



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Jakuba Camrdy a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobkyně: **EUP a.s.**, se sídlem Tusarova 791/31, Holešovice, Praha 7, zast. JUDr. Ing. Petrem Machálkem, Ph.D., advokátem, se sídlem Pivovarská 8, Vyškov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 19. 12. 2023, č. j. 11 Af 8/2018-219,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalovanému **se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.**

Odůvodnění:

[1] Kasační stížností se žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) domáhá zrušení shora označeného rozsudku Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“), kterým byla zamítnuta žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 12. 2017, č. j. 53819/17/5300-21442-711315; tímto rozhodnutím bylo zamítnuto odvolání stěžovatelky a potvrzena rozhodnutí (dodatečné platební výměry) Finančního úřadu pro hlavní město Prahu ze dne 9. 6. 2017 za zdaňovací období duben až prosinec 2013, leden až prosinec 2014 a leden až květen 2015, ve věci neuznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) ve výši 271 116 100 Kč; důvodem doměření daně byla identifikace obchodního řetězce zasaženého podvodem na DPH, přičemž správce daně dospěl k závěru, že stěžovatelka mohla a měla vědět, že se daňového podvodu účastní.

[2] V **žalobě** proti rozhodnutí žalovaného stěžovatelka namítla, že údajný podvod se měl stát v jiné divizi společnosti EPREMO TRADING a. s., v likvidaci (dále jen „Epremo trading“ nebo „dodavatelka“), se kterou stěžovatelka neobchodovala; údajný daňový podvod se netýkal zboží, které od své dodavatelky stěžovatelka odebírala (tj. polygrafického materiálu). Stěžovatelka vyjádřila nesouhlas se závěry žalovaného, že se aktivně podílela na

vykonstruování obchodního kontraktu se společností Epremo trading, a to za účelem krácení DPH. Žalovaný se měl dopustit porušení zásady neutrality, neboť stěžovatelce nepřiznal nárok na odpočet daně vyšší, než kolik činila dlužná daň společnosti Epremo trading. Stěžovatelka vyjádřila nesouhlas s tím, že nedodržela dostatečnou míru obezřetnosti a nepřijala dostatečná opatření, jimiž by své účasti v podvodném řetězci předešla. Zahájení daňové kontroly bylo dle stěžovatelky nezákonné; správce daně navíc pochybil, jestliže stěžovatelku nevyzval před zahájením daňové kontroly za zdaňovací období květen 2013, říjen až prosinec 2014, leden až prosinec 2015 a následně též za zdaňovací období duben 2013 k podání dodatečného daňového přiznání podle § 145 odst. 2 daňového řádu. Závěrem stěžovatelka namítla, že dokazování provedené správcem daně nebylo provedeno objektivně, neboť správce daně vybíral důkazy ze spisu vedeném Policií České republiky selektivně a účelově tak, aby dohledal důkazní prostředky ke svým připraveným závěrům.

[3] **Městský soud** nejprve spojil žaloby stěžovatelky směřující proti rozhodnutím žalovaného ze dne 15. 12. 2017, č. j. 53819/17/5300-21442-711315 a č. j. 53820/17/5300-21442-711315, ke společnému řízení a ve věci rozhodl společným rozsudkem ze dne 14. 5. 2019, č. j. 11 Af 7/2018-71, jímž obě rozhodnutí žalovaného zrušil. Nejvyšší správní soud ke kasační stížnosti žalovaného rozsudkem ze dne 29. 10. 2021, č. j. 3 Afs 201/2019-70 (dále jen „první zrušující rozsudek“), zrušil rozsudek městského soudu z důvodu nepřezkoumatelnosti a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[4] Poté, co byla věc vrácena městskému soudu k dalšímu řízení, městský soud vyloučil jednotlivé žaloby k samostatnému řízení a rozsudkem ze dne 3. 3. 2022, č. j. 11 Af 8/2018-155, rozhodl o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 12. 2017, č. j. 53820/17/5300-21442-711315; žalobu zamítl. Nejvyšší správní soud ke kasační stížnosti stěžovatelky rozsudkem ze dne 20. 10. 2023, č. j. 5 Afs 97/2022-56 (dále jen „druhý zrušující rozsudek“), znovu zrušil rozsudek městského soudu z důvodu nepřezkoumatelnosti a věc mu vrátil k dalšímu řízení; Nejvyšší správní soud totiž dospěl k závěru, že rozsudek městského soudu je nesrozumitelný, neboť z něj nebylo zřejmé, jaké rozhodnutí žalovaného a jaká zdaňovací období byla předmětem přezkumu. Po vrácení věci městský soud posoudil žalobu stěžovatelky směřující proti rozhodnutí žalovaného (ze dne 15. 12. 2017, č. j. 53819/17/5300-21442-711315), přičemž dospěl k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji v záhlaví nadepsaným rozsudkem zamítl.

[5] Městský soud úvodem popsal historickou, personální a ekonomickou vazbu stěžovatelky na společnost Epremo trading a vysvětlil, že obě obchodní korporace úzce spojovaly vazby na dnes již zaniklou společnost EPREMO a. s., která svoji činnost v roce 2010 a 2011 rozdělila na dva samostatné subjekty – společnost Epremo trading a společnost EUROPRINT a. s., ze které posléze přešla polygrafická činnost na stěžovatelku. Městský soud s odkazem na konkrétní zjištění správce daně a na rozhodnutí žalovaného poznamenal, že veškeré okolnosti (včetně pozadí vlastníků jednotlivých společností zapojených do obchodování) nasvědčují tomu, že činnost společnosti EPREMO a. s. byla účelově rozdělena mezi dva údajně samostatné a na sobě nezávislé ekonomické subjekty, kdy společnost Epremo trading mimo nákupu a prodeje polygrafického materiálu pro stěžovatelku prováděla také činnost při obchodování s tiskařskými stroji, zatímco stěžovatelka zůstala navenek od této činnosti odloučena, což jí umožnilo vystupovat jako samostatný ekonomický subjekt provádějící svoji ekonomickou činnost v souladu se zákony.

pokračování

[6] Chybějící daň ve smyslu judikatury SDEU byla dle městského soudu zjištěna přímo u společnosti Epremo trading, která ze zdanitelných plnění uskutečněných pro stěžovatelku neodvedla DPH, neboť si svoji daňovou povinnost neoprávněně snižovala prostřednictvím fiktivních přijatých zdanitelných plnění – nákup tiskařských strojů, která zahrnovala do daňových přiznání k DPH za předmětná zdaňovací období. Jakmile správce daně tato fiktivní plnění na základě výsledku daňové kontroly vyloučil, vznikly společnosti Epremo trading v jednotlivých zdaňovacích obdobích vysoké daňové povinnosti v řádu několika milionů Kč, které neuhradila. Městský soud konstatoval, že dodavatelka obchod s jiným zbožím pouze simulovala, vyjma několika málo obchodů s použitými tiskovými stroji, které byly využity k daňovému podvodu tím, že byly umístěny do svobodného celního pásma za účelově navýšenou cenu. Ze zdanitelných plnění uskutečněných vůči stěžovateli tak neodvedla společnost Epremo trading DPH, neboť si ji uměle snižovala fiktivními nároky na odpočet daně.

[7] O existenci objektivních okolností svědčících o vědomém a účelovém zapojení stěžovatelky do obchodování za účelem uplatnění neoprávněného nároku na odpočet DPH dle městského soudu vypovídají především okolnosti týkající se personálního propojení stěžovatelky s její dodavatelkou a též skutečnost, že oba tyto subjekty v rozhodné době zaměstnávaly stejné osoby, které užívaly počítačový program společnosti Epremo trading, vč. účetnictví. Ze svědeckých výpovědí vyplynulo, že IT oddělení stěžovatelky bylo řízeno „centrálním IT“, jímž byla GARRIS LEGAL, advokátní kancelář s. r. o. (firma této společnosti byla následně změněna na UNILEGAL s. r. o.; dále jen „Garris legal“). Díky společnosti Garris legal měli zaměstnanci stěžovatelky přístup (mimo jiné) též do účetního programu společnosti Epremo trading. Garris legal udělovala pokyny nejen stěžovateli, ale fakticky řídila též činnost společnosti Epremo trading. Za další objektivní okolnost lze dle městského považovat též způsob provádění úhrady daňových dokladů vystavených stěžovatelkou vůči společnosti Epremo trading. Platby od společnosti Epremo trading stěžovatelka přijímala na nezveřejněných bankovních účtech, část plateb měla proběhnout v hotovosti, avšak tyto platby nebyly nikdy vloženy na bankovní účet dodavatelky. Další část plateb pak měla proběhnout formou zápočtu nebo nebyla provedena vůbec. Ohledně nadstandardních vztahů mezi stěžovatelkou a její dodavatelkou dle soudu vypovídá personální situace v řídicích orgánech obou korporací, kde se objevují (nebo se v minulosti objevovaly) stále stejné osoby, případně jsou nebo byli členové orgánů jedné korporace zaměstnanci korporace druhé. V zajištěné e-mailové komunikaci je rovněž zachyceno, jak si zaměstnanci nebo členové orgánů obou společností navzájem dávali pokyny stran fungování obou společností, výplaty mezd apod. Na základě všech zjištěných objektivních okolností je dle městského soudu zřejmé, že stěžovatelka mohla a měla vědět, že se účastnila obchodního řetězce zasaženého podvodem na dani. S ohledem na vzájemné vazby mezi stěžovatelkou a společností Epremo trading nelze mít podle městského soudu za to, že by stěžovatelka byla v dobré víře. Stěžovatelka proto měla věnovat zvýšenou pozornost interním kontrolním mechanismům k eliminaci podnikatelského rizika. Existenci kontrolních mechanismů však stěžovatelka neprokázala. Nedůvodné shledal městský soud rovněž námitky týkající se nezákonného zahájení daňové kontroly a povinnost správce daně vyzvat stěžovatelku k podání dodatečného daňového přiznání podle § 145 odst. 2 daňového řádu.

[8] Nedůvodnou shledal městský soud námitku nevymezení rozměru tvrzeného daňového podvodu co do času a hodnoty plnění; městský soud přitom vycházel ze závěru

vyšloveného v prvním zrušujícím rozsudku, v němž zdejší soud konstatoval, že časový a hodnotový rozměr je uveden v platebních výměrech za jednotlivá zdaňovací období. V této souvislosti městský soud vysvětlil, jakým způsobem správce daně postupoval při stanovení daně stěžovatelce, přičemž vycházel z toho, jaká daňová povinnost byla stanovena společnosti Epremo trading, a to bez vlivu fiktivních transakcí. Nedůvodnou shledal městský soud rovněž námitku týkající se nezákonně získaných důkazních prostředků.

[9] V **kasáční stížnosti** stěžovatelka namítá kasáční důvody dle § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Podle stěžovatelky se městský soud nevypořádal se všemi uplatněnými žalobními námitkami; navíc opsal stěžejní části či výňatky z rozhodnutí žalovaného, a to bez jakéhokoliv vlastního hodnocení. Městský soud dle stěžovatelky ignoroval její stěžejní žalobní námitku, že v daném případě o podvod na DPH jít nemohlo, neboť neobchodovala se zbožím, jež bylo podvodem zasaženo. Stěžovatelka nepopírá skutečnost, že jí s dodavatelkou úzce spojují personální a ekonomické vazby s dnes již zaniklou obchodní korporací EPREMO a. s. Podle stěžovatelky však samotné propojení subjektů neznamená, že se účastnila podvodu na DPH. Z popisu podvodného jednání její dodavatelky je zřejmé, že plněním zasaženým podvodným jednáním tohoto subjektu není a nikdy nebyl polygrafický materiál, který od této dodavatelky nakupovala; k daňovému podvodu mělo dojít u dodavatelky v divizi M&M, tedy v divizi, která prostřednictvím jiných zaměstnanců obchodovala s jiným zbožím a s jinými protistranami než divize, se kterou byla ve styku stěžovatelka. Správce daně neprokázal, že by o podvodech měla stěžovatelka cokoliv vědět, nebo se na nich podílet. Z vyjádření žalovaného navíc plyne, že jí poskytnuté plnění její dodavatelka řádně zahrnula do svých daňových přiznání a daň odvedla.

[10] Stěžovatelka dále uvádí, že jakkoliv je její propojení s dodavatelkou nesporné, podle zjištění v rámci daňového řízení nebyly osoby odsouzené za podvody společnosti Epremo trading jejími zaměstnanci ani členy jejích orgánů. Stěžovatelka nakupovala polygrafický materiál pro tiskařskou výrobu za podmínek obvyklých na trhu. Přestože jsou stěžovatelka i její dodavatelka entity ovládané stejnou osobou, s vedením společnosti Epremo trading komunikovala stěžovatelka IT prostředky výhradně jen ohledně nákupu polygrafického materiálu.

[11] Ve vztahu k panu M. H. (hlavnímu účetnímu stěžovatelky) stěžovatelka uvedla, že sice zřejmě prováděl činnost i pro další společnost, avšak stěžovatelce není známo, že by byl odsouzen za trestný čin týkající se diskutovaných podvodů. Stěžovatelka nesouhlasí se správcem daně, že jako osoba s přístupem k účetnictví společnosti Epremo trading měl pan M. H. disponovat informacemi o páčání podvodu. Podivné úhrady na účet M. H., na které poukazoval správce daně, byly podvodem, kterého se pan M. H. dopustil proti stěžovatelce, jako poškozené; za tento trestný čin byl pravomocně odsouzen. I přesto dle tvrzení stěžovatelky M. H. nemohl o páchaných podvodech vědět a stěžovatelce nelze přičítat vědomost o podvodném jednání její dodavatelky.

[12] Městský soud dle stěžovatelky nesprávně posoudil námitku neprokázání hodnotového a časového rozměru podvodu na DPH. Městský soud svůj závěr opřel o první zrušující rozsudek Nejvyššího správního soudu; ten však městský soud nezavázal právním názorem, neboť první rozsudek městského soudu zrušil pro jeho nepřezkoumatelnost. Stěžovatelka dále namítá, že nelze odmítnout nárok na odpočet daně ve vyšší částce, než

pokračování

je nárokován z plnění zasažených podvodem; nelze přijmout názor, že nárok na odpočet zaniká absolutně. Městský soud se nevypořádal s žalobní námitkou týkající se rozdílnosti doměřené daně na straně stěžovatelky a na straně její dodavatelky z totožných plnění. Pokud není jasné vymezeno kdy, respektive zda vůbec došlo k podvodu a v jaké výši, pak je rozhodnutí žalovaného nepřezkoumatelné, anebo porušuje princip neutrality DPH. Správce daně navíc neuvedl, v jakých obdobích dodavatelka páchala daňový podvod.

[13] Žalovaný se ve **vyjádření ke kasační stížnosti** ztotožnil se závěry městského soudu uvedenými v napadeném rozsudku. Jde-li o námitku týkající se existence podvodu na DPH a vědomosti stěžovatelky o něm, žalovaný odkázal na konkrétní pasáže odůvodnění napadeného rozsudku, v nichž se městský soud s danou námitkou vypořádal. Dále konstatoval, že podvod na DPH v posuzovaných zdaňovacích obdobích spočíval v tom, že společnost Epremo trading působila v podvodném řetězci jako tzv. „missing trader“ a zároveň jako tzv. „cross-invoicer“, tj. plátce, který vydával fiktivní faktury na přijatá zdanitelná plnění tak, aby si snížil daň na výstupu z plnění uskutečněných pro dalšího plátce zapojeného do podvodu na DPH, jímž byla v tomto případě stěžovatelka. Jakmile místně příslušný správce daně společnosti Epremo trading tato fiktivní plnění z daňových příznání na základě výsledků daňové kontroly nebo postupů k odstranění pochybností vyloučil, vznikly společnosti Epremo trading v jednotlivých zdaňovacích obdobích měsíců duben 2013 až květen 2015 vysoké daňové povinnosti v řádu několika mil. Kč, které neuhradila. Vzhledem k tomu, že správcem daně bylo prokázáno, že stěžovatelka o podvodu na DPH vědět měla a mohla, byl nárok na odpočet daně z plnění přijatého stěžovatelkou od společnosti Epremo trading (tj. polygrafického materiálu) stěžovatelce zcela správně nepřiznán. Tvrzení stěžovatelky o tom, že podvodem na DPH nebyl zasažen polygrafický materiál, je nepravdivé a ryze účelové.

[14] Žalovaný poukázal na objektivní okolnosti, jež dle jeho názoru svědčí o tom, že v případě stěžovatelky a společnosti Epremo trading existovaly takové nestandardnosti, respektive indicie o riziku zapojení do podvodného řetězce, které byly stěžovatelce prokazatelně známy a jež ve svém souhrnu tvoří logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících skutečností, které spolehlivě prokazují, že stěžovatelka musela vědět, či minimálně vědět měla, že se účastní řetězce zasaženého podvodem.

[15] Žalovaný zdůraznil, že stěžovatelka byla pro společnost Epremo trading jediným odběratelem polygrafického materiálu, a tedy jediný subjekt, vůči němuž tato společnost uskutečňovala zdanitelná plnění. Z uvedeného pak vyplývá, že pokud společnost Epremo trading neodvedla v předmětných zdaňovacích obdobích vlastní daň, jde právě o DPH, kterou si stěžovatelka jako jediný odběratel této společnosti uplatňovala jako odpočet daně na vstupu; neodvedení daně společností Epremo trading se pak logicky vztahuje k veškerému dodání zboží stěžovatelky touto společností v jednotlivých konkrétních zdaňovacích obdobích. Z hlediska časového se jedná o všechna uvedená zdaňovací období (duben 2013 až květen 2015), neboť ve všech těchto obdobích si společnost Epremo trading neoprávněně snižovala DPH fiktivními plněními na vstupu.

[16] **Nejvyšší správní soud** přezkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozsudku městského soudu (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána oprávněnou osobou,

neboť stěžovatelka byla účastnicí řízení, z něhož napadený rozsudek městského soudu vzešel (§ 102 s. ř. s.), a je zastoupená advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

[17] V nyní souzené věci jde o opakovanou kasační stížnost, proto se Nejvyšší správní soud nejprve zabýval její přípustností z hlediska § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s., podle kterého je kasační stížnost nepřipustná 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. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 22. 3. 2011, č. j. 1 As 79/2009-165, č. 2365/2011 Sb. NSS, dovedl, že ze zákazu opakované kasační stížnosti platí výjimky též pro případy, v nichž Nejvyšší správní soud zrušil rozhodnutí soudu pro procesní pochybení, nedostatečně zjištěný skutkový stav, případně nepřezkoumatelnost jeho rozhodnutí. Nejvyšší správní soud prvním zrušujícím rozsudkem zrušil rozsudek městského soudu ze dne 14. 5. 2019, č. j. 11 Af 7/2018-71, z důvodu jeho nesrozumitelnosti a nedostatku důvodů. Druhým zrušujícím rozsudkem Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek městského soudu ze dne 3. 3. 2022, č. j. 11 Af 8/2018-155, a to opět z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., pro jeho nesrozumitelnost. Za této procesní situace neměl Nejvyšší správní soud dosud možnost věcně přezkoumat stěžovatelčiny kasační námitky. S ohledem na tyto skutečnosti je kasační stížnost přípustná.

[18] Nejvyšší správní soud dále přistoupil k posouzení kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů, přičemž zkoumal, zda rozsudek městského soudu netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[19] Kasační stížnost není důvodná.

[20] Stěžovatelka v kasační stížnosti namítla nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Nejvyšší správní soud se musel nejprve zabývat touto námitkou, neboť nepřezkoumatelnost rozhodnutí představuje takovou vadu, že se jí Nejvyšší správní soud musí zabývat i tehdy, pokud by ji stěžovatelka nenamítala, tedy z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.). Vlastní přezkum rozhodnutí městského soudu je možný pouze za předpokladu, že se jedná o rozhodnutí srozumitelné, které je opřeno o dostatek důvodů, z nichž je zřejmé, proč městský soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku rozhodnutí. Nepřezkoumatelnost přitom není projevem nenaplněné subjektivní představy stěžovatelky o tom, jak měl městský soud rozhodnout, respektive jak podrobně měl být rozsudek odůvodněn (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2017, č. j. 3 Azs 69/2016-24). Nutno zdůraznit, že otázku nepřezkoumatelnosti Nejvyšší správní soud posuzuje zdrženlivě (viz rozsudek ze dne 25. 4. 2013, č. j. 6 Ads 17/2013-23). Nepřezkoumatelnost může být způsobena buďto nedostatkem důvodů nebo nesrozumitelností.

[21] Nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku podle stěžovatelky spočívá v tom, že se městský soud nevypořádal s jejími žalobními námitkami, případně se s nimi nevypořádal dostatečně. Stěžovatelka však již neupřesnila, které její žalobní námitky nebyly vypořádány, nebo v čem vykazuje napadený rozsudek nedostatky. V této souvislosti Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že čím je žalobní (kasační) bod obecnější, tím obecněji k němu může správní soud přistoupit a posuzovat jej (viz rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, č. 2162/2011, Sb. NSS).

pokračování

[22] Dále Nejvyšší správní soud upozorňuje na konstantní judikaturu, podle níž je rozsah reakce soudu na konkrétní námitky co do šíře odůvodnění spjat s otázkou hledání míry, proto zpravidla postačuje, pokud jsou vypořádány alespoň základní námitky účastníka řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008-13), případně (za podmínek tomu přiměřeného kontextu) i s akceptací odpovědi implicitní, což připouští i Ústavní soud (srov. např. usnesení Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2011, sp. zn. II. ÚS 2774/09; ze dne 11. 3. 2010, sp. zn. II. ÚS 609/10; nebo ze dne 7. 5. 2009, sp. zn. II. ÚS 515/09, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2011, č. j. 4 Ads 58/2011-72). Ústavní soud v této souvislosti konstatoval, že *„není porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná“* (srov. náleží Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, bod 68). Jak dále uvedl rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 5. 12. 2017, č. j. 2 As 196/2016-123, č. 3668/2018 Sb. NSS, *„[j]e nutné si uvědomit, že „přezkoumatelnost“ rozhodnutí krajského soudu není hodnotou sama o sobě. Zrušení rozhodnutí krajských soudů zpravidla pro účastníky/osoby zúčastněné na řízení, včetně toho, který podává kasační stížnost, neznamená žádný přínos. Výsledkem je naopak pravidelně prodloužení a prodražení soudního řízení. I proto je nutné k aplikaci kasačního důvodu spočívajícího v nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů přistupovat krajně zdrženlivě. Jeho použití je namísto např. tehdy, pomine-li krajský soud podstatná skutková tvrzení opřena o obsah správního spisu či podložená důkazními návrhy, mohou-li reálně vést k přehodnocení merita věci.“* Ani skutečnost, že městský soud do svého odůvodnění částečně převzal argumentaci žalovaného, nečiní rozsudek městského soudu bez dalšího nepřezkoumatelným (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 4. 2023, č. j. 6 Afs 41/2022-33).

[23] Ve světle výše citované judikatury přezkoumal Nejvyšší správní soud napadený rozsudek, přičemž dospěl k závěru, že městský soud se dostatečně vypořádal s podstatou věci a odpověděl na klíčové žalobní námitky (které byly stěžovatelkou vyjádřeny v žalobě na bezmála 35 stranách). Odůvodnění přezkoumávaného rozsudku je dle Nejvyššího správního soudu vnitřně ucelené, logické a konzistentní, přičemž výrok má dostatečnou oporu v odůvodnění. Z napadeného rozsudku je rovněž zřejmé, k jakému právnímu závěru a na základě jakých skutkových zjištění městský soud dospěl, jakož i jakými úvahami byl při posuzování jednotlivých námitek veden. Rozsudek městského soudu tak splňuje požadavky, které judikatura Nejvyššího správního soudu na odůvodnění rozhodnutí klade (k požadavkům na odůvodnění rozsudku soudu srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75, č. 133/2004 Sb. NSS; ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005-44, č. 689/2005 Sb. NSS; ze dne 4. 12. 2003, sp. zn. 2 Azs 47/2003, č. 244/2004 Sb. NSS).

[24] Stěžovatelka primárně nesouhlasí se závěrem, že věděla nebo mohla vědět o tom, že jí přijaté plnění od společnosti Epremo trading bylo zasaženo podvodem na DPH. V této souvislosti s ohledem na kasační argumentaci stěžovatelky považuje Nejvyšší správní soud za vhodné poukázat na podstatné skutečnosti, jež byly v daňovém řízení zjištěny daňovými orgány.

[25] Společnost Epremo trading a stěžovatelku spojovaly úzké historické, personální a ekonomické vazby s dnes již zaniklou obchodní společností EPREMO a. s.; tato společnost se zabývala polygrafickou činností a nákupem polygrafického materiálu. Tyto činnosti byly v roce 2010 a 2011 přerozděleny mezi společnosti Epremo trading (dodavatelku) a EUROPRINT a. s., která posléze změnila název na E-PRINT PRAHA a. s. a ze které následně přešla polygrafická činnost na stěžovatelku. Na společnost Epremo trading přitom přešla činnost týkající se nákupu a prodeje spotřebního materiálu a tiskových strojů, přičemž bylo zjištěno, že jedinou její faktickou odběratelkou v šetřených daňových obdobích byla stěžovatelka (blíže ke vzniku stěžovatelky a společnosti Epremo trading viz str. 8 až 10 zprávy o daňové kontrole, resp. body 31 až 32 rozhodnutí žalovaného). Nejvyšší správní soud dodává, že ke dni 1. 7. 2015 došlo k převedení činnosti společnosti Epremo trading, vč. jejích zaměstnanců na společnost EUROPRINT a. s. (tedy na stěžovatelku). U všech třech výše zmíněných obchodních společností (tj. u Epremo trading, stěžovatelky a EPREMO a. s.) se ve statutárních orgánech objevují totožné osoby.

[26] K existenci daňového podvodu se vyjádřil správce daně především na str.13 až 17 a str. 35 a násl. zprávy o daňové kontrole a žalovaný v bodech 60 a 62 rozhodnutí o odvolání. Podle správce daně si společnost Epremo trading snižovala daňovou povinnost vykazováním fiktivních přijatých plnění s nárokem na odpočet DPH. V roce 2013 a 2014 společnost Epremo trading navíc k těmto fiktivním přijatým plněním vykazovala na výstupu fiktivní, popřípadě nadhodnocené vývozy zboží (tiskařských strojů) na řádku 22 daňových přiznání; z dokladů předložených celním úřadem přitom vyplynulo, že stejné zboží opustilo území EU buďto ještě týž den nebo pouze několik dní po jeho umístění do svobodného pásma v celkové hodnotě 19 140 EUR., tzn. hodnota zboží, jehož celková hodnota činila 4 446 466 EUR v okamžiku, kdy bylo umístěno do svobodného pásma, klesla během několika hodin či maximálně několika dnů na 19 140 EUR. Toto zboží mělo být dodáno společnosti KEATON LIMITED nebo jiným osobám na Ukrajinu. V roce 2015 k fiktivním přijatým plněním společnost Epremo trading navíc žádné vývozy nevykazovala. Ze zjištění správce daně vyplývá, že společnost Epremo trading nepřijala žádnou platbu od svého odběratele za takto vykázaná zboží. Společnost Epremo trading tedy pořizovala materiál pro polygrafickou výrobu (většinou v zahraničí), kdy jí vznikla povinnost daň přiznat, přičemž tento materiál byl následně dodán stěžovatelce; toto pořizení bylo daňově neutrální na vstupu a společnosti Epremo trading proto vznikla vysoká daňová povinnost na výstupu z důvodu dodání materiálu stěžovatelce. Daňovou povinnost si však společnost Epremo trading snižovala tím, že vykazovala fiktivní přijatá plnění na vstupu, čímž mělo docházet ze strany Epremo trading k významnému krácení DPH.

[27] Příslušnému správci daně vznikly pochybnosti o údajích uvedených v daňových přiznáních podaných společností Epremo trading, a proto u ní zahájil daňovou kontrolu. Společnost Epremo trading se však stala nekontaktní a správci daně neposkytla žádnou součinnost. Příslušný správce daně proto na základě výsledků daňové kontroly doměřil společnosti Epremo trading daň za období duben 2013 až květen 2015 v řádu několika desítek mil. Kč tím, že vyloučil fiktivní plnění, jež uváděla tato společnost na vstupu; takto stanovenou daň však společnost Epremo trading neuhradila. Jedná se přitom o daň z plnění poskytnutého společností Epremo trading stěžovatelce za nákup polygrafického materiálu, z něhož stěžovatelka uplatňuje odpočet na DPH.

pokračování

[28] Správce daně ve zprávě o daňové kontrole upozornil na skutečnost, že podobným způsobem byly vylákány nadměrné odpočty na DPH ve společnosti EPREMO a. s. (před tím, než došlo k rozdělení její činnosti mezi stěžovatelku a společnost Epremo trading) s tím rozdílem, že k fiktivnímu plnění docházelo přímo u společnosti EPREMO a. s. Ze správního spisu (a z veřejně přístupných informací) vyplynulo, že pan R. G. (bývalý člen i předseda představenstva EPREMO a. s. a následně člen i předseda představenstva společnosti Epremo trading), Mgr. R. R. (bývalý člen představenstva společnosti EPREMO a. s. a následně člen představenstva společnosti Epremo trading) a Ing. K. P. (bývalý člen představenstva EPREMO a. s. a následně člen představenstva stěžovatelky) byli trestně stíháni pro podvod.

[29] Jelikož správce daně dospěl k závěru, že stěžovatelkou přijatá plnění od společnosti Epremo trading byla zatížena podvodem na DPH, přistoupil k provedení vědomostního testu, v němž popsal objektivní okolnosti svědčící o tom, že stěžovatelka měla a mohla vědět, že jí přijaté plnění od společnosti Epremo trading bylo zasaženo daňovým podvodem.

[30] V uvedených zdaňovacích obdobích někteří zaměstnanci stěžovatelky byli současně členy dozorčí rady společnosti Epremo trading nebo působili v dozorčích orgánech obou společností najednou (viz str. 7, 12, 38 až 39 a 45 zprávy o daňové kontrole). Z e-mailové komunikace vyplynulo, že za společnost Epremo trading při komunikaci s jejími dodavateli jednali také zaměstnanci nebo členové statutárního orgánu stěžovatelky (Ing. P. L., Ing. K. P., M. H. a M. L.); zaměstnanci společnosti Epremo trading navíc objednávali zboží jménem stěžovatelky, respektive používali v obchodní korespondenci e-mail s doménou stěžovatelky [europrint.cz], objednané zboží bylo fakturováno společnosti Epremo trading a dodáno stěžovatelce (viz str. 18 až 22 zprávy o daňové kontrole a body 46 až 47 rozhodnutí žalovaného). Na internetových stránkách stěžovatelky byli navíc uvedeni někteří zaměstnanci Epremo trading jako zaměstnanci stěžovatelky s uvedením konkrétní funkce (viz bod 45 rozhodnutí žalovaného). Správce daně dále zjistil, že se stěžovatelka zaručila za veškeré peněžité závazky společnosti Epremo trading, které jí měly vzniknout na základě dodavatelsko-odběratelského vztahu mezi společností Epremo trading a její dodavatelkou společností Papyrus Bohemia s. r. o.; o sjednání tohoto ručitelského závazku vyjednával řídicí pracovník stěžovatelky přímo se společností Papyrus Bohemia s. r. o., a to bez účasti zástupce společnosti Epremo trading (bod 48 rozhodnutí žalovaného).

[31] Dále bylo daňovými orgány zjištěno, že stěžovatelka disponovala finančními výkazy společnosti Epremo trading. Správce daně upozornil na e-mail ze dne 14. 3. 2013, který zaslal Ing. K. P., M. L. a M. H. (zaměstnanci stěžovatelky), v němž je uvedeno: „*[p]očínaje dneškem neodejde jediná objednávka na materiál z EPREMA. Všechny musí mít hlavičku EPREMA TRADING. Faktury k těmto objednávkám, které budou adresovány na EPREMO budeme dodavatelům vracet.*“ Ze zajištěné e-mailové komunikace (a z výpovědi pana L. K.) vyplynulo, že přihlašovací údaje k terminálovému serveru GARRIS (na němž byl i účetní program POHODA), který používala společnost Epremo trading, přidělovala společnost Garris legal, a to prostřednictvím stěžovatelky (str. 65 zprávy o daňové kontrole a bod 65 rozhodnutí žalovaného). Členové statutárního orgánu stěžovatelky (i její zaměstnanci) navíc byli prokazatelně informováni o zůstatcích a pohybech na bankovních účtech společnosti Epremo trading prostřednictvím reportů; tyto reporty zahrnovaly též divizi M&M patřící společnosti Epremo trading. Stěžovatelka nedoložila úhrady faktur za (všechna) přijatá plnění od společnosti Epremo trading (k tomu viz str. 30 a 34 zprávy o daňové kontrole);

správce daně konstatoval, že určitou část stěžovatelka hradila převodem, určitou v hotovosti, některé platby měly proběhnout formou zápočtů a jiné vůbec. Za nestandardní označil správce daně též skutečnost, že stěžovatelka, resp. zástupci stěžovatelky figurovali v procesu schvalování přijatých faktur společností Epremo trading. Správce daně upozornil na řadu dalších skutečností zjištěných z e-mailové komunikace mezi zaměstnanci stěžovatelky a zaměstnanci její dodavatelky, které svědčí o nadstandardních a nezvykle úzkých vztazích obou společností (viz str. 22 až 25 zprávy o daňové kontrole).

[32] Jako další objektivní okolnost správce daně označil skutečnost, že společnost Epremo trading pronajímala prostory, v nichž sídlila stěžovatelka (a to do 13. 3. 2013 – pozn. NSS). Stěžovatelka poskytovala zaměstnancům společnosti Epremo trading k výkonu jejich práce svá služební vozidla, hradila jim výdaje na služební cesty, výdaje na ubytování a výdaje na reprezentaci; zaměstnanci společnosti Epremo trading se navíc účastnili teambuildingů stěžovatelky.

[33] Na tomto místě Nejvyšší správní soud konstatuje, že daňovými orgány zjištěné skutečnosti odpovídají obsahu spisové dokumentace i informacím, které jsou dostupné v obchodním rejstříku. Z takto zjištěného skutkového stavu vycházel rovněž městský soud. Ostatně, sama stěžovatelka proti shora popsaným zjištěným skutečnostem ničeho nenamítala; její kasační námitky ve své podstatě směřují proti závěru daňových orgánů (potažmo městského soudu) o tom, že výše uvedené zjištěné skutečnosti nevypovídají o její vědomé účasti na daňových podvodech.

[34] K povědomosti stěžovatelky o podvodném jednání společnosti Epremo trading daňové orgány uvedly, že o vytvoření daného řetězce plátců stěžovatelka věděla, neboť byla o jeho vzniku informována zástupcem akcionáře, Mgr. J. Ř. (který dle zjištění správce daně zastupoval jak společnost Epremo trading, tak stěžovatelku v řízení před daňovými orgány – viz str. 78 zprávy o daňové kontrole). K povědomosti stěžovatelky o vzniku daného řetězce přispívá též skutečnost, že jediným akcionářem při vzniku společnosti Epremo trading (v srpnu roku 2011) byla společnost EPREMO a. s., v níž v té době působily v některých orgánech osoby, jež následně působily u stěžovatelky. Žalovaný pak v bodě 87 rozhodnutí o odvolání v této souvislosti poukázal na skutečnost, že M. H. zaslal předsedovi představenstva stěžovatelky, Ing. K. P., e-mail, jehož přílohou byl soubor, který obsahoval seznam došlých faktur obchodní korporaci Epremo trading, přičemž v tomto seznamu je uvedeno i 22 faktur na fiktivní nákup tiskových strojů v celkové hodnotě 45 779 177 Kč.

[35] Rovněž tyto skutečnosti Nejvyšší správní soud ověřil v předložené spisové dokumentaci. Nejvyšší správní soud souhlasí s názorem daňových orgánů i městského soudu, že všechna zjištění nasvědčují tomu, že v daném případě byl účelově vytvořen model obchodování s formálním zapojením nové právnické osoby (Epremo trading) který umožňoval stěžovatelce prezentovat se jako nevinný účastník řetězce (na rozdíl od předchozích let, kdy společnost EPREMO a. s. vykonávala jak běžnou podnikatelskou činnost, tak činnost podvodnou). Cílem vytvoření tohoto nového modelu obchodování přes prostředníka bylo právě umožnění krácení daňové povinnosti neuhrazením daně z uskutečněných plnění společností Epremo trading vůči stěžovatelce, která byla jediným tuzemským plátcem, vůči kterému společnost Epremo trading uskutečňovala zdanitelná plnění. Nejvyšší správní soud má za prokázané, že stěžovatelka se podílela na vytvoření řetězce, skládajícího se z dodavatelů polygrafického materiálu → Epremo trading →

pokračování

stěžovatelka, přičemž zmíněné dva daňové subjekty se pouze navenek tvářily jako samostatné entity, které spolu komunikovaly toliko v obchodní rovině. Je třeba zdůraznit, že v daňovém řízení bylo prokázáno, že zaměstnanci stěžovatelky vykonávali činnost pro společnost Epremo trading a *vice versa* (viz str. 28 až 29 zprávy o daňové kontrole). Danou skutečnost dokládají například správcem daně zjištěné skutečnosti zaznamenané v úředním záznamu ze dne 6. 9. 2016, č. j. 1481998/16/2811-00560-608991, v němž je názorně popsáno účelové nastrčení článku v řetězci (tj. společnosti Epremo trading), která byla využívána k pořizování polygrafického materiálu, kdy fakticky objednávky jak za společnost Epremo trading (vůči dodavatelům poptávaného materiálu), tak za stěžovatelku (vůči společnosti Epremo trading) činila jedna a tatáž osoba - Radomír Šanc, který byl od 1. 3. 2012 do 31. 5. 2015 zaměstnancem společnosti Epremo trading a od 1. 6. 2015 zaměstnancem stěžovatelky.

[36] Nejvyšší správní soud má rovněž za prokázané, že stěžovatelka přinejmenším měla a mohla vědět o tom, že společnost Epremo trading vykazovala fiktivní přijatá plnění na vstupu a fiktivní, respektive očividně nadhodnocené vývozy na výstupu. Tímto postupem (tj. uplatňovanými nároky na odpočet na ř. 40 daňových přiznání za fiktivní přijatá plnění v rámci předmětných zdaňovací období) si společnost Epremo trading snižovala daňovou povinnost, kterou by jinak byla bývala musela odvést z plnění poskytnutých stěžovatelce (týkajících se polygrafického materiálu) na výstupu. Nejvyšší správní soud (ostatně ani daňové orgány a městský soud) netvrdí, že se stěžovatelka přímo podílela na „vytváření“ fiktivních plnění uplatňovaných společnostmi Epremo trading souvisejících s nákupem (a prodejem) tiskařských strojů, kterou měla mít na starosti M&M divize její dodavatelky. S ohledem na výše popsaná skutková zjištění, v souvislosti s tím, že stěžovatelka měla přístup k informacím o pohybu na bankovních účtech společnosti Epremo trading, a dále s ohledem na skutečnost, že hlavní účetní stěžovatelky, pan M. H., zpracovával rovněž účetnictví pro společnost Epremo trading (k tomu viz dále) a že do účetnictví této společnosti měly přístup další osoby, jež působily buď v orgánech stěžovatelky nebo byly jejími zaměstnanci (viz body 23 až 25 a 62 až 63 zprávy o daňové kontrole), však lze dospět k závěru, že si stěžovatelka minimálně mohla a měla být vědoma podvodné činnosti její dodavatelky. Stěžovatelka přitom neprokázala, že by přijala dostatečná opatření, jimiž by zabránila své účasti na daňovém podvodu (k tomu viz body 52 až 57 rozhodnutí žalovaného).

[37] Daňové orgány identifikovaly dostatečně podvodný řetězec, kde společnost Epremo trading měla postavení tzv. *missing trader* typu *cross invoicer* a stěžovatelka vystupovala v roli *broker* (viz především str. 36 a 37 zprávy o daňové kontrole nebo bod 13 rozhodnutí žalovaného). Tímto typem daňového podvodu se již judikatura Nejvyššího správního soudu zabývala (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 12. 2021, č. j. 3 Afs 421/2019-39; ze dne 11. 11. 2022, č. j. 3 Afs 118/2020-44, nebo ze dne 25. 1. 2023, č. j. 6 Afs 82/2021-77; odkázat lze rovněž na dokument Evropské komise *The concept of Tax Gaps, Report III: MTIS Fraud Gap estimation methodologies*, který tento typ podvodného řetězce popisuje na str. 12.); daňový podvod tohoto typu má spočívat v tom, že určitý článek v řetězci plátců (označený jako *cross invoicer*) si snižuje vlastní daňovou povinnost tím, že vykazuje fiktivní přijatá plnění; tento subjekt je v zásadě pro správce daně nekontaktní. Odběratel tohoto daňového subjektu si následně nárokuje odpočet na DPH z přijatého plnění, z něhož však fakticky daň odvedena nebyla, neboť daňová povinnost jeho dodavatele byla uměle snížena fiktivními plněními na vstupu. Z judikatury Nejvyššího správního soudu

dále vyplývá, že jestliže daňový subjekt prokáže přijetí zdanitelného plnění a splní zákonem stanovené podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně, může správce daně neuznat odpočet DPH toliko v případě, že prokáže podvod na DPH, o kterém daňový subjekt věděl nebo vědět měl a mohl. Daňové orgány nemají povinnost prokázat, jakým způsobem (a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci) byl spáchán podvod, musí však postavit najisto, v jakých skutkových okolnostech podvod spočíval (srov. rozsudek ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014-60, č. 3275/2015 Sb. NSS; dále srov. rozsudky Soudního dvora Evropské unie ze dne 12. 1. 2006, ve spojených věcech C - 354/03, C - 355/03 a C - 484/03, Optigen LTD, Fulcrum Electronics Ltd a Bond House Systems Ltd, ze dne 6. 7. 2006, ve spojených věcech C - 439/04 a C - 440/04, Axel Kittel a Recolta Recycling SPRL, či ze dne 21. 6. 2012 ve spojených věcech C - 80/11 a C - 142/11, Mahagében kft a P. D.). Nejvyšší správní soud konstatuje, že správce daně dostal výše uvedeným požadavkům judikatury a prokázal, že stěžovatelka byla součástí obchodního řetězce, v němž byl předmět plnění zatížen daňovým podvodem, přičemž všechny zjištěné skutečnosti ve svém souhrnu nasvědčují tomu, že stěžovatelka o daňovém podvodu vědět mohla a měla. Nerozhodné přitom je, že k podvodu na DPH došlo v důsledku vykazování fiktivních přijatých zdanitelných plnění společností Epremo trading; stěžejní je naopak skutečnost, že stěžovatelka o tomto podvodném jednání její dodavatelky vědět měla a mohla.

[38] V kasační stížnosti stěžovatelka dále namítá, že k daňovém podvodu dojít nemohlo, neboť stěžovatelka neobchodovala s plněním, jež bylo podvodem zasaženo. Této námitce Nejvyšší správní soud nemůže přisvědčit, neboť v daňovém řízení byl prokázán opak. Jak bylo popsáno výše, společnost Epremo trading si uměle snižovala v daňových přiznáních daňovou povinnost tím, že vykazovala na vstupu fiktivní plnění, přičemž příslušnému správci daně oprávněnost nárokovaného odpočtu z těchto plnění neprokázala. V řízení bylo rovněž zjištěno, že společnost Epremo trading tak činila za účelem snížení své daňové povinnosti, která jí vznikla v souvislosti s dodáním polygrafického materiálu stěžovatelce; správce daně rovněž prokázal, že stěžovatelka si této skutečnosti měla a mohla být vědoma. Daňovým podvodem proto bylo zasaženo plnění přijaté stěžovatelkou, tj. polygrafický materiál, neboť právě z tohoto plnění nebyla daň zaplacená. V podrobnostech Nejvyšší správní soud odkazuje na body 60 až 66 žalobou napadeného rozhodnutí, kde se žalovaný danou námitkou zevrubně zabýval k odvolání stěžovatelky a s jehož závěry se zdejší soud ztotožňuje.

[39] Na výše uvedeném nemůže nic změnit ani tvrzení stěžovatelky, že k podvodu mělo dojít v divizi M&M společnosti Epremo trading, která měla mít na starost obchodování s tiskařskými stroji. V této souvislosti je třeba znovu odkázat na výše zmíněná zjištění správce daně a žalovaného (viz zejm. body 28, 29 a 42 až 44 tohoto rozsudku) z nichž vyplývá, že stěžovatelka měla přístup k citlivým údajům společnosti Epremo trading týkajícím se (nejen) jejího účetnictví a výpisů z bankovního účtu, ale rovněž měla k dispozici faktury na fiktivní nákup tiskařských strojů. Dále lze poukázat na bod 72 rozhodnutí žalovaného, z něhož plyne, že některé platby prováděné stěžovatelkou vůči společnosti Epremo trading byly připsány přímo do kategorie divize M&M (přičemž tyto platby byly stěžovatelkou označeny jako „M&M“). Nejvyšší správní soud má za to, že správce daně dostatečně prokázal, že stěžovatelka měla a mohla vědět o fiktivních obchodech její dodavatelky, přičemž je zcela nerozhodné, že tyto probíhaly v jiné divizi, než která obstarávala nákup polygrafického materiálu pro stěžovatelku. Nutno dodat, že danou námitkou se již zabýval i žalovaný v rozhodnutí o odvolání (viz body 72 a 73), na něhož

pokračování

implicitně navázal též městský soud (bod 85 napadeného rozsudku). Stěžovatelce se však v průběhu správního ani soudního řízení nepodařilo rozptýlit závěry o její vědomé účasti na daňovém podvodu, když toliko dogmaticky tvrdí, že s divizí M&M nepřišla do styku. Tuto námitku proto neshledal Nejvyšší správní soud důvodnou.

[40] Z ustálené judikatury SDEU a Nejvyššího správního soudu vyplývá, že jestliže daňový subjekt prokáže přijetí zdanitelného plnění a splní zákonem stanovené podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně, může správce daně neuznat nárok na odpočet jen v případě, že prokáže podvod na DPH, tzn., že jeden z účastníků řetězce neodvede státní pokladně daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem příslušné evropské směrnice, nebo zneužití práva. V rozsudku ze dne 19. 11. 2021, č. j. 5 Afs 239/2020-46, Nejvyšší správní soud konstatoval, že *„[j]ako chybějící daň nelze chápat pouze situaci, kdy je daň vyměřena a konkrétní daňový subjekt ji neuhradí. Chybějící daň, jakožto předpoklad prokázání existence podvodu na dani, je nutno chápat jako narušení neutrality daně, přičemž toto narušení neutrality daně může být představováno již jen tím, že daňový subjekt nepodá daňové přiznání. V případě nepodání daňového přiznání pak nelze vyčíslit konkrétní výši daňového úniku, neboť správce daně nemá žádné podklady pro její vyčíslení. Obdobně je nutno považovat za součást daňového úniku a za porušení neutrality DPH i takové jednání článků v řetězci, které neumožní kontrolu podaného daňového přiznání a tvrze daně, neboť takové jednání rovněž brání správnému výběru daně a ve svém důsledku ohrožuje řádné fungování společného systému DPH. V uvedeném rozsudku sp. zn. 2 Afs 162/2018 NSS mimo jiné konstatoval: „Důsledkem daňového podvodu musí být nutně tzv. „chybějící daň“, kterýžto pojem Nejvyšší správní soud nevnímá omezeně jen v tom smyslu, že některý z článků řetězce jednoduše v určitém okamžiku v minulosti nesplnil svou daňovou povinnost (ať již povinnost daň přiznat, přiznat ji pravdivě, nebo daň zaplatit).“ Obdobně též např. v rozsudku ze dne 13. 8. 2020 č. j. 7 Afs 428/2019 - 39, Nejvyšší správní soud dospěl k závěru o existenci daňového podvodu v případě, ve kterém došlo k detekování narušení neutrality daně právě nastalou nekontaktností společnosti, jež znemožnila ověření správnosti jejich daňových přiznání.“*

[41] Se stěžovatelkou lze souhlasit do té míry, že společnost Epremo trading v daňových přiznáních za zmiňovaná zdaňovací období uvedla plnění, jež uskutečnila vůči stěžovatelce; ostatně tuto skutečnosti nesporeovaly daňové orgány ani městský soud. Daňový podvod však spočíval v tom, že společnost Epremo trading si svoji daňovou povinnost uměle snižovala fiktivními přijatými plněními; z předložené spisové dokumentace pak vyplývá, že příslušný správce daně na základě výsledků postupů k odstranění pochybností a zprávě o daňové kontrole společnosti Epremo trading doměřil DPH, kterou „očistil“ od uplatněných fiktivních přijatých plnění na vstupu, přičemž zohlednil marži, kterou si stěžovatelka se společností Epremo trading ujednala za nákup polygrafického materiálu; hodnoty zjištěné příslušným správcem daně tak odrážejí reálné obchody Epremo trading bez vlivu fiktivních transakcí; takto stanovenou daň však společnost Epremo trading nezaplatila. Zjednodušeně řečeno, společnost Epremo trading sice DPH z plnění uskutečněných pro stěžovatelku přiznala, nicméně tato zůstala fakticky neuhrzena poté, co byla správcem daně vyloučena fiktivně uplatněná přijatá zdanitelná plnění, což mělo za následek, že DPH z plnění uskutečněných pro stěžovatelku zůstala fakticky neuhrzena. Chybějící daň tedy byla identifikována u společnosti Epremo trading. V podrobnostech Nejvyšší správní soud odkazuje na body 60 až 66 žalobou napadeného rozhodnutí, kde se žalovaný zevrubně zabýval obdobnou námitkou k odvolání stěžovatelky. Výše uvedený závěr je zcela v souladu

s judikaturou Nejvyššího správního soudu. Ostatně již ve shora citovaném rozsudku ze dne 19. 11. 2021, č. j. 5 Afs 239/2020-46, zdejší soud konstatoval: „Z judikatury SDEU nevyplývají ve vztahu k otázce chybějící daně jakékoliv formální požadavky. V řetězci transakcí totiž může být narušována neutralita daně různými „právními“ způsoby (např. vykázáním fiktivního plnění s nárokem na odpočet daně, kterým je v rozporu se skutečností kompenzována daňová povinnost; nesprávným deklarováním nižší daňové povinnosti; vykázáním daňové povinnosti a jejím následným neubrazením etc.).“

[42] Napadený rozsudek není ani vnitřně rozporný, jak tvrdí stěžovatelka. Závěry učiněné v bodě 75 městským soudem jsou v souladu s obsahem spisové dokumentace i s výše uvedenou judikaturou. V bodě 18 napadeného rozsudku (na nějž odkazuje stěžovatelka) městský soud toliko rekapituloval vyjádření žalovaného k žalobě a nelze z něj tedy dovozovat vnitřní nesoulad odůvodnění městského soudu. Pokud městský soud uvedl, že došlo k některým obchodům, pak se vyjadřoval k umístování tiskařských strojů společností Epremo trading do svobodného celního pásma na výstupu (viz bod 79 napadeného rozsudku).

[43] Námitka, že osoby odsouzené za podvody EPREMO a. s. nebyly zaměstnanci ani členy orgánů stěžovatelky, přičemž pan Ing. K. P. byl zproštěn obžaloby, je nepřijatelná ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s., neboť ji stěžovatelka neuplatnila již v podané žalobě. Nadto lze souhlasit s žalovaným, že podmínkou doměření daně není zjištění daňového trestného činu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 8. 2020, č. j. 10 Afs 43/2020-35, bod 24).

[44] Stěžovatelka namítá, že rozhodnutí o tom, že bude nakupovat polygrafický materiál prostřednictvím společnosti Epremo trading, učinila osoba, která ji a společnost Epremo trading ovládala; nákupy jiného materiálu, zboží nebo i tiskařských strojů řídila ovládající osoba a plně za ně odpovídaly statutární orgány Epremo trading. Pokud jde o tvrzení stěžovatelky ohledně vytvoření daného obchodního modelu z vůle ovládající osoby, Nejvyšší správní soud musí konstatovat, že stěžovatelka nspecifikovala, o jakou ovládající osobu se mělo jednat a co přesně mělo být obsahem jejího rozhodnutí. Nutno zdůraznit, že soud není povinen ani oprávněn domýšlet argumenty za stěžovatelku. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by roli advokáta (srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78). Tvrzení stěžovatelky postrádá kvalitu námítky ve smyslu § 103 odst. 1 s. ř. s., a proto postačí poukázat na bod 75 rozhodnutí žalovaného, v němž se žalovaný k obdobně obecně formulované námitce již vyjádřil a s jehož závěry zdejší soud souhlasí.

[45] V obecné rovině lze souhlasit s tvrzením stěžovatelky, že za obchodní činnost společnosti Epremo trading odpovídají členové jejího statutárního orgánu. Nicméně, stěžovatelka, jakožto samostatný daňový subjekt, má odpovědnost za plnění vlastních daňových povinností; v této souvislosti musí rovněž nést následky, pokud se správci daně podaří prokázat její vědomou účast v obchodním řetězci zatíženém daňovým podvodem.

[46] Pokud jde o postavení pana M. H. (jenž v šetřených obdobích pracoval na pozici hlavního účetního stěžovatelky), v daňovém řízení bylo prokázáno, že jmenovaný měl přístup k účetnictví společnosti Epremo trading (a byl účetním rovněž pro tuto společnost), jakož i k informacím o pohybech a zůstatcích na bankovních účtech, uskutečněných platbách a také o závazcích dodavatelky před splatností (viz str. 23, 25 a 26 zprávy o daňové

pokračování

kontrole), přičemž tyto informace předával členům statutárního orgánu stěžovatelky a některým jejím zaměstnancům. V řízení bylo rovněž prokázáno, že předal faktury týkající se fiktivních nákupů tiskařských strojů panu Ing. K. P. Vzhledem k profesnímu zaměření pana M. H. se lze na základě všech zjištěných skutečností důvodně domnívat, že o podvodech páchaných společnostmi Epremo trading věděl. Lze dodat, že zjištění o působení pana M. H. v obou společnostech je jen jedním z mnoha dalších dílčích faktorů, jež podporují závěr o propojenosti těchto společností a o povědomosti stěžovatelky ohledně své účasti na daňovém podvodu. Argumentace stěžovatelky v tomto směru nemůže závěry daňových orgánů zvrátit. Námitka stěžovatelky ohledně podivných úhrad na bankovní účet pana M. H. je mimoběžná, neboť ilegální transakce této osoby nejsou předmětem tohoto řízení.

[47] Městský soud se podle stěžovatelky nesprávně vypořádal s námitkou týkající se neprokázání hodnotového a časového rozměru podvodu na DPH; v této souvislosti stěžovatelka uvádí, že městský soud nebyl názorem vyjádřeným Nejvyšším správním soudem v prvním zrušujícím rozsudku vázán, neboť důvodem zrušení prvního rozsudku městského soudu byla nepřezkoumatelnost. Ani této námitce nemůže Nejvyšší správní soud přisvědčit. V prvním zrušujícím rozsudku Nejvyšší správní soud sice zrušil rozsudek městského soudu z důvodu nepřezkoumatelnosti, nicméně v bodě 27 vyjádřil poměrně jasné stanovisko, že časový a hodnotový rozměr je uveden v platebních výměrech za jednotlivá zdaňovací období, přičemž odůvodnění těchto platebních výměrů se nachází v jednotlivých zprávách o daňové kontrole. Městskému soudu proto nelze vytknout, převzal-li tento závěr Nejvyššího správního soudu.

[48] Polemika stěžovatelky ohledně toho, že dodatečný platební výměr za určité období ještě neznamená, že došlo k podvodu v daném rozsahu, vede Nejvyšší správní soud k otázce, zda stěžovatelka chápe význam zprávy o daňové kontrole ve vztahu k platebnímu výměru. Podle § 147 odst. 3 daňového řádu platí, že *dojde-li ke stanovení daně výlučně na základě výsledku daňové kontroly, popřípadě výsledku postupu k odstranění pochybností, považuje se za odůvodnění zpráva o daňové kontrole, popřípadě protokol o projednání výsledku postupu k odstranění pochybností*. Je tedy zřejmé, že důvody pro doměření daně jsou uvedeny ve zprávě o daňové kontrole; zpráva o daňové kontrole rovněž obsahuje vymezení časového období (konkrétních zdaňovacích období), za které byla daňová kontrola provedena (viz zpráva o daňové kontrole za období duben 2013 až květen 2015 v rozsahu přijatých zdanitelných plnění s nárokem na odpočet daně od dodavatelky Epremo trading a. s., č. j. 1026015/17/2811-00560-608991, která byla se stěžovatelkou projednána dne 25. 5. 2017). Ve zprávě o daňové kontrole musí správce daně mj. označit důkazy, které provedl a uvést jejich hodnocení; je to totiž správce daně, koho tíží důkazní břemeno stran prokazování účasti kontrolovaného daňového subjektu na daňovém podvodu (k důkaznímu břemenu srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 147/2016-28). Správce daně přitom na str. 14 až 16 dostatečně popsal, k jakým zjištěním dospěl příslušný správce daně společnosti Epremo trading na základě daňové kontroly a postupu při odstraňování pochybností za zdaňovací období duben 2013 až květen 2015, přičemž odkázal na relevantní dokumenty, z nichž tato zjištění vyplývají (viz např. zpráva o daňové kontrole č. j. 267315/16/2801-60564-603552, daňová přiznání společnosti Epremo trading, skutečnosti vyplývající z centrální evidence JSD za předmětná zdaňovací období apod.). Zjednodušeně lze shrnout, že společnost Epremo trading neprokázala oprávněnost uplatňovaných nároků na odpočet DPH, a proto jí nárok na odpočet daně

nebyl přiznán. Pokud jde o účast stěžovatelky v podvodném řetězci, lze odkázat na str. 9 až 42 zprávy o daňové kontrole, kde správce daně zevrubně popsal všechny skutečnosti, jež prokazují stěžovatelčinu vědomou účast na podvodech páchaných společností Epremo trading. Jak už bylo mnohokrát zmíněno, tímto podvodem byla zasažena plnění, jež stěžovatelka přijala v šetřených obdobích (tj. od dubna 2013 do května 2015) od společnosti Epremo trading za nákup polygrafického materiálu, a proto jí správce daně z těchto přijatých plnění neuznal nárok na odpočet a doměřil jí daň, vč. penále (viz dodatečné platební výměry za jednotlivá zdaňovací období). Nutno poznamenat, že stěžovatelka neuvedla konkrétní námitky, kterými by zpochybnila, že k daňovému podvodu nedošlo v konkrétním zdaňovacím období, nebo že jí byl nárok na odpočet odepřen rovněž z jiných přijatých plnění, která nebyla předmětem šetření správce daně při provádění daňové kontroly.

[49] Stěžovatelka dále namítá, že se městský soud nevypořádal s žalobní námitkou týkající se rozdílnosti doměřené daně u stěžovatelky na straně jedné a její dodavatelky na straně druhé, přičemž tvrdí, že jí byla doměřena daň vyšší, než činí dlužná daň její dodavatelky. Nejvyšší správní soud uvádí, že tuto dílčí argumentaci stěžovatelka zmínila v rámci žalobní námitky týkající se (ne)vymezení časového a hodnotového rozměru podvodu, v níž především konstatovala, že není zřejmé, zda k daňovému podvodu společností Epremo trading docházelo ve všech zdaňovacích obdobích, či nikoliv; s touto námitkou se městský soud dostatečně vypořádal v bodě 98 napadeného rozsudku, kde vysvětlil, z jakých důvodů a jakým způsobem příslušný správce daně postupoval při stanovení daně společnosti Epremo trading a jaké další skutečnosti přitom zohlednil. Nejvyšší správní soud má proto za to, že městský soud se dostatečně vypořádal s podstatou žalobní námitky a jeho odůvodnění ob stojí ve světle judikatury uvedené v bodech 28 až 31 tohoto rozsudku. Nevypořádání dílčí žalobní argumentace (kterou navíc stěžovatelka uplatnila poprvé až v řízení před soudem) nemůže mít v daném případě vliv na zákonnost napadeného rozsudku, neboť nemůže ovlivnit závěr městského soudu z hlediska jeho výroku. Ostatně i Ústavní soud v případě, že námitky stěžovatelů nejsou způsobilé změnit výrok rozhodnutí, tyto nevypořádává (srov. např. bod 24. nálezu ze dne 28. 5. 2009, sp. zn. II. ÚS 2029/08), neboť si je vědom toho, že požadavky kladené na orgány veřejné moci - pokud jde o detailnost a rozsah vypořádání se s námitkami adresátů jejich aktů - nesmí být přemrštěné. Podstatné tedy je, že městský soud se vypořádal s námitkou časového a hodnotového rozměru podvodu na DPH, přičemž z rozsudku jako celku vyplývá závěr městského soudu, že správce daně nepochybil, odepřel-li stěžovatelce nárok na odpočet DPH z přijatých plnění poskytnutých společností Epremo trading, a to z důvodu její vědomé účasti na podvodu na dani, jímž bylo zasaženo právě zboží dodávané společností Epremo trading.

[50] Nejvyšší správní soud dodává, že se ve své judikatuře již mnohokrát zabýval otázkou, zda lze daňovému subjektu odepřít nárok na odpočet v částce vyšší, než činila zjištěná chybějící daň u dodavatele tohoto daňového subjektu. V rozsudku ze dne 18. 3. 2021, č. j. 9 Afs 160/2020-49, Nejvyšší správní soud uvedl, že „[o]bdobně ani chybějící DPH (daňový únik) u jednoho z článků v dodavatelsko-odběratelském řetězci nemusí nutně odpovídat odepřené výši nárokováného odpočtu z plnění v tomto řetězci přijatém a ani se nemusí přímo týkat daného plnění.“ Zmínit lze rovněž závěry uvedené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2023, č. j. 5 Afs 239/2022-54: „Nejvyšší správní soud odkazuje na recentní rozsudek Soudního dvora EU ze dne 24. 11. 2022, C-596/21, Finanzamt M.: „Články 167 a 168 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, ve

pokračování

znění směrnice Rady 2010/45/EU ze dne 13. července 2010, ve spojení se zásadou zákazu daňových úniků, musí být vykládány v tom smyslu, že druhému pořizovateli zboží může být odepřen nárok na odpočet daně z přidané hodnoty (DPH) odvedené na vstupu z důvodu, že věděl nebo měl vědět o existenci úniku na DPH, kterého se dopustil původní prodávající při prvním prodeji, i když o tomto daňovém úniku věděl i první pořizovatel; druhému pořizovateli zboží, které bylo ve stadiu předcházejícím tomuto pořízení předmětem podvodného plnění týkajícího se pouze části daně z přidané hodnoty (DPH), kterou je stát oprávněn vybrat, musí být nárok na odpočet DPH odvedené na vstupu odepřen v plném rozsahu, pokud uvedený pořizovatel věděl nebo měl vědět, že je toto pořízení spojeno s daňovým únikem.“ Výše chybějící daně u jednoho z článků v řetězci nemusí odpovídat výši odepřeného nároku na odpočet. Chybějící daně v řetězci, do kterého byl stěžovatel zapojen, bylo dosaženo deklarováním nároku na odpočet z fiktivního plnění; přesto je řetězec, jehož se stěžovatel účastnil, pevně spjat s chybějící daní.“

[51] Ve světle výše uvedené judikatury je tedy zřejmé, že výše zjištěné chybějící daně v dodavatelsko-odběratelském řetězci nemusí vždy přesně odpovídat výši odepřeného nároku na odpočet. V případě prokázání vědomé účasti na podvodu na DPH pak nemá daňový subjekt nárok na celou částku uplatňovaného odpočtu na DPH z plnění, jež bylo podvodem zasaženo. V nyní souzené věci přitom správce daně neuznal nárok na odpočet uplatňovaný stěžovatelkou z plnění přijatých od společnosti Epremo trading, neboť tato plnění byla zasažena podvodem. Dále správce daně odepřel stěžovatelce nárok na odpočet daně u přijatého plnění od neplátce KONITA CZECH REPUBLIC s. r. o.; v této souvislosti však stěžovatelka vyjádřila souhlas se závěry správce daně (viz str. 8 a 43 zprávy o daňové kontrole). Námitka stěžovatelky je proto rovněž nedůvodná

[52] Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, proto ji v souladu s § 110 odst. 1 in fine s. ř. s. zamítl.

[53] O náhradě nákladů řízení rozhodl soud v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalovanému, jemuž by dle pravidla úspěchu ve věci náhrada nákladů řízení náležela, žádné náklady nad rámec jeho běžné správní činnosti nevznikly; proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení:

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

V Brně dne 17. května 2024

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu