., jež žalobkyně dále dodávala do jiných členských států, neboť správce daně dovedl, že měla a mohla vědět, že se účastní na daňovém podvodu kolotočového typu.

[2] Odvolání žalobkyně proti platebnímu výměru žalovaný rozhodnutím ze dne 22. 7. 2016, č. j. 32889/16/5300-21443-711478 (dále jen „napadené rozhodnutí“), zamítl a platební výměr potvrdil. Žalovaný v reakci na podané odvolání vyslechl žalobkyní navržené svědky, seznámil žalobkyni se zjištěnými skutečnostmi a uzavřel, že se žalobkyně podvodu na DPH účastnila vědomě, protože se dále již nezabýval tím, jaká preventivní opatření přijala.

[3] Žalobkyně se proti napadenému rozhodnutí bránila žalobou k Městskému soudu v Praze (dále jen „městský soud“), který rozsudkem ze dne 6. 9. 2023, č. j. 14 Ad 15/2021 - 45 (dále jen „zrušující rozsudek“), napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Městský soud žalovanému vytknul, že s ohledem na rozsah prověřování trvajících téměř dva roky nemohl správce daně o daňové povinnosti žalobkyně rozhodnout na základě postupu k odstranění pochybností, nýbrž byl povinen zahájit daňovou kontrolu. To ostatně plynulo již z povšechně popsaných pochybností ve výzvě k odstranění pochybností ze dne 13. 8. 2012. Městský soud také konstatoval, že správce daně zasáhl do práv žalobkyně zkrácením lhůty k podání návrhu na doplnění dokazování podle § 90 odst. 2 daňového řádu (zákon č. 280/2009 Sb. ve znění účinném do 31. 12. 2020), neboť platební výměr vydal před uplynutím lhůty. Pokud by žalobkyně v řádné lhůtě takový návrh podala, byl by správce daně povinen zahájit daňovou kontrolu. Za dostatečné zhojení vadného postupu správce daně městský soud nepovažoval otevření prostoru pro dokazování v odvolacím řízení.

[4] Ke kasační stížnosti žalovaného Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 12. 5. 2023, č. j. 3 Afs 403/2020 - 34 (dále jen „první rozsudek“), zrušující rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Nejvyšší správní soud se s městským soudem ztotožnil v tom, že správce daně měl zvolit jiný procesní nástroj než postup k odstranění pochybností, stejně jako v tom, že správce daně zasáhl do procesních práv žalobkyně, když vydal platební výměr před skončením lhůty pro podání návrhu na doplnění dokazování. Na rozdíl od městského soudu ovšem dospěl k závěru, že vytýkané vady mohly být a také byly zhojeny v rámci odvolacího daňového řízení tím, že žalobkyně dostala řádný prostor k navržení důkazů i k vyjádření se k nim v odvolacím řízení. Proto se měl městský soud zabývat též námitkami žalobkyně proti závěru žalovaného o její účasti na daňovém podvodu. V závěru prvního rozsudku pak Nejvyšší správní soud vyslovil také nesouhlas s tím, že by správce daně byl v případě podání návrhu na doplnění dokazování podle § 90 odst. 2 daňového řádu povinen zahájit daňovou kontrolu. Odcitoval přitom § 89 odst. 4 daňového řádu ve znění účinném od 1. 1. 2021 a zdůraznil, že se zde stanoví, že správce daně *může* daňovou kontrolu zahájit za účelem odstranění pochybností.

[5] Poté městský soud znovu rozhodl o žalobě rozsudkem ze dne 13. 9. 2023, č. j. 8 Af 68/2016-118 (dále jen „napadený rozsudek“), a tentokrát ji zamítl. Napadené rozhodnutí považoval za řádně zdůvodněné, a tedy přezkoumatelné.

[6] K námitkám procesních pochybení správce daně městský soud koncentrovaně zopakoval závěry vyslovené Nejvyšším správním soudem v prvním rozsudku. Uvedl,

pokračování

že žalovaný postupoval v souladu se zákonem, jestliže napravit vady, kterých se při zjišťování skutkového stavu dopustil správce daně, žalobkyni se všemi skutkovými a právními závěry dle § 115 odst. 2 daňového řádu seznámil a umožnil jí se k nim vyjádřit. Vytýkané vady řízení na prvním stupni tak byly v rámci odvolacího daňového řízení postupem žalovaného zhojeny. Žalobkyně měla v řízení reálnou možnost uplatnit své návrhy a argumenty a ty byly také vzaty v úvahu a vypořádány. S odkazem na citaci § 89 odst. 4 daňového řádu ve znění účinném od 1. 1. 2021 též konstatoval, že správce daně nemá povinnost zahájit daňovou kontrolu, jedná se na straně správce daně toliko o možnost.

[7] Daňové orgány podle městského soudu v projednávané věci řádně vymezily daňový podvod, neboť dostatečně a zřetelně popsaly, jak chybějící daň, tak podezřelé okolnosti. Závěry podložily rozsáhlými důkazy, ze kterých vyplývá mj. to, že se v řetězci zapojené subjekty chovaly nestandardně. Daňové orgány především přihlédly k tomu, že společnosti v řetězci neplnily povinnost zveřejňovat účetní závěrky, že byly zjevně nestandardní už okolnosti vzniku žalobkyně [jedná se o tzv. *ready-made* společnost, zakoupenou a přejmenovanou jednateli společnosti EDGE CZ v době, kdy u této společnosti probíhala šetření správce daně ve vztahu k oprávněnosti nároku na odpočet daně z plnění přijatých od společnosti AMG Group, s.r.o., (dále jen „AMG“); žalobkyně opakovaně měnila sídlo, jež bylo v roce 2012 jen virtuální], a že založení žalobkyně se jevilo jako zcela nelogické a bez ekonomického opodstatnění (zboží bylo nakupováno od společnosti EDGE CZ a prodáváno původním odběratelům EDGE CZ, přičemž činnost vykonávali stejní zaměstnanci jako u společnosti EDGE CZ a na stejném místě). Dále daňové orgány zohlednily, že byly zjištěny nestandardnosti v platbách přímo u žalobkyně, že žalobkyně deklarovala dopravce NEW AGE CARGO CZ, s.r.o., který ale dopravu nezajišťoval a ani ji zajišťovat nemohl (v červnu 2012 nevykonával žádnou činnost, v daňovém přiznání vykazoval nulové hodnoty, neevidoval v obchodním majetku žádná vozidla, existovalo personální propojení mezi zakladateli společnosti a jednateli žalobkyně, vozidlo uváděné při dodávkách na Slovensko přitom patřilo jiné společnosti – Global Cars s.r.o.), či že žalobkyně skrze osoby figurující i v dalších částech řetězce musela vědět o neobvyklém průběhu obchodů i mezi těmito dalšími články. Daňové orgány také upozornily na to, že žalobkyně neprokázala tvrzenou obezřetnost, obchodovala-li se společností AMG, která nezveřejnila v zákonem stanovené lhůtě účetní závěrku za rok 2009. Správně byla všechna zjištění hodnocena ve vzájemné souvislosti, a nikoliv jen samostatně.

[8] Tvrzení žalobkyně, že projevila maximální možnou míru opatrnosti při realizaci obchodních aktivit a důsledně kontrolovala nakupované zboží, aby se nestala obětí podvodných jednání, v konfrontaci se závěry daňových orgánů podle městského soudu nemohou obstát. Zjištěné skutečnosti (včetně podle žalobkyně nepodstatného použití tzv. *ready-made* společností s virtuálním sídlem, jež byly vlastnický provázány a jimž byla později zrušena registrace k DPH či postiženy podíly v exekuci) podporují závěr o nestandardnosti celého obchodního řetězce, nedostatečné opatrnosti žalobkyně a o pochybném fungování jejího obchodního modelu.

[9] Městský soud ve shodě s daňovými orgány dospěl k závěru, že dodavatelský řetězec byl zasažen podvodem na DPH a žalobkyně o něm mohla a měla vědět. Žalobkyně přitom nevyužila možnosti vyvinut se z účasti na podvodu tím, že prokáže,

že přijala veškerá rozumná opatření, aby se nezapojila do pochybných obchodních operací stížených podvodem. Bylo přitom v zájmu žalobkyně, aby si sama opatřila důkazy o své dobré víře. Pokud to neučinila, musí nyní nést následky svého neopatrného počínání v podobě odepření odpočtu daně.

II.

Obsah kasační stížnosti a dalších podání účastníků

[10] Žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) podala proti napadenému rozsudku kasační stížnost, v níž namítá s odkazem na § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, (dále jen „s. ř. s.“) nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku pro nedostatek důvodů a jeho vnitřní rozpor, nesprávné vyhodnocení skutkového stavu i nesprávné právní posouzení. Byť si je stěžovatelka vědoma toho, že zrušující rozsudek městského soudu zabývající se jednak procesními námitkami a jednak otázkou vědomosti stěžovatelky při zapojení do řetězce zatíženého podvodem na DPH byl Nejvyšším správním soudem přezkoumán v rozsahu vypořádání procesních námitek, má za to, že její kasační stížnost musí být považována za přípustnou v obou částech posouzení.

[11] Stěžovatelka upozorňuje na to, že postup k odstranění pochybností správce daně vedl v letech 2012 až 2015, Nejvyšší správní soud však závěr o tom, že bylo jen na uvážení správce daně, zda by na základě návrhu na doplnění dokazování daňovou kontrolu zahájil, či nikoliv, vyslovil v prvním rozsudku na základě citace ustanovení daňového řádu účinných až od 1. 1. 2021, jež se na postup správce daně z časových důvodů nemohly vztahovat. Do roku 2020 přitom § 89 odst. 4 daňového řádu neobsahoval formulaci se slovem „může“, a z § 90 odst. 3 daňového řádu tak správci daně plynula povinnost daňovou kontrolu zahájit v případě potřeby doplnění dokazování. Že dokazování bylo nutné doplnit, přitom dosvědčuje průběh odvolacího řízení. V důsledku nevyčkání správce daně na uplynutí lhůty pro podání návrhu na doplnění dokazování tak byla stěžovatelka zkrácena na veřejném subjektivním právu na provedení daňové kontroly, v jejímž rámci by při komplexním dokazování disponovala širšími procesními právy. Odsunutím dokazování do odvolacího řízení byla stěžovatelka zkrácena na svém právu na dvojinstanční daňové nalézací řízení, protože o jejích námitkách ke skutkovým a právním zjištěním žalovaného dle § 115 odst. 2 daňového řádu již rozhodoval tentýž orgán. V situaci, kdy chybné právní hodnocení městského soudu vychází z tak elementární a zjevné vady prvního rozsudku, jako je použití nesprávného časového znění právního předpisu, by bylo podle stěžovatelky absurdní kasační stížnost považovat za nepřípustnou. Procesní předpis je totiž nezbytné vykládat ve světle ústavního práva na přístup k soudu.

[12] Stěžovatelka dále namítá, že vyhodnocení vědomé účasti stěžovatelky na daňovém podvodu musí v první řadě předcházet prokázání samotné existence daňového podvodu, což vyžaduje dostatečnou identifikaci chybějící daně v příčinné souvislosti se snahou podvodně vylákat daňovou výhodu. Stěžovatelka přitom považuje závěr městského soudu, že daňové orgány řádně vymezily daňový podvod, za postrádající oporu ve spisovém materiálu i v obsahu napadeného rozhodnutí. Nepodání daňového přiznání či neodvedení DPH identifikované u některých článků řetězce totiž mohlo být pouhým

pokračování

důsledkem nepříznivé ekonomické situace těchto subjektů. Stejně tak nepostačuje prostá nekontaktnost subjektu, jež neumožňuje ověřit plnění daňových povinností. Nepříjemné je podle stěžovatelky také to, že žalovaný dovozuje podvodný charakter řetězce z toho, že někteří ze svědků využili v daňovém řízení svého práva nevypovídat.

[13] Za okolnosti svědčící o podvodném charakteru řetězce podle stěžovatelky nelze považovat legální postupy jako jsou využití *ready-made* společností a virtuálního sídla, změna sídla, propojení společností osobami, platby od odběratelů směrem k dodavatelům, nákupy na sklad apod. Zákonné postupy se ani ve svém souhrnu nestávají nezákonnými. Městský soud ani žalovaný řádně nevysvětlili svůj závěr, že obchod s mobilními telefony od svého počátku vykazoval podezřelé okolnosti oproti jiným podobným obchodům. Stěžovatelka obchodovala s elektronikou běžně, cena za dané mobilní telefony byla zcela obvyklá, platební a dodací podmínky nijak nevybočovaly z běžných podnikatelských kontur v daném období atd. Žalovaný dostatečně nedoložil a neidentifikoval mechanismy fungování podvodné struktury a roli stěžovatelky v ní. Pokud stěžovatelku označil za tzv. *brokera*, pomíjí, že totožný závěr daňové orgány v jiných řízeních činily ve vztahu k jejímu dodavateli, společnosti EDGE CZ. To odporuje logice podvodných řetězců, v nichž je daňová výhoda čerpána jen jedním subjektem.

[14] Daňové orgány nevysvětlily, jak mohou být podezřelé okolnosti zaznamenané především u vzdálených subdodavatelů přičítány k tíži stěžovatelce, neboť na úrovni vztahu mezi EDGE CZ a stěžovatelkou k žádným nestandardnostem ani neobvyklostem nedošlo, a to jak co do podmínek daných obchodů, tak co do ceny zboží. I kdyby se jiné subjekty zapojené v řetězci chovaly nestandardně, není nijak doloženo, že by o tom stěžovatelka věděla. O povědomí stěžovatelky o podvodném charakteru obchodů nijak nesvědčí absence zveřejnění účetní závěrky ve sbírce listin obchodního rejstříku, ostatně včasné nezveřejnění účetní závěrky je jev, který se i v roce 2022 týkal 42 % českých společností. Také samotné založení stěžovatelky společníky EDGE CZ mohlo mít svou podnikatelskou logiku, neboť je běžné, že podnikatelské skupiny dělí své činnosti i v rámci jednoho státu do více společností.

[15] Za nestandardní nemůže být považováno ani to, že stěžovatelka obratem po obdržení úhrady hradila své závazky vůči dodavatelům. To je pro podnikání v režimu nákup-prodej běžné. Tím je vlastně stěžovatelce vytýkáno, že plnila své závazky vůči dodavatelům z peněžních prostředků získaných z podnikatelské činnosti. Stěžovatelka navíc trvá na tom, že obchodovala se společností EDGE CZ, zatímco vytýkaný řetězec koordinovaných plateb končí nanejvýše u dodavatele EDGE CZ. Jsou jí tak přičítány k tíži okolnosti, o kterých objektivně nemohla vědět a nad kterými neměla žádnou kontrolu. Z popisovaných okolností podle stěžovatelky nelze dovozovat ani její nevědomou účast na podvodu na DPH. O to více je pak absurdní, když ji žalovaný v napadeném rozhodnutí označil zcela nepodloženě za úmyslného účastníka.

[16] To platí tím spíše, jestliže v případě EDGE CZ správní soudy a posléze i žalovaný v rozhodnutích ze dne 19. 11. 2019 u obdobného řetězce uznal, že nebyla vědomým účastníkem podvodu na DPH. Jestliže totiž za tuto společnost i za stěžovatelku jednaly tytéž osoby, musí se na míru jejich zavinění nahlížet v obou případech stejně, nehledě

na to, že při rozhodování skutkově shodných nebo obdobných případů nemají vznikat nedůvodné rozdíly. Stěžovatelka přitom na tuto okolnost v řízení před městským soudem poukazovala, ten však na její argumentaci nijak nereagoval. Proto je podle stěžovatelky napadený rozsudek nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů.

[17] Nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku pak stěžovatelka spatřuje i v tom, že ačkoliv žalovaný v napadeném rozhodnutí konstatoval, že se stěžovatelka podvodného řetězce účastnila vědomě a úmyslně, a proto se již nemusí zabývat případnými opatřeními přijatými stěžovatelkou, městský soud v odst. 63 svého odůvodnění stěžovatelce vytýkal, že nedoložila žádná přijatá preventivní opatření, která by svědčila o tom, že jednala v dobré víře. Tím se závěry městského soudu dostaly do rozporu se závěry žalovaného a napadeným rozsudkem bylo zcela nepřezkoumatelně přezkoumáno něco, co žalovaný vůbec nehodnotil. Městský soud tím dal najevo, že účast stěžovatelky na daňovém podvodu hodnotí jen jako nedbalostní, což jej ovšem mělo vést ke zrušení napadeného rozhodnutí pro nedostatek odůvodnění, neboť to se nijak opatřeními přijatými stěžovatelkou nezabývalo a bylo by na žalovaném, aby své hodnocení doplnil. Vzhledem k tomu, že prokazování podvodu na DPH a účasti na něm bylo úkolem daňových orgánů, je podle stěžovatelky také zcela nepatřičné, že jí městský soud vytýkal, že nic konkrétního nevyvracela. Závěr městského soudu o nepřijetí žádných preventivních opatření je navíc podle stěžovatelky nesprávný, neboť stěžovatelka uváděla a prokazovala, že u každého mobilního telefonu kontrolovala kód IMEI, aby odhalila případnou duplicitu, a zamezila tím své účasti na kolotočovém podvodu. Žalovaný se přesto odmítl těmito opatřeními zabývat.

[18] Žalovaný ve svém vyjádření kasační stížnost označil za nedůvodnou a navrhl její zamítnutí. Pokud jde o otázku posouzení procesních pochybení, stěžovatelce lze sice přisvědčit, že Nejvyšší správní soud v prvním rozsudku skutečně aplikoval pozdější znění daňového řádu, ovšem právním názorem, že správce daně měl možnost, ale nikoliv povinnost zahájit daňovou kontrolu, byl městský soud vázán a také se jím řídil. S ohledem na to je tato kasační námitka nepřijatelná. Navíc není důvodná, neboť důvodová zpráva k zákonu č. 283/2020 Sb. u § 89 odst. 4 daňového řádu uváděla, že již v dosavadní právní úpravě bylo pravidlo o možnosti zahájení daňové kontroly správcem daně implicitně obsaženo. Nadto nelze ani přehlížet, že stěžovatelka měla prostor účinně rozporovat skutková zjištění a právní názor daňových orgánů v odvolacím řízení, a proto citací § 89 odst. 4 daňového řádu v nesprávném časovém znění nemohla být hmotná práva stěžovatelky zasažena.

[19] Nepřípustné jsou podle žalovaného i námitky stěžovatelky proti existenci daňového podvodu. V žalobě totiž stěžovatelka neodvedení DPH v řetězci předchozích dodávek a existenci nestandardností nasvědčujících podvodu na DPH nerozporovala, brojila totiž pouze proti tomu, že by jí byla prokázána vědomá účast na daňovém podvodu. Nejedná se přitom o pouhé doplnění včasných žalobních bodů. Žalovaný přitom poukazuje na odst. 53 a násl. napadeného rozhodnutí, kde popsal, jakým způsobem došlo v detekovaných řetězcích k narušení neutrality daně, i vysvětlil funkci jednotlivých společností v tomto schématu. Poukázal též na to, že podle judikatury Nejvyššího správního soudu může narušení neutrality daně spočívat již v tom, že daňový subjekt nepodá daňové priznání.

pokračování

[20] Žalovaný pak nesouhlasí s námitkami stěžovatelky proti objektivním okolnostem, které ve svém souhrnu svědčí o její vědomé účasti na podvodu. Žalovaný konkrétně v odst. 63 až 73 napadeného rozhodnutí poukázal na personální propojenost stěžovatelky se společností EDGE CZ, na základě níž i stěžovatelka věděla o neserióznosti dodavatelské společnosti AMG (nezveřejnění účetní závěrky, negativní recenze na internetu) a teprve dodatečném vyhotovení rámcové smlouvy mezi EDGE CZ a AMG, která stejně nebyla dodržována a i tak neposkytovala odpovídající smluvní zajištění, dále upozornil na založení žalobkyně v době, kdy již správce daně šetřil oprávněnost odpočtů uplatňovaných společností EDGE CZ z dodávek od AMG, na nestandardnosti plateb stěžovatelky, na deklaraci dopravce personálně propojeného se stěžovatelkou, který však dopravu nemohl zajišťovat, jelikož tu (v případě přeprav na Slovensko) prováděla jiná společnost, které vozidlo prodala právě EDGE CZ, a i na to, že stěžovatelka věděla o rizikovosti obchodované komodity (v této souvislosti poukazovala na kontrolu IMEI, ale její tvrzení byla nelogická). Žalovaný přitom namítá, že v žalobě stěžovatelka proti zmíněným objektivním okolnostem konkrétním způsobem nebrojila a u řady z nich tak nečiní ani v kasační stížnosti. Namítá-li, že obchodovala pouze se společností EDGE CZ, podle žalovaného si s ohledem na personální propojenost společností musela i tak být vědoma nestandardností obchodování EDGE CZ s AMG, na což ostatně poukázal i městský soud. Navíc ani nelze tvrdit o standardní spolupráci stěžovatelky s EDGE CZ, protože mezi nimi nebyla uzavřena žádná smlouva, nebyly vystavovány žádné objednávky, zboží předávala i přebírala tatáž osoba a zboží se ani nepřesouvalo, když společnosti sdílely tentýž sklad. Především jde však o to, že stěžovatelka byla do řetězců fakticky bez ekonomického opodstatnění jen „nastrčena“, protože zboží bylo prodáváno původním odběratelům EDGE CZ. Pokud jde o nestandardnost v platbách, žalovaný (a v odkazu na něj ani městský soud) se ve vztahu k vědomosti stěžovatelky o zapojení do podvodného řetězce nedovoľoval koordinace plateb v celém řetězci ani jejich provádění v rozmezí jednoho dne (tato argumentace směřovala k prokázání existence podvodu na DPH), nýbrž toho, že veškeré finanční prostředky stěžovatelka ihned odesílala, avšak tyto platby, ač byly přiřazeny k přijatým fakturám, těmto fakturám neodpovídaly chronologicky ani svou výší (jedna faktura byla vždy hrazena více platbami, jedna faktura zůstala uhrazena jen zčásti a k další nebyly zjištěny ani žádné transakce). Proto podle žalovaného není pravdou, že by městský soud stěžovatelce nesprávně přičítal činnost pro ni neznámých subjektů, se kterými nebyla v podnikatelském styku.

[21] Pokud stěžovatelka městskému soudu vytýká, že nijak nereagoval na její poukaz na rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 11. 2019, v nichž uzavřel, že společnost EDGE CZ nebyla vědomým účastníkem podvodu na DPH, žalovaný konstatuje, že toto případné pochybení nemohlo mít na výsledek řízení vliv. V rozhodnutích ze dne 19. 11. 2019 totiž byly hodnoceny jiné transakce od stěžovatelky odlišného subjektu za jiná zdaňovací období (březen, listopad a prosinec 2011). Žalovaný navíc nyní vycházel i z dalších, nikoliv nepodstatných zjištění. Nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku podle žalovaného nelze dovodit ani v souvislosti s argumenty týkajícími se preventivních opatření, jejichž přijetí stěžovatelka neprokázala. I když tyto úvahy nemají předobraz v napadeném rozhodnutí, je zřejmé, že městský soud tyto závěry vyslovil v reakci na žalobní argumentaci na str. 7 žaloby, kde stěžovatelka žalovanému podsouvala,

že se touto otázkou zabýval. Navíc městský soud k této záležitosti argumentuje pouze v obecné rovině, takže nelze říci, že by přezkoumával nepřezkoumatelné.

[22] Stěžovatelka v replice odmítla, že by (žalovaným potvrzená) aplikace nesprávného časového znění daňového řádu v prvním rozsudku mohla vést k nepřipustnosti její kasační argumentace. V jejím případě správce daně byl povinen vyčkat na její návrh na pokračování v dokazování a následně zahájit daňovou kontrolu, kterou nemohlo suplovat odvolací řízení s ohledem na porušení zásady dvojinstančnosti. Stěžovatelka je dále přesvědčena, že se ve své žalobě podrobně věnovala i samotné existenci daňového podvodu, což mají dokládat formulace na str. 6 a 8 žaloby. Pokud jde o závěr městského soudu o prokázání její vědomé účasti na podvodu na DPH, stěžovatelka odmítá, že by ji městský soud dovozoval jen z její propojenosti se společností EDGE CZ, neboť při konstatování propojení *s dalšími částmi řetězce* použil plurál. Propojenost stěžovatelky s jinými společnostmi v řetězci přitom žalovaný v napadeném rozhodnutí ani náznakem netvrdil, natož aby ji prokazoval, takže závěr městského soudu postrádá důkazní podklad. Stěžovatelka v kasační stížnosti přitom zcela konkrétně nesouhlasí s hodnocením svých plateb společnosti EDGE CZ i svého údajně nesmyslného založení, stejně jako reaguje na údajnou vědomost EDGE CZ o zapojení do podvodu a poukazuje na kontrolu IMEI u zakoupených telefonů. Není tedy pravdou, že by v žalobě a kasační stížnosti proti zjištěním žalovaného brojila jen v obecné rovině. Městskému soudu pak stěžovatelka vytýká, že u argumentace nestandardnostmi plateb u stěžovatelky směšuje objektivní okolnosti nasvědčující existenci podvodu s objektivními okolnostmi nasvědčujícími jejímu aktivnímu zapojení. Za nepřijatelné v případě propojení se společností EDGE CZ pak stěžovatelka považuje, jestliže na jednu stranu s ní žalovaný zachází, jako by obě společnosti byly jediným podnikatelským subjektem, ale na druhou stranu u namítané nepřezkoumatelnosti v souvislosti s rozhodnutími žalovaného ze dne 19. 11. 2019 zdůrazňuje, že tato rozhodnutí se týkají jiné společnosti, a proto na stěžovatelku přenositelné nejsou. Nadto žalovaný přehlíží, že tato rozhodnutí se taktéž týkala nákupů mobilních telefonů od společnosti AMG, a to v téměř identických obdobích. Žalovaný ani nekonkretizoval věcné odchylky v identifikovaných objektivních okolnostech, které lze klást k tíži stěžovatelce, ale nikoliv společnosti EDGE CZ. Také vyjádření městského soudu k preventivním opatřením nejsou podle stěžovatelky jen obecnými, mimochodem činěnými úvahami bez relevance, jestliže k nim městský soud dodává, že stěžovatelka nyní musí nést následky svého neopatrného počínání. Takové konstatování vedle souběžného závěru, že stěžovatelka se podvodu účastnila vědomě, nemůže obstát, neboť se nelze účastnit podvodu zároveň nedbalostně i úmyslně.

III.

Posouzení kasační stížnosti

[23] Nejvyšší správní soud nejprve přezkoumal podmínky pro řízení o kasační stížnosti stěžovatelky. Kasační stížnost byla podána včas ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozsudku (§ 106 odst. 2 s. ř. s.); stěžovatelka je zastoupena advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.) a je osobou oprávněnou, neboť byla účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.).

pokračování

[24] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které stěžovatelka uplatnil v kasační stížnosti. Nejvyšší správní soud přitom dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná, byť je zčásti nepřipustná.

[25] Předně je třeba uvést, že podle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. je nepřipustná kasační stížnost proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu.

[26] Smyslem výše uvedeného ustanovení je zamezit tomu, aby se Nejvyšší správní soud musel zabývat znovu věcí, u které již jedenkrát svůj právní názor vyslovil, a kdy se tímto právním názorem krajský soud řídil. K výkladu uvedeného ustanovení se vyjádřil rozšířený senát NSS v usnesení ze dne 22. 3. 2011, č. j. 1 As 79/2009-165, č. 2365/2011 Sb. NSS, ve kterém uvedl, že „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 vytýká 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. (...) Lze tedy shrnout, že ustanovení § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. limituje přípustnost kasační stížnosti ve vztahu k otázkám již dříve v téže věci Nejvyšším správním soudem závazně posouzeným.“

[27] Městský soud rozhodoval napadeným rozsudkem znovu poté, co byl jeho zrušující rozsudek v totožné věci ke kasační stížnosti žalovaného zrušen prvním rozsudkem Nejvyššího správního soudu. V prvním rozsudku se přitom Nejvyšší správní soud výslovně zabýval namítaným vlivem vydání platebního výměru před uplynutím lhůty pro podání návrhu na doplnění dokazování na zákonnost napadeného rozhodnutí a dovodil, že i když se správce daně v tomto směru pochybení dopustil, toto pochybení mohlo být a také bylo napraveno žalovaným v odvolacím řízení. V samém závěru prvního rozsudku pak i konstatoval nesprávnost tvrzení, že správce daně má povinnost zahájit daňovou kontrolu, a odcitoval přitom § 89 odst. 4 daňového řádu ve znění účinném od 1. 1. 2021. Platí přitom, že jednou vyslovený právní názor Nejvyššího správního soudu je závazný i pro samotný Nejvyšší správní soud, který se od něj nemůže v dalším řízení v téže věci odchýlit a revidovat ho (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 9. 2005, č. j. 2 Afs 216/2004-123, č. 1406/2007 Sb. NSS). Polemika nad správností či nesprávností citací právního předpisu tudíž nemá v této fázi řízení již žádný prostor, nemluvě o tom, že pravidlo tam uvedené platilo i bez výslovného zakotvení v zákoně i před 1. 1. 2021. V každém případě je však třeba zdůraznit, že taková polemika nemá žádný vliv na již vyslovený závěr, že odvolací řízení slouží k nápravě vad, jichž se dopustil správce daně, a že žalovaný se tohoto úkolu v případě stěžovatelky řádně zhostil. Proto je kasační stížnost nepřipustná v celé části, kde se namítá, že se správce daně dopustil předčasným vydáním platebního výměru nezhojitelných procesních chyb. Tam, kde se ale kasační námitky stěžovatelky dotýkají otázek prvním rozsudkem neřešených, tj. posouzení její účasti na podvodu na DPH, je přípustnost kasační stížnosti zachována.

[28] V druhé řadě musí Nejvyšší správní soud připomenout, že podle § 104 odst. 4 s. ř. s. je kasační stížnost nepřípustná, pokud se opírá o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl. Nejvyšší správní soud souhlasí se žalovaným, že i toto omezení na stěžovatelku dopadá v části kasační stížnosti zpochybňující samotné řádné vyhodnocení objektivních skutečností o existenci podvodu na DPH.

[29] Ze spisu městského soudu vyplývá, že problematice existence podvodu na DPH se stěžovatelka poprvé řádně věnovala až v podání ze dne 18. 8. 2023 reagujícím na první rozsudek. V žalobě formulované předcházejícím právním zástupcem, která byla městskému soudu odeslána v poslední den žalobní lhůty, se ale stěžovatelka koncentrovala na procesní pochybení správce daně a na žalobní bod nedostatečného zjištění skutkového stavu, který vztahovala ve všech případech k námitce, že žalovaný nijak neprokázal, že by stěžovatelka věděla či mohla vědět, že se účastní podvodného jednání. Pokud v replice cituje formulaci *„Žalovaný uvedl některé zcela obecné objektivní okolnosti, avšak žádné relevantní ke konkrétnímu případu, ani k době, ve které se uskutečnily.“* ze strany 6 žaloby, vynechává následující větu, kde uvádí, že většina žalovaných objektivních okolností se týká skutečností, které si stěžovatelka nemohla nijak ověřit, natož aby o nich mohla vědět. Druhá citovaná pasáž ze strany 8 žaloby: *„Současně žalobce nemůže souhlasit s tvrzením žalovaného ve věci výkladu zásady daňové neutrality. Zásada daňové neutrality, jak je vyjádřena ve Směrnici Rady 2006/112/EES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, vyjadřuje pouze vztah k jedné konkrétní operaci, která je předmětem DPH, tedy např. dodání jedné společnosti druhé.“*, pak o neprokázání objektivních skutečností, z nichž plyne podvod na DPH, vůbec nehovoří. Nejvyšší správní soud v žalobě nenalezl ani žádný jiný argument v tomto směru, ty byly opravdu poprvé uplatněny až v dalším řízení po vydání prvního rozsudku Nejvyššího správního soudu, a tedy zcela nepochybně opožděně.

[30] Žalovaný správně poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 5. 2019, č. j. 7 Afs 113/2018-38, v němž byl v odst. 17 vysloven názor, že *„naplnění objektivního hlediska není hierarchicky nadřazeno či podřazeno subjektivnímu hledisku. Jde o okolnosti, jejichž naplnění podmiňuje zákonnost závěru správce daně o důvodnosti nárokováného odpočtu. Z ničeho neplyne, že by v případě zpochybnění existence daňového podvodu byla tato okolnost vyňata z případné povinnosti účinně ji namítat ve správní žalobě. [...] Pokud nemá správce daně postaven najisto předpoklad, že k daňovému podvodu došlo, postrádají na smysluplnosti úvahy o tom, zda o něm daňový subjekt věděl nebo vědět mohl. Jinak je však tomu při následném soudním přezkumu. Pokud totiž zůstane objektivní východisko – existence daňového podvodu – v důsledku absence odpovídajících žalobních námitek nedotčeno, je třeba vycházet z premisy, že tento předpoklad byl ve věci naplněn, a zaměřit se v mezích žalobních bodů na namítané výhrady v hodnocení subjektivních okolností.“* Nejvyšší správní soud na tento právní závěr odkázal např. i v rozsudcích ze dne 28. 5. 2021, č. j. 6 Afs 204/2020 - 43, či ze dne 28. 3. 2023, č. j. 10 Afs 120/2020 - 118. I když tedy v napadeném rozhodnutí žalovaný musel vyhodnotit i samotnou existenci podvodu na DPH, městský soud se těmito skutečnostmi již zabývat nemusel, jestliže stěžovatelka včas související objektivní okolnosti nezpochybnila. Jeho úkolem bylo již pouze v návaznosti na uplatněné žalobní body zhodnotit, zda skutečně stěžovatelka o tomto podvodu věděla. I když se tedy městský

pokračování

soud v odůvodnění napadeného rozsudku s odkazem na závěry žalovaného o objektivních znacích, v nichž je spatřován podvod na DPH v řetězci dodávek předcházejícím stěžovateli, zmiňuje, nejedná se o reakci na včasné žalobní body. Argumentace kasační stížnosti směřující do těchto otázek tudíž nenavazuje na řádné žalobní body, ač stěžovatelce nic nebránilo je uvést již v žalobě. Jedná se proto o nepřipustnou kasační argumentaci ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s.

[31] Kasační stížnost je tudíž přípustná pouze v rozsahu námitek zpochybňujících vědomost stěžovatelky o svém zapojení do podvodného řetězce. Nejvyšší správní soud nicméně tyto námitky shledal důvodnými.

[32] Nejvyšší správní soud se problematikou podvodů na DPH ve své rozhodovací praxi již opakovaně zabýval, přičemž vycházel především z judikatury Soudního dvora Evropské unie (viz zejména rozsudky ze dne 12. 1. 2006 ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03 *Optigen a další*, ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 *Kittel*, ze dne 21. 2. 2008, C-271/06 *Netto Supermarkt*, nebo ze dne 21. 6. 2012 ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11 *Mahagében*). Z této judikatury se podává, že jestliže daňový subjekt prokáže přijetí zdanitelného plnění a splní zákonem stanovené podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně, může správce daně neuznat odpočet jen v případě, že prokáže podvod na DPH nebo zneužití práva. Zmiňovaná judikatura jako podvod na DPH označuje situace, v nichž jeden z účastníků řetězce neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem příslušné evropské směrnice (nyní směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty). Důsledkem daňového podvodu musí být nutně tzv. „*chybějící daň*“, která se projeví tím, že některý z článků řetězce v určitém okamžiku v minulosti nesplnil svou daňovou povinnost (ať již povinnost daň přiznat, přiznat ji pravdivě, nebo daň zaplatit).

[33] Samotná existence daňového podvodu neumožňuje správci daně odepřít daňovému subjektu nárok na odpočet DPH. Je nutné rovněž prokázat, že daňový subjekt věděl či alespoň vědět měl a mohl o tom, že se účastní daňového podvodu, tedy zkoumat subjektivní stránku účasti konkrétního daňového subjektu na podvodu na dani. Ve věci *Optigen* totiž Soudní dvůr zdůraznil, že nárok na odpočet nemůže být dotčen tím, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížena skutečnostmi, o kterých plátce neví nebo nemůže vědět. Zavedení systému odpovědnosti bez zavinění by překračovalo rámec toho, co je nezbytné pro ochranu plateb do veřejného rozpočtu. Je proto na daňovém orgánu, aby dostatečně prokázal objektivní okolnosti svědčící o tom, že daňový subjekt věděl nebo musel vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci (bod 49 rozsudku *Mahagében*).

[34] Každá transakce mezi dodavatelem a jeho odběratelem v řetězci musí být posuzována sama o sobě a charakter jednotlivých transakcí v řetězci nemůže být změněn předchozími nebo následnými událostmi (bod 47 rozsudku *Optigen*). Zásada daňové neutrality brání obecné diferenciaci mezi legálními a protiprávními plněními. Proto subjekty, které přijmou veškerá opatření, která od nich mohou být rozumně vyžadována, aby zajistily, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, bez ohledu na to, zda se jedná

o podvod na DPH, nebo jiné podvody, musí mít možnost důvěřovat legalitě uvedených plnění, aniž by riskovaly ztrátu svého nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu (bod 51 rozsudku *Kittel*). Nárok na odpočet DPH tedy bude zachován takovému subjektu, který nevěděl ani vědět nemohl, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH. Při posuzování subjektivní stránky je pak nutno hodnotit, zda daný subjekt přijal při výkonu své hospodářské činnosti přiměřená opatření, která od něj rozumně lze vyžadovat, aby zajistil, že jeho plnění není součástí podvodu. Pokud je s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že dodání je uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, je věcí vnitrostátního soudu odmítnout takové osobě povinné k dani přiznat nárok na odpočet. V takové situaci totiž osoba povinná k dani pomáhá pachatelům podvodu a stává se jejich spolupachatelem (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 Afs 15/2008 - 100, ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010 - 195, č. 2172/2011 Sb. NSS, *MAKRO Cash & Carry ČR*, nebo ze dne 28. 8. 2020, č. j. 8 Afs 232/2018-45).

[35] Předpokladem pro odepření nároku na odpočet DPH není narušení daňové neutrality článkem bezprostředně předcházejícím nebo následujícím daňový subjekt, jenž si odpočet nárokuje. Chybějící daň se totiž může objevit v kterémkoliv článku obchodního řetězce, a to i u článku, který je od dotčeného daňového subjektu značně vzdálen. V takovém případě je však na správci daně, aby dostatečně prokázal objektivní okolnosti svědčící o tom, že daňový subjekt (nyní stěžovatelka) věděl nebo musel vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného v obchodním řetězci. K prokázání vědomé účasti na podvodu postačí, zjistí-li správce daně řadu nepřímých indicií, které ve svém souhrnu prokazují, že se daňový subjekt podvodu na DPH účastnil a že o tom musel vědět (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 5. 2023, č. j. 8 Afs 201/2021 - 74, č. 4491/2023 Sb. NSS).

[36] Účastnil-li se daňový subjekt podvodu na DPH vědomě, nemůže být v dobré víře. Je proto nadbytečné posuzovat, zda přijal dostatečná preventivní opatření k zamezení účasti na podvodu (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 2. 2023, č. j. 8 Afs 174/2021 - 64, bod 17).

[37] Vzhledem k tomu, že žalovaný v napadeném rozhodnutí dospěl k závěru, že se stěžovatelka podvodu na DPH účastnila vědomě, bylo nadbytečné se zabývat hodnocením adekvátnosti preventivních opatření ze strany stěžovatelky; pokud by totiž závěr žalovaného byl správný, taková „preventivní“ opatření by z povahy věci byla vytvářena jen na oko, aby mohla být prezentována daňovým orgánům, ale pochopitelně by byla nastavena tak, aby buď skutečné nestandardnosti vůbec nebyly zachyceny, anebo by byla co do výsledků falšována, aby vyvolala zdání standardního průběhu operací. Nadbytečnost takového hodnocení ostatně žalovaný v napadeném rozhodnutí výslovně deklaroval a preventivní opatření označená stěžovatelkou hodnotil pouze okrajově – na kontrolu IMEI kódů obchodovaných telefonů z důvodu vyloučení opakovaného zobchodování téhož zboží poukázal v podstatě jen v souvislosti se zjištěním ze svědeckých výpovědí zaměstnanců, že duplicitní zachycení téhož IMEI kódu ojedinele nastalo, když v tom, že stěžovatelka (resp. společnost EDGE CZ s totožnými jednatelem, společníky i zaměstnanci) ani po takové události neukončila spolupráci s dodavatelem

pokračování

AMG, spatřoval dílčí důkaz toho, že se stěžovatelka zapojovala do podvodného řetězce úmyslně. Obdobně na tvrzené prověření dodavatele AMG v rejstřících a na internetu žalovaný poukázal jen potud, že tímto prověřením stěžovatelka (resp. EDGE CZ) musela zjistit, že AMG nezveřejnila v obchodním rejstříku účetní závěrku a že s jejím jménem jsou spojeny početné negativní recenze odběratelů, ale přesto s ní obchodovala, z čehož opět dovozoval, že se stěžovatelka podvodného řetězce účastnila vědomě.

[38] Stěžovatelce je ovšem třeba přisvědčit, že ačkoliv v odst. 57 napadeného rozsudku městský soud rekapituluje, že žalovaný dovozoval vědomou účast stěžovatelky na podvodu na DPH, sám neuvádí, že by tento závěr sdílel, a naopak v odst. 62 a 63 dochází k závěru, že stěžovatelka o podvodu měla a mohla vědět (tedy jen o nedbalostní účasti) a že musí nést následky toho, že nedoložila žádná preventivní opatření, a tedy to, že byla v dobré víře. Jakkoliv je odst. 62 reakcí na stěžovatelkou tvrzenou maximální možnou míru opatrnosti, tedy na argument mimoběžný s důvody, na nichž stojí napadené rozhodnutí, v odst. 63 městský soud konstatoval, že „*ve shodě s daňovými orgány dospěl k závěru, že dodavatelský řetězec byl zasažen podvodem na DPH a žalobkyně o něm mohla a měla vědět*“. Městský soud tak výslovně sám za sebe (deklarovaná shoda s daňovými orgány zde ve skutečnosti schází) uznal stěžovatelku za účastnou na daňovém podvodu pouze z nedbalosti.

[39] K takovému závěru však městský soud jako první nebyl oprávněn, neboť samotný žalovaný takový závěr neučinil a ani se podrobně vyhodnocením tvrzených preventivních opatření nezabýval. Argumenty, proč opatření zmiňovaná stěžovatelkou nebyla dostatečná, přitom reálně nepřináší ani městský soud. Lze sice uvažovat i o tom (jak žalovaný uvádí), že městský soud nechtěl popřít závěry žalovaného o vědomé účasti stěžovatelky na daňovém podvodu, ale jen vypořádat uplatněný žalobní bod, ovšem z odůvodnění napadeného rozsudku tento závěr nelze bezpečně dovodit. Není možné se přitom pohybovat pouze v rovině spekulace. Při délce souvisejících úvah v odst. 62 a 63 a absenci odlišné a zjevně převažující argumentace nelze bezpečně dovodit ani to, že jde pouze o ojedinělou neobratnou formulaci, která nereprezentuje skutečný názor městského soudu. Závěr, že městský soud má za to, že se stěžovatelka podvodného řetězce účastnila vědomě, totiž v napadeném rozsudku zcela chybí. Za takového stavu je nutno napadený rozsudek považovat za nezákonný, neboť bez adekvátního podkladu nahrazuje (potenciálně) chybějící argumentaci žalovaného v napadeném rozhodnutí.

[40] Tato vada přitom znemožňuje Nejvyššímu správnímu soudu, aby posoudil důvodnost argumentace stěžovatelky zpochybňující, že se ať již vědomě, nebo z nedbalosti účastnila podvodu na DPH. Byť žalovaný dovodil její vědomou účast a označil za tím účelem odpovídající skutková zjištění, nelze z napadeného rozsudku zjistit, zda si je městský soud osvojil jako doklad o vědomém zapojení do podvodu. Tyto okolnosti sice městský soud zmiňuje v odst. 59, ovšem jen jako okolnosti dosvědčující objektivní zjištění, že řetězec jako celek byl zasažen podvodem. K subjektivní stránce účasti stěžovatelky na podvodu tyto okolnosti nijak nevztahuje. Důvody, proč se stěžovatelka na podvodném řetězci podle něj podílela z nedbalosti, pak městský soud konkrétně nespecifikuje, s výjimkou zmínky o neprokázaných preventivních opatřeních, což je ale argument, s nímž přichází městský soud jako první, a navíc v rozporu s obsahem správního spisu. Systematickou kontrolu IMEI kódů totiž potvrzují výslechy

zaměstnanců stěžovatelky, resp. společnosti EDGE CZ. K relevanci či reflektování výsledků takové kontroly se přitom městský soud nevyjádřil, a namísto toho jen uvádí, že stěžovatelka žádná přijatá opatření nedoložila. Není tak namístě, aby Nejvyšší správní soud své závěry k těmto otázkám vyslovoval předtím, než srozumitelný a odůvodněný závěr přijme městský soud.

[41] Tím vznikne též prostor, aby se městský soud konkrétněji vyjádřil k relevanci rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 11. 2019 pro nyní projednávanou věc. I když odkaz na ně v žalobě podané v roce 2016 z časových důvodů logicky chybí, uplatnění této argumentace v podání ze dne 18. 8. 2023 představovalo přípustné rozvinutí včas uplatněného komplexu žalobních bodů zpochybňujících, že by si stěžovatelka byla vědoma své účasti v podvodném řetězci. Městský soud se k významu těchto rozhodnutí a možnosti žalovaného se od nich odchýlit skutečně v napadeném rozsudku žádným způsobem nevyjádřil. V situaci, kdy městský soud ani řádně nepopsal skutečnosti, z nichž odchýlně od žalovaného dovozuje nedbalostní účast stěžovatelky v podvodném řetězci, nezbývá než uzavřít, že napadený rozsudek neobstojí, neboť je nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů.

IV.

Závěr a náklady řízení

[42] Nejvyšší správní soud tedy shledal napadený rozsudek nepřezkoumatelným pro nedostatek důvodů, a proto jej zrušil [§ 110 odst. 1 s. ř. s., část věty první před středníkem ve spojení s § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s.] a věc vrátil městskému soudu k dalšímu řízení. V něm městský soud žalobu stěžovatelky v rozsahu, který Nejvyšší správní soud již v obou rozsudcích věcně nevypořádal, posoudí znovu. Pokud dospěje k závěru, že se stěžovatelka neúčastnila na daňovém podvodu úmyslně, napadené rozhodnutí žalovaného zruší a zaváže jej tím, aby se zabýval účinností jí tvrzených preventivních opatření, bude-li chtít dojít k závěru o nedbalostní účasti na daňovém podvodu. Pokud se městský soud naopak ztotožní se závěrem žalovaného o úmyslném zapojení stěžovatelky do podvodného řetězce, vypořádá konkrétně ty žalobní body, včetně jejich rozvinutí v navazujících podáních, jež se tohoto závěru žalovaného týkají, a to včetně odkazu stěžovatelky na odlišné závěry vyslovené žalovaným v rozhodnutích ze dne 19. 11. 2019 týkajících se společnosti EDGE CZ. Městský soud v novém rozhodnutí rozhodne též o náhradě nákladů řízení o této kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

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

V Brně dne 22. dubna 2025

JUDr. Jaroslav Vlašín
předseda senátu