



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jaroslava Vlašína a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Tomáše Rychlého v právní věci žalobkyně: **EUP a.s.**, se sídlem Tusarova 791/31, Praha 7, zastoupena JUDr. Ing. Petrem Machálkem, Ph.D., advokátem se sídlem Pivovarská 58/8, Vyškov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 17. 10. 2024, č. j. 11 Af 7/2018 - 222,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žádnému z účastníků **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Dne 11. 2. 2016 obdržel Finanční úřad pro Pardubický kraj (dále jen „finanční úřad“) od Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) dožádání, aby u žalobkyně zahájil a provedl daňovou kontrolu na DPH za jednotlivá zdaňovací období od ledna 2013 do května 2015. Finanční úřad zahájil dne 24. 2. 2016 u žalobkyně daňovou kontrolu na DPH za zdaňovací období květen 2013, říjen až prosinec 2013, leden až prosinec 2014 a leden až prosinec 2015. Dne 13. 7. 2016 obdržel finanční úřad od správce daně dožádání k daňové kontrole také za zdaňovací období červen až říjen 2015.

[2] Finanční úřad v následné zprávě o daňové kontrole ze dne 25. 5. 2017, č. j. 1026041/17/2811-00560-608991 (dále jen „zpráva“), dospěl k závěru, že žalobkyně věděla, anebo vědět měla a mohla, že se účastní podvodného jednání. Ze zprávy vyplynulo, že se vznik žalobkyně váže ke společnosti EPREMO a.s. Ta se před svým zánikem v roce 2013 zabývala *polygrafickou činností a nákupem polygrafického materiálu*. V roce 2010 prodala část podniku zaměřenou na polygrafickou činnost společnosti EUROPRINT a.s., IČ: 24713503; ta změnila dne 1. 11. 2012 firmu na E-PRINT PRAHA a.s., v roce 2013 prodala část podniku týkající se polygrafické činnosti žalobkyni a téhož roku zanikla. Zpráva poukazuje též na to, že žalobkyně (založená pod firmou EUROPRINT II a.s.) se rovněž dne 1. 11. 2012 přejmenovala na EUROPRINT a.s. a po uvedené transakci se zabývá *polygrafickou činností*.

[3] V roce 2011 vznikla společnost EPREMO TRADING a.s. (od 14. 9. 2015 pod firmou „EPREMO TRADING a.s., v likvidaci“; dále jen „dodavatelka“). Tato společnost převzala na konci roku 2011 od společnosti EPREMO a.s. část podniku zaměřenou na *nákup a prodej polygrafického materiálu a tiskařských strojů* a následně začala danou činnost vykonávat. Ke dni 1. 7. 2015 pak došlo k převedení činnosti dodavatelky vč. jejích zaměstnanců na žalobkyni. Ze zprávy je dále patrné, že ve statuárních orgánech všech čtyř společností (EPREMO a.s., E-PRINT PRAHA a.s., žalobkyně i dodavatelky) figurovaly totožné osoby.

[4] Finanční úřad ve zprávě uvedl, že žalobkyně ve letech 2013 až 2015 nakupovala od dodavatelky polygrafický materiál; ta jej pro žalobkyni zajišťovala od různých dodavatelů. Žalobkyně byla v daných obdobích rovněž jedinou faktickou odběratelkou dodavatelky. Následně ve zdaňovacích obdobích duben 2013 až říjen 2015 žalobkyně uplatňovala nároky na odpočet DPH ze zdanitelných plnění přijatých od dodavatelky. Finanční úřad však zjistil, že dodavatelka pořizovala polygrafický materiál, následně dodávaný žalobkyni, převážně z jiných členských států. Tímto jí měla vzniknout vysoká daňová povinnost, kterou si snižovala vykazováním fiktivních přijatých tuzemských zdanitelných plnění s nárokem na odpočet DPH (řádek 40 daňových přiznání k DPH). Současně dodavatelka vykazovala v letech 2013 a 2014 na výstupu fiktivní, popřípadě nadhodnocené vývozy zboží z území EU (řádek 22 daňových přiznání k DPH). Konkrétně dodavatelka deklarovala, že od tuzemského plátce pořizovala tiskařské stroje, které následně vyvážela z území EU a prodávala. Fakticky však buďto vyvážela a prodávala pouze šrot, jehož cena byla účelově navýšena, nebo prodeje pouze fiktivně deklarovala v daňových přiznáních, anebo je vůbec v daňových přiznáních nevykazovala. V roce 2015 pak dodavatelka k fiktivním přijatým plněním žádné vývozy nevykazovala. Orgánům finanční správy následně vznikly pochybnosti o údajích uvedených v daňových přiznáních podaných dodavatelkou, a proto u ní finanční úřad zahájil postup k odstranění pochybností, a následně daňovou kontrolu. Dodavatelka finančnímu úřadu neposkytla žádnou součinnost, stala se nekontaktní a od června 2015 podávala nulová daňová přiznání k DPH.

[5] Jelikož podle finančního úřadu byla plnění, která žalobkyně přijala od dodavatelky, zatížena podvodem na DPH, přistoupil k provedení vědomostního testu. Přitom dospěl k závěru, že oba jeho kroky jsou v případě žalobkyně naplněny, neboť existují objektivní okolnosti, na jejichž základě žalobkyně měla a mohla vědět, že jí přijatá plnění

pokračování

od dodavatelky byla zatížena daňovým podvodem, přičemž žalobkyně neprokázala, že by přijala dostatečná opatření, jimiž by zabránila své účasti na daňovém podvodu.

[6] Finanční úřad poukázal zejména na skutečnost, že žalobkyni a dodavatelku spojovaly úzké historické, personální a ekonomické vazby na původní společnost EPREMO a.s. Upozornil také, že došlo k vytvoření takové struktury obchodování, že žalobkyně namísto toho, aby nakupovala polygrafický materiál pro svou potřebu vlastními silami přímo od jednotlivých dodavatelů, prováděla transakce skrze dodavatelku. Dále zdůraznil, že v orgánech obou společností figurovaly v různých fázích jejich existence tytéž osoby (Ing. K. P., Ing. P. L., R. G., R. R., O. P., Ing. V. R. [dříve V.] a další), případně existovaly osoby, které byly členy orgánu jedné společnosti a zároveň zaměstnanci druhé, resp. že zaměstnanci dodavatelky vystupovali jako zaměstnanci žalobkyně (např. M. H., účetní žalobkyně, působil zároveň jako účetní dodavatelky [dále jen „účetní“]).

[7] Neobvyklé propojení obou subjektů vyplývá i z toho, že žalobkyně se ode dne 22. 7. 2013 opakovaně (vždy na dobu jednoho roku) zaručila za veškeré závazky dodavatelky vůči jejímu dodavateli, společnosti Papyrus Bohemia s. r. o., protože pro tuto společnost a její pojišťovnu nebyla dodavatelka dostatečně důvěryhodná. Ručení přitom nebylo omezeno na nákupy následně určené žalobkyni, nýbrž se vztahovalo na veškeré obchody, které dodavatelka uskutečnila. Finanční úřad taktéž poukázal na to, že sjednání ručení vyjednával vedoucí pracovník žalobkyně přímo se společností Papyrus Bohemia s. r. o. bez účasti dodavatelky. Dále finanční úřad podotkl, že dodavatelka sice zveřejnila bankovní účet, žalobkyně však prováděla úhrady za poskytnutá plnění na její jiný, nezveřejněný účet. V některých případech žalobkyně fakturované plnění dodavatelce neuhradila vůbec. Oba subjekty byly nadto fakticky řízeny z jednoho místa prostřednictvím centrálního IT systému obchodní korporace GARRIS LEGAL, advokátní kancelář, s. r. o. (od 30. 5. 2014 pod firmou „UNI LEGAL, advokátní kancelář s. r. o.“). Tato společnost měla zastupovat jediného akcionáře žalobkyně, která jí následně měla pravidelně podávat hlášení o své činnosti, ekonomické bilanci a prostřednictvím jejího IT systému měli zaměstnanci žalobkyně přístup na její servery a do účetního programu dodavatelky.

[8] Nakonec považoval finanční úřad za nestandardní, že do předmětných obchodů byly zapojeny osoby obviněné ze spáchání trestných činů spočívajících v krácení DPH, k nimž mělo dojít v letech 2010 až 2012 u společnosti EPREMO a.s. Stejně tak považovaly orgány finanční správy za podezřelé, že obchody mezi žalobkyní a dodavatelkou pokračovaly i po zahájení trestního stíhání Ing. K. P., R. G. a R. R. Taktéž spatřovaly nestandardnost v tom, že žalobkyně pokračovala ve spolupráci s dodavatelkou poté, co byl R. G., tj. bývalý předseda představenstva dodavatelky, po několik měsíců umístěn ve vazební věznici. Nadto to byl od dubna 2012 pouze on, který byl (sám či spolu s druhou členkou představenstva) oprávněn za dodavatelku jednat. Stejně tak orgány finanční správy poukázaly na to, že R. G. byl z funkce (v té době již) jediného člena statutárního orgánu dodavatelky ke dni 26. 1. 2015 bez nahrazení odvolán. Společnost od té doby neměla statutární orgán, který by za ni byl oprávněn jednat, přesto žalobkyně s dodavatelkou dále obchodovala.

[9] Podle finančního úřadu figurovala dodavatelka v podvodném řetězci v pozici *missing tradera* typu *cross invoicer*. Stěžovatelka pak vystupovala v pozici *brokera*. Správce daně jí proto neuznal nároky na odpočet DPH ze zdanitelných plnění přijatých od dodavatelky, které žalobkyně uplatnila.

[10] S ohledem na výše uvedené vydal správce daně celkem 26 dodatečných platebních výměrů, jimiž žalobkyni za zdaňovací období duben 2013 až květen 2015 doměřil DPH v řádu několika desítek milionů Kč. Její odvolání proti daným dodatečným platebním výměrům žalovaný rozhodnutím ze dne 15. 12. 2017 pod č. j. 53819/17/5300-21442-711315 zamítl a jejich správnost potvrdil. Následnou žalobu Městský soud v Praze (dále jen „městský soud“) rozsudkem ze dne 19. 12. 2023, č. j. 11 Af 8/2018 - 219, zamítl a o posléze podané kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud svým rozsudkem ze dne 17. 5. 2024, č. j. 5 Afs 325/2023 - 49, tak, že se kasační stížnost zamítá. Ústavní soud navazující ústavní stížnost svým usnesením ze dne 8. 10. 2024, sp. zn. III. ÚS 2066/24, odmítl.

[11] Stejně tak vydal správce daně na základě zprávy dne 9. 6. 2017 celkem pět dodatečných platebních výměrů, jimiž žalobkyni podle § 143 daňového řádu ve spojení s § 147 téhož předpisu doměřil DPH za zdaňovací období červen až říjen 2015 v celkové výši 13 830 723 Kč. Zároveň správce daně rozhodl o povinnosti žalobkyně uhradit za předmětná zdaňovací období penále.

[12] Žalobkyně se proti dodatečným platebním výměrům za zdaňovací období červen až říjen 2015 bránila odvoláním, o němž žalovaný rozhodl dne 15. 12. 2017 pod č. j. 53820/17/5300-21442-711315 tak, že se podle § 116 odst. 1 písm. c) daňového řádu zamítá a dodatečné platební výměry se potvrzují.

[13] Žalobkyně podala proti rozhodnutí žalovaného žalobu k městskému soudu. Ten řízení o žalobě nejprve spojil s řízením o žalobě proti rozhodnutí žalovaného pod č. j. 53819/17/5300 -21442-711315. Následně rozhodl rozsudkem ze dne 14. 5. 2019, č. j. 11 Af 7/2018-71, tak, že obě rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Na základě kasační stížnosti žalovaného však Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 29. 10. 2021, č. j. 3 Afs 201/2019-70, daný rozsudek zrušil pro nepřezkoumatelnost spočívající v nesrozumitelnosti i v nedostatku důvodů a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[14] V následném řízení městský soud žaloby vyloučil k samostatnému projednání, neboť oběma rozhodnutím žalovaného předcházely dvě samostatné daňové kontroly. Následně svým druhým rozsudkem ze dne 3. 3. 2022, č. j. 11 Af 7/2018 - 145, žalobu zamítl. V důsledku kasační stížnosti žalobkyně Nejvyšší správní soud svým rozsudkem ze dne 17. 5. 2024, č. j. 3 Afs 98/2022 - 85, daný rozsudek opět zrušil pro nepřezkoumatelnost spočívající v nesrozumitelnosti. Městský soud totiž v záhlaví svého rozsudku nesprávně vymezil předmět řízení, a proto nebylo jednoznačné, jaké rozhodnutí žalovaného a jaká zdaňovací období byla předmětem přezkumu.

[15] V dalším řízení městský soud opětovně rozhodl svým v pořadí třetím rozsudkem ze dne 17. 10. 2024, č. j. 11 Af 7/2018 - 222, tak, že se žaloba zamítá. V jeho odůvodnění zejména uvedl, že orgány finanční správy prokázaly existenci daňového podvodu

pokračování

a ztotožnil se s jejich závěry, které se týkají naplnění jednotlivých kroků tzv. několikastupňového testu stanovujícího podmínky pro odepření nároku na odpočet DPH z důvodu účasti subjektu na daňovém podvodu. Soud upozornil, že podle ustálené judikatury není účelné, aby správní soudy opakovaly odůvodnění rozhodnutí správních (daňových) orgánů. Stran podrobného odůvodnění vzájemných vazeb a jednání subjektů zapojených do daňového podvodu proto soud několikrát odkázal na konkrétní obsah zprávy i rozhodnutí žalovaného. Městský soud výslovně zdůraznil určité objektivní okolnosti, které jsou podle jeho názoru pro posouzení projednávané věci zásadní. Připomněl zejména nestandardní personální, manažerské, ekonomické, majetkové a softwarové propojení žalobkyně a dodavatelky. Sám rovněž vyhodnotil, že došlo ke splnění podmínek několikastupňového testu.

[16] K dílčím žalobním námitkám uvedl, že ačkoli byla daňová kontrola zahájena místně nepřislušným správcem daně, nepředstavuje tato vada důvod pro zrušení rozhodnutí žalovaného pro jeho nezákonnost, a to s ohledem na judikaturu Nejvyššího správního soudu, kterou k dané námitce citoval. Žalobkyně měla dále za to, že správce daně byl s ohledem na konkrétní skutkové okolnosti případu povinen ji před zahájením daňové kontroly podle § 145 odstavce 2 daňového řádu vyzvat k podání dodatečného daňového přiznání. Soud však s tímto názorem nesouhlasil, neboť z daného ustanovení lze jednoduchým jazykovým výkladem dovodit, že nestanovuje správci daně povinnost takto postupovat. Rovněž k tomu odkázal na relevantní judikaturu Nejvyššího správního soudu.

[17] Žalobkyně také tvrdila, že daňové orgány nevymezily rozměr tvrzeného podvodu co do času a hodnoty plnění. Městský soud však připomněl, že podle názoru Nejvyššího správního soudu uvedeného v prvním zrušujícím rozsudku č. j. 3 Afs 201/2019 - 70 je časový a hodnotový rozměr podvodu obsažen v předmětných platebních výměrech. V každém z nich je uveden konkrétní měsíc, rok i konkrétní částka neuznaného odpočtu. Za odůvodnění rozhodnutí se pak považuje zpráva, a to ve smyslu § 147 odst. 3 daňového řádu.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[18] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) napadla rozsudek městského soudu kasační stížností z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

[19] V první řadě namítá, že se městský soud v odůvodnění napadeného rozsudku nevypořádal se vznesenými žalobními námitkami. Soud podle stěžovatelky do rozsudku pouze opsal části rozhodnutí žalovaného, většinou bez připojení vlastních hodnocení a závěrů. Z rozsudku proto není patrné, jak a proč ke svým právním závěrům dospěl.

[20] Stěžovatelka má za to, že městský soud opomenul zásadní námitku, podle níž se v projednávaném případě nemohlo jednat o podvod na DPH. Stěžovatelka neobchodovala s plněním, jež by bylo zasaženo podvodem. Od dodavatelky pořizovala pouze polygrafický materiál, a to za podmínek, které jsou na trhu obvyklé. Z takových transakcí nemohla získat povědomí o tom, že by dodavatelka mohla plnění použít ke spáchání podvodu na DPH.

[21] Ani personální propojení s dodavatelkou nezakládalo podle stěžovatelky její vědomost o podvodném jednání. V kasační stížnosti tvrdí, že osoby odsouzené za daňové podvody u společnosti EPREMO a.s. nebyly jejími zaměstnanci, ani členy jejích orgánů. R. G. a R. R. byli pravomocně odsouzeni za trestnou činnost u dodavatelky a Ing. K. P. byl obžaloby zproštěn. Účetní stěžovatelky nebyl podle jejího názoru nikdy obviněn nebo odsouzen ve věci předmětných podvodů. Tvrdí-li správce daně, že účetní měl informace o páchání podvodu, stěžovatelka k tomu uvádí, že důkazní břemeno v tomto případě tíží daňové orgány, přičemž účetnictví představuje pouze zachycení operací a specifických údajů o nich a nelze z něj zjistit, *„jaká je skutečná hodnota předmětu v realitě, zda bylo plnění poskytnuto reálně nebo ne apod.“* Měl-li účetní přístup k účetnictví dodavatelky, nelze z toho automaticky dovozovat, že věděl nebo musel vědět o existenci daňového podvodu a způsobu jeho páchání dodavatelkou. Stěžovatelka doplňuje, že podezřelé úhrady na účet účetního, na které správce daně poukazoval, byly podvodem, jichž se účetní dopustil vůči dodavatelce, za což byl pravomocně odsouzen.

[22] Stěžovatelka dále vytýká městskému soudu nesprávné posouzení její žalobní námitky vztahující se k tvrzenému neprokázání *hodnotového a časového rozměru podvodu na DPH*. Ačkoli městský soud v napadeném rozsudku odkázal na závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 3 Afs 201/2019 - 70, stěžovatelka tvrdí, že jej Nejvyšší správní soud *„nezavázal k tomu, aby dané skutečnosti posuzoval jako vymezení časového a hodnotového rozměru podvodu, protože důvodem zrušení předchozího rozsudku byla nepřezkoumatelnost.“* Městský soud se podle ní neřídil právním názorem Nejvyššího správního soudu uvedeným v daném rozsudku. Stěžovatelka má v dané otázce za to, že samotný *„dodatečný platební výměr za určité období ještě neznamenal, že došlo k podvodu v takovém rozsahu.“* Tímto výměrem se pouze mění dosavadní výše pravomocně stanovené daně. Bez dalšího z něj však neplyne, že by v konkrétním případě došlo ke spáchání daňového podvodu.

[23] Dále namítá, že se městský soud nevypořádal s její námitkou *rozdílnosti doměřené daně na straně stěžovatele a na straně dodavatele z totožných plnění*. Stěžovatelka nesouhlasí se závěrem soudu v odst. 107 napadeného rozsudku, že danou námitku neuvedla v žalobě, a odkazuje v tomto směru na její odst. 46. V něm podle svých slov tvrdila, že jí správce daně nepřiznal nárok na odpočet, a to v částce vyšší, než činila dlužná daň dodavatelky. Stěžovatelka v tom spatřovala nezákonnost dodatečných platebních výměrů. Nadto daňové orgány v průběhu celého řízení nevymezily, za jaká období a v jaké výši doměřily dodavatelce daň. Podle stěžovatelky platí, že jí jako odběratelce nelze odmítnout nárok na odpočet daně, pokud nebyla dodavatelce doměřena daň.

[24] Jestliže správce daně nezákonně vydal dodatečné platební výměry, zasáhl tím podle stěžovatelky do jejího vlastnického práva. Daňové orgány dále stěžovatelce doměřily DPH, ačkoli *„uplatnily daň v rámci insolvenčního řízení vedeného u dodavatelky,“* čímž v konečném důsledku, při solventnosti obou subjektů, bude daň vybrána dvakrát.

[25] Stěžovatelka také namítá, že finanční úřad zahájil daňovou kontrolu nezákonně, neboť k tomu nebyl místně příslušný, ani k tomu nebyl včas dožádán. Městský soud k této námitce poukázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu, která však na projednávání

pokračování

případ nedopadá. Judikatura totiž odpovídá situaci, kdy byla daňová kontrola zahájena na základě předchozího dožádání v rámci vytýkácího řízení. Stěžovatelka rovněž trvá na své žalobní námitce, podle níž ji byl správce daně povinen před zahájením daňové kontroly vyzvat k podání dodatečného daňového přiznání, a to podle § 145 odst. 2 daňového řádu.

[26] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti v plném rozsahu odkázal na své rozhodnutí, odůvodnění napadeného rozsudku i na obsah zamítavého rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 325/2023 - 49, v němž soud rozhodoval o kasační stížnosti téže stěžovatelky; ta v ní uplatnila obdobné námitky jako v nyní projednávané věci. Žalovaný navrhl, aby zdejší soud tuto kasační stížnost taktéž zamítl.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[27] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že byla podána včas, osobou oprávněnou a proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná. Stěžovatelka je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupena advokátem. Nejvyšší správní soud rovněž konstatuje, že o předložené věci rozhoduje již potřeť (srov. odst. [13] a [14] výše) a podruhé o kasační stížnosti podané stěžovatelkou. 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.“ Kasační soud se proto před posouzením důvodnosti kasační stížnosti zabýval její přípustností ve smyslu tohoto ustanovení.

[28] Smyslem daného ustanovení je záměr, aby se Nejvyšší správní soud znovu nemusel zabývat věcí, u které již jedenkrát svůj právní názor na výklad hmotného práva závazný pro nižší soud vyslovil, a to v situaci, kdy se nižší soud tímto právním názorem řídil (srov. např. nález Ústavního soudu ze dne 8. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 136/05, publ. pod č. 119/2005 USn.). Jak však kasační soud připomněl ve výše zmíněném rozsudku č. j. 3 Afs 98/2022 - 85, nepřipustnost kasační stížnost nedopadá na případy, v nichž Nejvyšší správní soud vytkl krajskému (městskému) soudu mj. nepřezkoumatelnost jeho rozhodnutí. O takový případ se v uvedeném rozsudku jednalo (srov. odst. [14] výše), neboť zdejší soud předcházející rozsudek městského soudu v nyní posuzované věci zrušil pro nepřezkoumatelnost z důvodu nesrozumitelnosti. Nejvyšší správní soud tak autoritativně neposuzoval veškeré právní závěry městského soudu, a proto je kasační stížnost stěžovatelky v obecnosti přípustná. K výjimce týkající se otázky *hodnotového a časového rozměru podvodu na DPH* kasační soud odkazuje na odst. [42] níže.

[29] Nejvyšší správní soud následně posoudil důvodnost kasační stížnosti v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů; dospěl přitom k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[30] Kasační soud předesílá, že jeho pátý senát ve výše uvedeném rozsudku pod č. j. 5 Afs 325/2023 - 49 rozhodoval o kasační stížnosti téže stěžovatelky a téhož

žalovaného v první větvi daňového podvodu dodavatelky (srov. odst. [10] výše). Kasační stížnost v uvedené věci svým obsahem do značné míry odpovídá kasační stížnosti v nyní projednávaném případě a v nezanedbatelné části ji přímo kopíruje. Pátý senát kasační stížnost stěžovatelky zamítl, neboť dospěl k jednoznačnému závěru, že daňové orgány prokázaly, že došlo k naplnění jednotlivých kroků několikastupňového testu pro odeprání nároku na odpočet DPH z důvodu účasti stěžovatelky na daňovém podvodu. S ohledem na zásadní skutkové podobnosti případů týkajících se téhož podvodného jednání, dále na podobnost řešených právních otázek, jakož i na shodnou argumentaci stěžovatelky neshledal kasační soud důvod, aby se od svých již vyslovených závěrů odchýlil.

III. a) K nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku

[31] Nejvyšší správní soud se v rámci vypořádání kasačních námitek nejprve zaměří na namítanou nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku. Platí totiž, že v případě existence vad stanovených v § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. již zpravidla není dán prostor k úvahám o námitkách věcného charakteru a je nezbytné napadený rozsudek bez dalšího zrušit.

[32] Stěžovatelka má za to, že je napadený rozsudek nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů, jelikož městský soud nevypořádal její žalobní námitky, v zásadě pouze převzal závěry daňových orgánů a nedoplnil je o své vlastní posouzení.

[33] Nejvyšší správní soud k první části námitky upozorňuje, že stav nepřezkoumatelnosti rozsudku „není projevem nenaplněné subjektivní představy stěžovatele o tom, jak podrobně by mu měl být rozsudek odůvodněn, ale objektivní překážkou, která kasačnímu soudu znemožňuje přezkoumat napadené rozhodnutí“ (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2017, č. j. 3 Azs 69/2016 - 24). Rovněž je třeba připomenout, že „[k]valita žaloby předurčuje kvalitu a obsah rozhodnutí soudu a že míra precizace žalobních bodů do značné míry určuje i to, jaké právní ochrany se žalobci u soudu dostane,“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 11. 2022, č. j. 3 As 188/2020 - 32, odst. [7]). „Čím je žalobní bod – byť i vyhovující – obecnější, tím obecněji k němu může správní soud přistoupit a posuzovat jej. Není naprosto na místě, aby soud za žalobce spekulativně domýšlel další argumenty či vybíral z reality skutečnosti, které žalobu podporují. Takovým postupem by přestal být nestranným arbitrem sporu, ale přebíral by funkci žalobcova advokáta,“ (srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008 - 78, publ. pod č. 2162/2011 Sb. NSS, odst. [32]). Uvedené stejnou měrou platí i pro formulaci kasační stížnosti (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 11. 2019, č. j. 6 As 137/2019 - 55). Nadto lze doplnit, že „rozsah reakce soudu na konkrétní námitky je, co do šíře odůvodnění, spjat s otázkou hledání míry. Povinnost orgánů veřejné moci (včetně orgánů moci soudní) svá rozhodnutí řádně odůvodnit nelze interpretovat jako požadavek na detailní odpověď na každou dílčí námitku. Proto zpravidla postačuje, jsou-li vypořádány alespoň základní námitky účastníka řízení,“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 8. 2023, č. j. 10 Afs 12/2021 - 75, odst. [50]; obdobně např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 2. 2016, č. j. 4 As 113/2015 - 34, odst. [13]; v podrobnostech srov. odst. [22] rozsudku č. j. 5 Afs 325/2023 - 49).

pokračování

[34] Nejvyšší správní soud v tomto směru uvádí, že městský soud postupoval v souladu s požadavky výše uvedené judikatury. Z odůvodnění napadeného rozsudku totiž jasně vyplývá jeho závěr o zákonnosti rozhodnutí žalovaného (srov. jeho odst. 59 a násl., zejm. odst. 67, 95 a 96), a to na základě vlastního posouzení věci vč. splnění jednotlivých kroků několikastupňového testu a vypořádání stěžejních věcných námitek stěžovatelky. Odůvodnění jeho právního posouzení je vnitřně ucelené, logické a konzistentní a představuje dostatečnou oporu pro zamítnutí žaloby. Městský soud se navíc při hodnocení neodchýlil od ustálené a relevantní judikatury a z napadeného rozsudku je zřejmé, jakými důvody a pohledy na věc byl při rozhodování veden. Pakliže soud jednotlivě nevypořádal veškeré dílčí námitky, které stěžovatelka ve své žalobě citující 32 stran uplatnila, nelze mu takový postup s ohledem na výše uvedené vytýkat. Přístup městského soudu totiž koresponduje s judikaturou zdejšího soudu, podle níž je takový postup vhodný zejména u obsáhlých podání, jakým žaloba stěžovatelky byla (srov. v podobnostech např. rozsudek ze dne 16. 5. 2019, č. j. 1 Afs 8/2019 - 56, odst. [20]).

[35] Stěžovatelka nadto pojala předmětnou kasační námitku (se dvěma výjimkami) velmi obecně, Nejvyšší správní soud k ní proto v souladu s výše uvedenou judikaturou přistoupil rovněž v obecné rovině. První výjimkou je tvrzení, že městský soud ignoroval žalobní námitku, podle níž stěžovatelka neobchodovala s plněním, jež bylo zasaženo podvodem, a proto o podvod na DPH jít nemohlo. S tímto Nejvyšší správní soud nesouhlasí, neboť správce daně prokázal v daňovém řízení opak. Dodavatelka si v daňových přiznáních uměle snižovala daňovou povinnost tím, že vykazovala na vstupu fiktivní plnění, aniž by daňovým orgánům prokázala oprávněnost nárokováného odpočtu z těchto plnění. Správce daně rovněž zjistil, že účelem tohoto jednání bylo snížení její daňové povinnosti, která jí vznikla v souvislosti s dodáním polygrafického materiálu stěžovatelce. Dále správce daně prokázal, že si stěžovatelka těchto skutečností měla a mohla být vědoma. Daňovým podvodem proto bylo zasaženo plnění přijaté stěžovatelkou, tj. polygrafický materiál, neboť právě z tohoto plnění nebyla daň zaplacená. Městský soud tento závěr výslovně uvedl v odst. 84 napadeného rozsudku. Nelze mu proto vytýkat, že se s danou žalobní námitkou nevypořádal.

[36] Co se týče druhé výjimky, stěžovatelka poukazuje na to, že městský soud věcně nevyhodnotil otázku *rozdílnosti doměřené daně na straně stěžovatele a na straně dodavatele z totožných plnění*; namísto toho nesprávně uzavřel, že námitka byla podána opožděně, jelikož ji stěžovatelka neuplatnila v žalobě. Nejvyšší správní soud k tomu uvádí, že předmětná kasační námitka obsahově odpovídá námitce, kterou stěžovatelka uvedla v odst. [47] *in fine* své žaloby. Nelze proto přisvědčit městskému soudu, že by námitka byla uplatněna opožděně. Nejvyšší správní soud však podotýká, že s ohledem na výše uvedené skutkové okolnosti i na citovanou relevantní judikaturu představuje daný postup městského soudu pouze dílčí nedostatek v odůvodnění a nejedná se o vadu, která by měla vliv na zákonnost napadeného rozsudku. Podle kasačního soudu je zásadní, že se městský soud vypořádal s námitkou *časového a hodnotového rozměru podvodu na DPH* (srov. odst. [42] níže), přičemž z rozsudku jako celku vyplývá závěr, že správce daně nepochybil, odepřel-li stěžovatelce nárok na odpočet DPH z přijatých plnění poskytnutých dodavatelkou, a to z důvodu vědomé účasti stěžovatelky na podvodu na dani, jímž bylo zasaženo právě zboží od dodavatelky. Stejně tak je třeba poukázat na odst. [49] a násl. rozsudku

č. j. 5 Afs 325/2023 - 49, v němž se Nejvyšší správní soud totožnou námitkou již zabýval, přičemž v podrobnostech odkázal na odůvodnění již uvedeného rozsudku městského soudu č. j. 11 Af 8/2018 - 219. Nejvyšší správní soud na tomto místě opětovně neshledává důvod se od svých předchozích závěrů odchýlit a poukazuje blíže na odst. 92 uvedeného rozsudku městského soudu.

[37] Pokud jde o námitku, podle níž městský soud pouze opsal závěry orgánů finanční správy, je třeba upozornit, že podle judikatury zdejšího soudu není smyslem soudního přezkumu „nalezení alternativního a za každou cenu originálního způsobu vyjádření týchž závěrů, k nimž již správně dospěl správní orgán,“ (srov. rozsudek ze dne 12. 11. 2014, č. j. 6 As 54/2013 - 128, odst. [16]). Pokud se správní soud ztotožnil s právním posouzením daňových orgánů a neshledal důvod se od nich odchýlit, není chybou, že do odůvodnění svého rozhodnutí převzal části jejich argumentace. Z napadeného rozsudku je přitom jasné patrné, že nedošlo pouze k mechanickému převzetí závěrů daňových orgánů, neboť městský soud sám tyto závěry přezkoumatelně a důsledně hodnotil (srov. odst. [34] výše).

[38] S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud neshledal, že by napadený rozsudek byl nepřezkoumatelný jak pro namítané vady, tak pro jakékoli jiné důvody, k nimž by musel přihlížet *ex officio*; důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. proto dán není.

III. b) K dalším kasačním námitkám

[39] Pokud jde o důvody kasační stížnosti podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., stěžovatelka v první řadě tvrdí, že její personální propojení s dodavatelkou nemohlo založit její povědomí o existenci daňového podvodu. Toto tvrzení rozvádí poukazy na různá trestní řízení fyzických osob, které na ni buďto neměly žádnou vazbu, případně se trestní řízení týkalo daňových podvodů jiných subjektů, anebo v nich byly tyto osoby zproštěny viny.

[40] Nejvyšší správní soud připomíná, že omezí-li se stěžovatelka na tzv. prostý nesouhlas s názorem městského soudu, aniž by s ním věcně polemizovala, nedostojí tím své povinnosti „v kasační stížnosti vylíčit, jakých konkrétních nesprávných úvah, hodnocení, či závěrů se měl městský soud dopustit, jakož i ozřejmit svůj právní náhled na to, v čem je tato nesprávnost spatřována [...]. Obsah kasační stížnosti tak v této části nesplňuje pro svoji nekonkrétnost výše uvedené požadavky; v tomto případě se proto nejedná o kasační námitku ve smyslu § 103 odst. 1 s. ř. s.,“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 1. 2023, č. j. 3 As 58/2021 - 40, odst. [16]).

[41] Městský soud v napadeném rozsudku ozřejmil, že trestní odpovědnost fyzických osob za podvod na DPH není prismatem daňových předpisů rozhodná pro posouzení existence daňového podvodu a zapojení daňového subjektu do něj (srov. odst. 106 napadeného rozsudku). Postupy orgánů činných v trestním řízení a správce daně se totiž nepodmiňují (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 8. 2020, č. j. 10 Afs 43/2020 - 35, odst. [24]). Stěžovatelka však daný názor městského soudu nijak v rámci předmětné kasační námitky nerefletovala a nijak s ním věcně nepolemizuje,

pokračování

pouze opakuje své námitky vztahující se k trestním řízením, v nichž figurují jmenované fyzické osoby. Stěžovatelka se tak omezuje na tzv. prostý nesouhlas, který však s ohledem na výše uvedenou judikaturu nepředstavuje kasační námitku ve smyslu § 103 odst. 1 s. ř. s.; Nejvyšší správní soud se proto danými tvrzeními věcně nezabýval. K postavení a významu účetního stěžovatelky Nejvyšší správní soud odkazuje zcela na odst. [46] svého rozsudku č. j. 5 Afs 325/2023 - 49, v němž se jeho pátý senát s totožnou argumentací vyčerpávajícím způsobem vypořádal.

[42] Namítá-li stěžovatelka dále, že městský soud chybně posoudil otázku *hodnotového a časového rozměru podvodu na DPH*, Nejvyšší správní soud poukazuje na odst. [27] svého rozsudku č. j. 3 Afs 201/2019-70. V něm vyhodnotil, že „*časový a hodnotový rozměr [daňového podvodu] je uveden v platebních výměrech za jednotlivá zdaňovací období. V každém platebním výměru je uveden konkrétní měsíc a rok a dále konkrétní částka neuznaného odpočtu. Odůvodnění platebních výměrů se nachází v jednotlivých zprávách o daňové kontrole.*“ Na daný závěr odkázal jak městský soud v odst. 92 napadeného rozsudku, tak zdejší soud v odst. [47] rozsudku č. j. 5 Afs 325/2023 - 49. Posouzení této otázky představuje výjimku z výše uvedené přípustnosti kasační stížnosti ve smyslu § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s., neboť Nejvyšší správní soud již na věc vyslovil jednoznačný a jasný právní názor, který městský soud z důvodu vázanosti rozsudkem instančně vyššího soudu následoval. Přestože stěžovatelka tvrdí, že i tato námitka je přípustná, jelikož městský soud citovaný závazný právní názor nerespektoval, je to právě ona, která svou argumentací stojí v kontrapozici vůči právnímu hodnocení Nejvyššího správního soudu. Její námitka směřuje právě proti hodnocení, které kasační soud již jednou vyslovil; taková námitka je ve smyslu předmětného ustanovení nepřipustná, a Nejvyšší správní soud se jí proto meritorně nezabýval.

[43] Stěžovatelka dále tvrdí, že nebyla-li dodavatelce doměřena daň, pak správce daně nemohl odmítnout nárok stěžovatelky na odpočet DPH. Nejvyšší správní soud k této námitce pouze poukazuje na závěry svého rozsudku ze dne 12. 1. 2023, č. j. 2 Afs 138/2021 - 69, odst. [27]. Plyne z něj, že „*[n]árok na odpočet DPH každé osoby povinné k dani je třeba posuzovat individuálně. [...] Nároky jednotlivých osob povinných k dani jsou tedy na tom, jak byly posouzeny nároky jiných takových osob, závislé toliko v tom smyslu, že totožné skutkové okolnosti musí být u všech osob posuzovány totožně [...]. Není tedy vyloučeno odeprít nárok na odpočet všem osobám v řetězci účastnícím se prodeje určitého zboží nebo služby nebo naopak přiznání nároku některým z nich a jeho odeprění jiným. Je tedy bezpředmětné uvažovat o čemsi, jako je „objektivní daňový“ výnos určitého řetězce transakcí. Vždy je třeba posuzovat jen a pouze individuální nárok na odpočet konkrétního plátce daně, bez ohledu na to, zda a kolik případně na DPH zaplatili nebo naopak nezaplatili jiní plátcí v daném řetězci transakcí.*“ Stěžovatelkou tvrzená podmínka tak nemá oporu v rozhodovací praxi zdejšího soudu, který nadto neshledává důvod se od ní odchýlovat. Tím je vypořádána i námitka týkající se uplatnění daně v insolvenčním řízení vedeném u dodavatelky.

[44] Co se týče obecné námitky zásahu do vlastnického práva, Nejvyšší správní soud opět toliko obecně podotýká, že k němu existoval zákonný důvod, neboť daňové orgány dovodily, že se stěžovatelka účastnila daňového podvodu. Stěžovatelka také opakuje svou žalobní námitku týkající se absence výzvy k podání dodatečného daňového přiznání

podle § 145 odst. 2 daňového řádu. Nejvyšší správní soud pouze odkazuje na svou judikaturu vztahující se k tzv. prostému nesouhlasu – stěžovatelka v tomto případě jen trvá na svém žalobním bodu, aniž by kasační námitku směřovala vůči důvodům, pro něž městský soud jejímu právnímu názoru nepřisvědčil. Dané tvrzení není námitkou ve smyslu § 103 odst. 1 s. ř. s., a proto se jím kasační soud věcně nezabýval.

[45] Stěžovatelka nakonec namítá, že došlo k zahájení daňové kontroly nezákonně. Nejvyšší správní soud tento závěr nerozporuje, poukazuje však na odst. 89 napadeného rozsudku, který s odkazem na rozhodovací praxi zdejšího soudu dovodil, že daná vada nepředstavuje důvod pro zrušení rozhodnutí daňových orgánů. Má-li stěžovatelka za to, že daná judikatura není na její případ přiléhavá, kasační soud s tímto tvrzením nesouhlasí. Městský soud v napadeném rozsudku odkázal na rozsudek zdejšího soudu ze dne 26. 4. 2017, č. j. 6 Afs 36/2017 - 25. Nejvyšší správní soud v něm hodnotil situaci, kdy *„Finanční úřad v Přerově jakožto dožádaný správce daně nejen, že provedl potřebné úkony v rámci vytýkacího řízení [...], na něž se vztahovalo dožádání, ale sám zahájil a provedl daňovou kontrolu stěžovatelky. O provedení daňové kontroly jej však Finanční úřad v Praze – Modřanech nežádal.“* S ohledem na odlišnosti postupu k odstranění pochybností a daňové kontroly soud vyhodnotil, že se dožádání vztahovalo pouze na úkony související s vytýkacím řízením (postupem k odstranění pochybností). *„Daňovou kontrolu stěžovatelky tedy provedl místně nepřislušný správce daně, což lze považovat za vadu daňového řízení.“* Soud však zároveň dospěl k závěru, že taková vada nepředstavuje důvod pro zrušení rozhodnutí místně nepřislušného správce daně, neboť *„na zákonnost rozhodnutí mnohdy nemá vliv, pokud rozhodnutí vydá správní orgán místně nepřislušný,“* (srov. odst. [19] až [21] daného rozsudku). Uvedené rozhodnutí lze proto na nyní projednávanou věc plně vztáhnout; ani tato kasační námitka tak není důvodná.

[46] Nejvyšší správní soud je v souladu se zásadou procesní ekonomie oprávněn některé části odůvodnění napadeného rozsudku korigovat a nahradit svým odůvodněním, pakliže shledá, že důvody rozsudku v dostatečné míře ob stojí (srov. např. rozsudky NSS ze dne 19. 10. 2023, č. j. 7 As 84/2023 - 56, odst. [30], či ze dne 15. 11. 2022, č. j. 3 Ads 146/2021 - 41, odst. [37]). S ohledem na výše uvedené je třeba konstatovat, že zdejší soud korigoval závěry městského soudu týkající se opožděnosti žalobní námitky *rozdílnosti doměřené daně na straně stěžovatele a na straně dodavatele z totožných plnění* (srov. odst. [36] výše). Nosné závěry napadeného rozsudku však z hlediska jeho zákonnosti ob stojí. Zároveň zdejší soud neshledal jiné důvody, pro které by bylo třeba přistoupit ke zrušení napadeného rozsudku.

IV. Závěr a náklady řízení

[47] Nejvyšší správní soud z výše uvedených důvodů shledal kasační stížnost nedůvodnou, a proto ji podle § 110 odst. 1, *in fine*, s. ř. s. zamítl.

[48] O nákladech řízení rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 téhož zákona. Stěžovatelka neměla v řízení úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, který byl ve věci úspěšný, žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední

pokračování

činnosti nevznikly, kasační soud proto žádnému z účastníků náhradu nákladů řízení nepřiznal.

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

V Brně dne 27. října 2025

JUDr. Jaroslav Vlašín
předseda senátu