

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Jaroslava Vlašína a soudkyň Mgr. Lenky Krupičkové a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobkyně: **EDGE Europe s.r.o.,** se sídlem Hyacintová 3222/10, Praha 10, zastoupená JUDr. Jakubem Hlínou, LL.M., advokátem se sídlem Havlíčkova 1680/13, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 7. 2016, č. j. 32889/16/5300-21443-711478, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 25. 6. 2025, č. j. 8 Af 68/2016 - 175,

takto:

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 25. 6. 2025, č. j. 8 Af 68/2016 - 175, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[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. (dále jen „EDGE CZ“), jež žalobkyně dále dodávala do jiných členských států, neboť

správce daně dovodil, že měla a mohla vědět, že se účastní na daňovém podvodu kolotočového typu.

[2] Odvolání žalobkyně proti platebnímu výměru žalovaný v záhlaví uvedeným rozhodnutím 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, pročež se dále již nezabýval tím, jaká preventivní opatření přijala.

[3] Žalobkyně se proti rozhodnutí žalovaného 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 „první rozsudek MS“), rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení, neboť shledal důvodnými žalobní námitky procesní povahy. Ke kasační stížnosti žalovaného Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 12. 5. 2023, č. j. 3 Afs 403/2020-34 (dále jen „první rozsudek NSS“), první rozsudek MS zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Nejvyšší správní soud 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 podvodu na DPH.

[4] Městský soud následně ve věci znovu rozhodl rozsudkem ze dne 13. 9. 2023, č. j. 8 Af 68/2016-118 (dále jen „druhý rozsudek MS“), a žalobu tentokrát zamítl. K námitkám procesních pochybení správce daně městský soud zopakoval závěry vyslovené Nejvyšším správním soudem v prvním rozsudku NSS. Pokud jde o posouzení účasti žalobkyně na daňovém podvodu, městský soud dospěl k závěru, že dodavatelský řetězec by zasažen podvodem na DPH a žalobkyně o něm mohla a měla vědět. Nevyužila však možnost vyvinit se z účasti na podvodu tím, že by prokázala, že přijala veškerá rozumná opatření, aby se do pochybných obchodních operací stižených podvodem nezapojila.

[5] Proti druhému rozsudku MS podala žalobkyně kasační stížnost, kterou Nejvyšší správní soud shledal důvodnou a rozsudkem ze dne 22. 4. 2025, č. j. 3 Afs 249/2023 - 61 (dále jen „druhý rozsudek NSS“) druhý rozsudek MS zrušil a věc vrátil městskému soudu k dalšímu řízení. Ačkoliv městský soud sám rekapituloval, že žalovaný dovozoval vědomou účast žalobkyně na podvodu na DPH, neuvedl, že by tento závěr sdílel, a naopak dospěl k závěru, že by žalobkyně o podvodu měla a mohla vědět, přičemž musí nést následky toho, že nedoložila žádná preventivní opatření, která by učinila. Městský soud tak výslovně uznal žalobkyni účastnou na podvodu na DPH z nedbalosti. Podle Nejvyššího správního soudu však k takovému závěru nebyl oprávněn; žalovaný takový závěr neučinil a vyhodnocením tvrzených preventivních opatření se nezabýval. Argumenty ohledně případné nedostatečnosti opatření nepřinesl ani městský soud. Nejvyšší správní soud proto shledal druhý rozsudek MS nepřezkoumatelným pro nedostatek důvodů, zrušil jej [§ 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. Městský soud zavázal, aby žalobu znovu posoudil v rozsahu, který Nejvyšší správní soud ve svých obou rozsudcích dosud věcně nevypořádal. Pokud dospěje k závěru,

že se žalobkyně neúčastnila na podvodu na DPH úmyslně, rozhodnutí žalovaného zruší a zaváže jej k tomu, 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.

[6] Městský soud poté ve věci opět rozhodl. Daňové orgány podle něj 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. Z rozhodnutí žalovaného plyne, že žalobkyně je tzv. *ready-made* společností, která byla zakoupená a přejmenovaná 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 její založení 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). Žalobkyní deklarovaný dopravce (společnost NEW AGE CARGO CZ, s.r.o.) 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.). Další skutečnost, která podle žalovaného svědčí o vědomé účasti žalobkyně na daňovém podvodu je i způsob provádění platebních transakcí v rámci obchodního řetězce. Přijaté platby byly ještě téhož dne odesílány dále na účet následujícího subjektu v řetězci. V některých případech docházelo ke slučování více přijatých plateb do jedné vyšší částky, jindy byla jedna přijatá platba rozdělena do několika částek. 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, a vzhledem ke správnému závěru žalovaného o vědomé účasti žalobkyně na podvodu na DPH ani nejsou relevantní.

[7] Městský soud se zabýval taktéž námitkou, podle níž jsou skutkové okolnosti případu srovnatelné s případem společnosti EDGE CZ, v němž žalovaný nárok na odpočet DPH uznal, neboť správce daně neunesl důkazní břemeno stran vědomého zapojení této společnosti do podvodu na DPH. Žalobkyně se v této souvislosti dovolávala zásady legitimního očekávání, které však městský soud nepřisvědčil. Konstatoval, že předmětem rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 11. 2019, č. j. 45473/19/5300-21444-711869 a č. j. 45480/19/5300-21444-711869 (dále jen „rozhodnutí žalovaného ve věci EDGE CZ“), byly podle městského soudu jiné obchodní transakce, týkaly se jiného daňového subjektu a jiného zdaňovacího období.

[8] Městský soud ve shodě s daňovými orgány dospěl k závěru, že dodavatelský řetězec byl zasažen podvodem na DPH, o kterém žalobkyně věděla a vědomě se jej účastnila. Nárok na odpočet daně z předmětných zdanitelných plnění proto žalobkyni nenáleží.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[9] Proti napadenému rozsudku podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) včasnou kasační stížnost z důvodů, které podřadila pod § 103 písm. a), b) a d) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[10] Napadený rozsudek je podle stěžovatelky nepřezkoumatelný, neboť v něm městský soud zmatečně kombinuje otázku existence daňového podvodu s otázkou, zda se na něm vědomě podílela. Není tak možné určit, o jaké skutečnosti opírá závěr o vědomé účasti stěžovatelky na podvodu a které mají prokazovat pouze jeho existenci. Některé části napadeného rozsudku naznačují, že městský soud považuje tyto otázky za shodné, ačkoliv tomu tak není. Hodnocení důvodnosti odepření nároku na odpočet DPH však probíhá v judikaturou konstatované posloupnosti, která tyto dvě otázky odlišuje. Stěžovatelka dále obsáhle poukázala na jednotlivé body napadeného rozsudku, které považuje za problematické. Podle jejího tvrzení se nejedná o nahodilé nesrovnalosti, pochybeními je napadený rozsudek naopak protkán a stěžovatelka není schopna efektivně cílit svou obranu proti skutečnostem, o něž městský soud svůj závěr o její vědomé účasti na podvodu na DPH opřel.

[11] Městský soud se neřídil ani závazným právním názorem, který Nejvyšší správní soud vyjádřil ve svém druhém zrušujícím rozsudku. Kasační soud vrátil věc městskému soudu za účelem vyjasnění otázky vědomostního testu, i přes to se však městský soud v napadeném rozsudku hojně zabývá problematikou existence daňového podvodu. Ačkoliv ozřejmil, že zastává závěr o vědomé účasti stěžovatelky na podvodu na DPH, jak bylo uvedeno výše, odůvodnění napadeného rozsudku znemožňuje určit, o jaké skutečnosti městský soud tento závěr opřel, a které naopak vztáhl k otázce zasažení řetězce podvodem na DPH.

[12] Stěžovatelka se přes tuto skutečnost vymezila taktéž vůči závěru městského soudu o její vědomé účasti na podvodu na DPH. Namítla, že vědomostní test je potřeba provádět k okamžiku realizace transakcí. Nelze dovozovat, že by o její zaviněné účasti mohly svědčit okolnosti nastalé u všech článků řetězce, nýbrž okolnosti, které v momentě realizace obchodů znala a věděla o nich. Tímto posouzením se však městský soud nezabýval a stěžovatelce k tíži přičetl skutečnosti, které nastaly napříč celým řetězcem. O úmyslné účasti stěžovatelky na podvodu na DPH může stěží svědčit zakládání společností coby *ready-made* nebo sídlo na virtuální adrese; jde již o standardní způsob výkonu podnikatelské činnosti. V rovině spekulací zůstává i účel založení stěžovatelky nebo jejího zapojení do realizovaných podvodů. Důkazem o podvodném jednání není ani personální propojenost stěžovatelky a společnosti EDGE CZ. Městský soud se stejně jako žalovaný nezabýval variantou motivů, které stěžovatelka přednesla a bez bližšího odůvodnění si osvojil variantu svědčící v její neprospěch. Nestandardnosti v platbách stěžovatelka nespatřuje, resp. z nich neplyne její úmyslná účast na podvodu na DPH, nedokládají ji ani okolnosti týkající se přepravy.

[13] Závěrem kasační stížnosti vyslovila stěžovatelka nesouhlas s tím, jak se městský soud vypořádal s existencí rozhodnutí žalovaného ve věci EDGE CZ. V těchto

rozhodnutích byla šetřena oprávněnost nároku na odpočet, který uplatnila společnost EDGE CZ z plnění od společnosti AMG. Žalovaný dospěl k závěru, že řetězec byl sice zasažen podvodem na DPH, společnost EDGE CZ se jej však neúčastnila zaviněně. Podle stěžovatelky však nelze ze vztahu společností EDGE CZ a AMG vybírat okolnosti, jež jsou pro stěžovatelku negativní, a na straně druhé ignorovat výsledek posouzení o absenci zavinění. Městský soud tak však učinil, neboť sám v nynějším řízení poukázal na okolnosti, jež se týkají obchodování mezi společnostmi EDGE CZ a AMG a začlenil je do svého rozhodnutí. V případě odkazu stěžovatelky na výsledek řízení vůči společnosti EDGE CZ však městský soud oponuje tím, že se odkazovaná rozhodnutí týkají jiného daňového subjektu. Stěžovatelka však v rozhodnutích ve věci EDGE CZ a nyní projednávané věci spatřuje časovou i věcnou souvislost. Závěr o její úmyslné účasti na podvodu na DPH je nesprávný, nepodložený a nedostatečné odůvodněný. Městský soud přejal argumentaci žalovaného, aniž by ji kriticky hodnotil v konturách předestřené argumentace. Závěr o vědomé účasti stěžovatelky je přitom podstatný, neboť jeho vyslovení bránilo tomu, aby žalovaný a městský soud hodnotili opatření k zamezení účasti stěžovatelky na podvodu na DPH. Stěžovatelka navrhla zrušit jak napadený rozsudek, tak i rozhodnutí žalovaného.

[14] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že konstatování městského soudu týkající se existence podvodu na DPH nezpůsobuje nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku. Argumentaci nyní městský vztáhl i k subjektivní stránce účasti stěžovatelky na podvodu na DPH, některé skutečnosti zmínil toliko pro dokreslení kontextu posuzovaného případu nebo jakožto reakci na žalobní argumentaci. Závazný právní názor městský soud respektoval; uzavřel, že se stěžovatelka do daňového podvodu zapojila úmyslně a vypořádal se taktéž s odkazy na rozhodnutí ve věci EDGE CZ. Žalovaný vyjádřil taktéž nesouhlas s námitkou o nesprávnosti jeho závěru o vědomé účasti stěžovatelky na podvodu na DPH a odkázal na jednotlivé objektivní okolnosti, které v této souvislosti identifikoval. Proti těmto okolnostem nevznesla stěžovatelka žalobní námitky a městský soud se tak nemohl vyjádřit k něčemu, co stěžovatelka neučinila obsahem svých podání. Žalovaný se ztotožnil taktéž s úvahami městského soudu ohledně odkazu stěžovatelky na odlišné závěry vyslovené žalovaným v rozhodnutích ve věci EDGE CZ. S ohledem na shora uvedené navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost stěžovatelky zamítl.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[15] Nejdříve Nejvyšší správní soud zkoumal, zda jsou naplněny podmínky nezbytné k projednání podané kasační stížnosti. Vzhledem k tomu, že se jedná celkově již o *třetí* kasační stížnost v téže věci (první z nich podal žalovaný, další dvě žalobkyně), musel se kasační soud předně zabývat její přípustností dle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s.

[16] Předně je třeba uvést, že podle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. je nepřípustná 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.*

[17] 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.*“

[18] Jak již bylo uvedeno výše, městský soud rozhodoval v projednávané věci již potřetí. První rozsudek MS Nejvyšší správní soud zrušil, neboť shledal důvodné žalobní námitky procesní povahy. Další, v pořadí druhý rozsudek MS, byl zatížen vadou nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů a Nejvyšší správní soud jej taktéž zrušil a vrátil městskému soudu k dalšímu řízení. Zároveň městský soud podle § 110 odst. 4 s. ř. s. zavázal, aby znovu posoudil žalobu stěžovatelky, a to v rozsahu, v němž ji Nejvyšší správní soud v obou svých rozsudcích věcně nevypořádal. Sporné otázky se vztahovaly k formě účasti stěžovatelky na podvodu na DPH, které Nejvyšší správní soud s ohledem na povahu konstatovaných pochybení městského soudu dosud nevypořádal.

[19] Nejvyšší správní soud v souladu s výše uvedeným považuje kasační stížnost za primárně přípustnou. Napadený rozsudek proto přezkoumal v rozsahu uplatněných stížnostních námitek (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.), a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 4, věta před středníkem s. ř. s.), avšak s výlukami uvedenými níže. Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 1, věty první s. ř. s.

[20] Nejvyšší správní soud přistoupil nejprve k posouzení namítané nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí může nastat z důvodu nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí. Konstantní judikatura tohoto soudu označuje za nepřezkoumatelné *pro nedostatek důvodů* zejména takové rozhodnutí, v němž soud zcela opomene vypořádat s některou z uplatněných žalobních námitek (viz např. rozsudky ze dne 27. 6. 2007, č. j. 3 As 4/2007 - 58, ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, či ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004 - 74), respektive pokud z jeho odůvodnění není zřejmé, proč nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, a to zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci, na níž je postaven základ žaloby (viz například rozsudek ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44). Za nepřezkoumatelné *pro nesrozumitelnost* lze pak obecně považovat takové rozhodnutí soudu, z jehož výroku nelze zjistit, jak soud ve věci rozhodl, tj. zda žalobu zamítl, odmítl nebo jí vyhověl, případně, jehož výrok je vnitřně rozporný. Pod tento pojem spadají také případy, kdy nelze rozeznat, co je výrok a co odůvodnění,

kdo jsou účastníci řízení a kdo byl rozhodnutím zavázán (srov. rozsudek tohoto soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75).

[21] Námitce nepřezkoumatelnosti věnovala stěžovatelka v kasační stížnosti značný prostor. Napadený rozsudek podle jejího tvrzení zmatečně a nejasně kombinuje otázku objektivní *existence daňového podvodu* s otázkou *zaviněné účasti* na něm. Stěžovatelka obsáhle popsala jednotlivé body, v nichž spatřovala konkrétní pochybení městského soudu. V napadeném rozsudku se podle ní objevují pasáže, které městský soud převzal ze svého druhého rozsudku, ty se však vztahovaly k existenci podvodu, což měl ve svém druhém rozsudku potvrdit taktéž kasační soud. V bodě 100 napadeného rozsudku městský soud uvedl další skutečnost (způsob provádění platebních transakcí v rámci obchodního řetězce), která má svědčit o vědomosti stěžovatelky o podvodu na DPH, a to i přes to, že dosud v textu zmiňoval skutečnosti svědčící toliko o jeho existenci.

[22] Městský soud dále v textu upozornil i na další skutečnosti, jež podle žalovaného podporují závěr o vědomé účasti stěžovatelky na daňovém podvodu. Shrnul však, že „[d]*aňové orgány dospěly ke správnému závěru o tom, že stěžovatelka obchodovala v řetězci zasaženém daňovým podvodem*“, a odkázal na judikaturu zabývající se otázkou existence daňového podvodu (body 102 až 105 napadeného rozsudku). Jako nekonzistentní označila stěžovatelka i bod 106 napadeného rozsudku; „*závěry daňových orgánů*“, na které zde městský soud odkázal, totiž podle ní nejsou závěry, které by měly vylučovat důvodnost posuzování přijatých opatření, nýbrž závěry, kterými má být odůvodněná objektivní existence podvodu bez ohledu na zavinění stěžovatelky. Zmatečným označila stěžovatelka i bod 110 a násl. napadeného rozsudku.

[23] Nejvyšší správní soud si je vědom skutečnosti, že se v projednávané věci jedná již o v pořadí *třetí* kasační stížnost. Stejně tak má kasační soud na zřeteli i existenci judikatury (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 4. 2013, č. j. 6 Ads 17/2013 - 25), podle které je s kasačním důvodem nepřezkoumatelnosti nutno zacházet obezřetně, neboť zrušením rozhodnutí soudu pro nepřezkoumatelnost se oddaluje okamžik, kdy základ sporu bude správními soudy uchopen a s konečnou platností vyřešen, což není ani v zájmu účastníků řízení (v případě nositelů veřejných subjektivních práv je ve hře též jejich základní právo na rozhodnutí věci bez zbytečných průtahů podle čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, resp. na projednání věci v přiměřené lhůtě podle čl. 6 odst. 1 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod; č. 209/1992 Sb.), a koneckonců ani ve veřejném zájmu na hospodárnosti řízení před správními soudy, nemluvě o nákladech, jež jsou se soudním přezkumem spojeny. Nejvyšší správní soud zároveň připouští, že se rozsah povinnosti dostatečného odůvodnění může měnit podle povahy rozhodnutí a musí být vždy posuzován s ohledem na okolnosti každého jednotlivého případu. I přes výše uvedené však v nyní projednávané věci nemůže přehlédnout pochybení městského soudu, nebo jej případně označit za marginální.

[24] Problematickou částí napadeného rozsudku je vypořádání třetího žalobního bodu, jehož jádrem byla námitka stěžovatelky, podle níž nebyla prokázána její vědomá účast na podvodu na DPH. Právě k posouzení této otázky Nejvyšší správní soud ve svém posledním zrušujícím rozsudku městský soud zavázal.

[25] Nezbytné je v tomto kontextu poukázat i na další obsah druhého rozsudku NSS. Kromě shora formulovaného závazného právního názoru Nejvyšší správní soud vyslovil i závěr, podle něhož na kasační argumentaci stěžovatelky dopadá omezení podle § 104 odst. 4 s. ř. s. v té části, v níž přednesla námitky zpochybňující řádné vyhodnocení objektivních skutečností o existenci podvodu na DPH. Kasační soud ve druhém rozsudku NSS doslova konstatoval, že: „[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 soud v odůvodnění napadeného rozsudku s odkazem na závěry žalovaného o objektivních znacích, v nichž je spatřován podvod na DPH v řetězci dodávek předcházejícím stěžovatelce, 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 nepřípustnou kasační argumentaci ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s.*“

[26] Stěžovatelka sice v nynější kasační stížnosti námitky ohledně *existence daňového podvodu* nepřednáší, městský soud však s posouzením tohoto (prvního) kroku vícestupňového testu, který vzešel z rozhodovací praxe Soudního dvora Evropské unie (konkrétně z rozsudku ze dne 6. 7. 2006, ve spojených věcech C-439/04 a C 440/04 *Axel Kittel a Recolta Recycling SPRL*), v odůvodnění napadeného rozsudku pracuje, a jak správně namítla stěžovatelka, kombinuje jej s otázkou její vědomé účasti na podvodu na DPH.

[27] Městský soud uvozuje vypořádání sporného třetího žalobního bodu odstavcem, v němž upozorňuje na to, že *vědomá účast* daňového subjektu na podvodu na DPH je předmětem rozsáhlé judikatury, a poukazuje přitom na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 5. 2023, č. j. 8 Afs 201/2021 - 74. Následně pokračuje konstatováním, podle něhož *„daňové orgány 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 mimo jiné to, že se v řetězci zapojené subjekty chovaly nestandardně*“. Citovaný text takřka doslovně přejímá z odstavce 59 druhého rozsudku NSS, stejně jako odstavce následující. Odkazuje mj. na body 49 až 74 rozhodnutí žalovaného (odstavec 97 napadeného rozsudku), které obsahují komplexní závěry žalovaného, tedy zhodnocení jak existence daňového podvodu, tak i posouzení vědomé účasti stěžovatelky.

[28] Nejvyšší správní soud si je vědom skutečnosti, že okolnosti, jež svědčí o existenci daňového podvodu a subjektivní stránky daňového subjektu se mohou navzájem prolínat. Městský soud však na výčet těchto okolností navazuje konstatováním, že „[d]*aňové orgány (...) dospěly ke správnému závěru, že žalobkyně neobchodovala v běžném řetězci, ale v řetězci zasaženém daňovým podvodem. Uvedené podezřelé okolnosti představují v souhrnu dostatečný podklad pro závěr, že dodavatelé (missing traders) nezaplatili daň právě proto, aby dalším subjektům umožnili neoprávněné daňové zvýhodnění*“ (viz odstavec 104 napadeného rozsudku). Nutno dodat, že shora citovaný odstavec převzal městský soud ze svého druhého rozsudku, stejně jako další odstavec 105, který se věnuje hodnocení daňového podvodu a hodnocení podezřelých okolností. Stejně postupoval i v dalších odstavcích, jež mají svůj předobraz ve druhém rozsudku MS.

[29] Oproti odůvodnění druhého rozsudku MS se v napadeném rozsudku nově objevují odstavce 110 až 114, které však do úvah městského soudu vedoucích k závěru o vědomé účasti stěžovatelky na podvodu na DPH nepřinášejí mnoho světla. V odstavci 110 městský soud konstatuje, že se s *„hodnocením, které ve věci žalovaný zaujal, (...) plně ztotožňuje. Shodně se žalovaným dospěl městský soud k závěru, že v projednávané věci byly prokázány skutečnosti svědčící o tom, že obchodní transakce, které jsou předmětem tohoto řízení, byly zasaženy podvodem na dani z přidané hodnoty (DPH). Na základě provedeného dokazování soud konstatuje, že žalobkyně o své účasti na podvodném jednání věděla, a tudíž nebyla v dobré víře“*, tento závěr pak v dalším textu podporuje rozsáhlou citací rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 201/2021 - 74, jež se ovšem týká *existence daňového podvodu.*

[30] Žalovaný ve svém vyjádření podotkl, že městský soud na rozdíl od svého druhého rozsudku dospěl k závěru, že se stěžovatelka podvodu na DPH účastnila *vědomě*. Odůvodnění tohoto závěru však nedosahuje požadované kvality, jež by Nejvyššímu správnímu soudu umožnila jeho přezkum. Městský soud v odůvodnění napadeného rozsudku opakovaně odkazuje na existenci daňového podvodu, k přezkumu kterého jej však Nejvyšší správní soud nezavázal. Jak správně uvedl žalovaný, konstatovaní existence daňového podvodu by samo o sobě nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku nezpůsobilo. Po takovém konstatování by však v odůvodnění napadeného rozsudku muselo následovat jasné a srozumitelné zhodnocení formy zavinění stěžovatelky na podvodu na DPH, ke kterému Nejvyšší správní soud městský soud zavázal. To se tak však nestalo.

IV. Závěr a náklady řízení

[31] Nejvyšší správní soud shrnuje, že napadený rozsudek je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů. Vzhledem k tomuto pochybení nemá Nejvyšší správní soud prostor k tomu, aby se ke sporné otázce ohledně formy účasti stěžovatelky na podvodu na DPH vyjádřil věcně. Napadený rozsudek proto podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc vrátil městskému soudu k dalšímu řízení.

[32] V tomto řízení bude městský soud podle § 110 odst. 4 s. ř. s. vázán následujícím právním názorem Nejvyššího správního soudu. Žalobu stěžovatelky posoudí znovu, a to v rozsahu, který Nejvyšší správní soud ve svých dosavadních rozsudcích dosud věcně nevypořádal. Zaměří se přitom na to, zda se stěžovatelka účastnila podvodu na DPH vědomě, jak konstatoval žalovaný, nebo její účast byla nedbalostní. 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. Městský soud v novém rozhodnutí rozhodne též o náhradě nákladů řízení o této kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3 s. ř. s.).

V Brně dne 28. května 2026

JUDr. Jaroslav Vlašín
předseda senátu