



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Martina Kříže, soudkyně Mgr. Věry Jachurové a soudce Mgr. Bc. Jana Schneeweise v právní věci

žalobkyně: **PPU CZ s.r.o.**, IČO 27255956
sídlem Náměstí Jiřího z Lobkovic 2288/20, 130 00 Praha 3
zastoupená advokátkou JUDr. Petrou Fenikovou, Ph.D.
sídlem Bělehradská 572/63, 120 00 Praha 2

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 6. 2023, č. j. 19844/23/5300-21441-712599

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení a vymezení sporu

1. Žalobou podanou u Městského soudu v Praze se žalobkyně domáhala zrušení rozhodnutí označeného v záhlaví tohoto rozsudku (dále jen „napadené rozhodnutí“), jímž žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) ze dne 23. 2. 2022, kterými byla žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období leden 2017 až prosinec 2018 (vyjma července 2017) (dále jen „předmětné zdaňovací období“) v celkové výši 8 077 859 Kč (dále též „dodatečné platební výměry“).

II. Dosavadní průběh řízení a napadené rozhodnutí

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

2. Dodatečné platební výměry byly vydány na základě výsledku daňové kontroly na DPH za předmětné zdaňovací období, shrnutého ve zprávě o daňové kontrole. Důvodem stanovení daně odchylně od daně, kterou si žalobkyně sama vyčíslila v daňových přiznáních k DPH za předmětné zdaňovací období, bylo vyloučení nároku na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění v podobě reklamních služeb od dodavatele žalobkyně – společnosti L.M.N. COMPANY spol. s r.o. (dále jen „L.M.N. COMPANY“), uplatněného na základě daňových dokladů, a to z důvodu neprokázání splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně ve smyslu § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“) v podobě rozsahu plnění uvedeného v předmětných daňových dokladech.
3. Žalobkyně se proti dodatečným platebním výměrům odvolala. Žalovaný po posouzení spisového materiálu uložil správci daně doplnění dokazování ve směru eventuální existence podvodu na DPH v šetřených dodavatelsko-odběratelských řetězcích a zaviněné účasti žalobkyně na něm.
4. Správce daně následně vydal výzvu k uplatnění práva č. j. 1741232/22/2801-60563-605588 ze dne 19. 12. 2022 (dále jen „výzva k uplatnění práva“), ve které informoval žalobkyni, že na základě dosavadního dokazování dospěl k závěru o existenci podvodu na DPH v rámci šetřených dodavatelsko-odběratelských řetězců, jejichž součástí žalobkyně byla prostřednictvím šetřených obchodních transakcí se svým dodavatelem, s tím, že žalobkyně o své účasti na tomto podvodu mohla a měla vědět. Žalobkyni současně vyzval k případnému sdělení a doložení takových přijatých preventivních opatření, kterými by se žalobkyně účasti na podvodném jednání vyhnula.
5. Žalobkyně se dne 3. 1. 2023 pouze stručně vyjádřila k závěrům správce daně a nepřipojila žádné důkazní návrhy. Žalovaný poté žalobkyni seznámil dne 5. 5. 2023 se závěry správce daně o její zaviněné účasti na podvodu na DPH s tím, že u ní rovněž absentují preventivní opatření pro předejití účasti na podvodném jednání. Současně žalobkyni vyzval a stanovil jí lhůtu k vyjádření, avšak žalobkyně svého práva nevyužila.
6. Žalobkyně v rámci svého odvolání brojila proti pochybnostem správce daně o splnění hmotněprávních podmínek pro odpočet a popřela, že by se účastnila transakcí zasažených daňovým podvodem na DPH. Se vznesenými odvolacími námitkami se žalovaný vypořádal v rámci napadeného rozhodnutí, přičemž ani jednu z nich neshledal důvodnou. Důvodem pro odeprání nároku na odpočet DPH je dle žalovaného skutečnost, že se žalobkyně účastnila transakcí stížených podvodem na dani, přičemž o své účasti na tomto podvodu mohla a měla vědět.

III. Žaloba

7. Žalobkyně napadené rozhodnutí považuje za věcně nesprávné, neboť žalovaný neprovedl jí navržený stěžejní důkaz a své skutkové a následně i právní závěry staví na domněnkách, které nemůžou v souladu s ustálenou judikaturou Nejvyššího správního soudu a Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) sloužit jako podklad pro přijetí stěžejního závěru, že žalobkyně se účastnila na podvodném jednání. Provedené odpočty DPH jsou tudíž neoprávněné.
8. Napadené rozhodnutí žalovaný dle přesvědčení žalobkyně postavil výhradně na domněnkách a nikoli na provedení dokazování. Navzdory precizně stanoveným podmínkám, za splnění kterých lze odmítnout nárok na odpočet daně, se jimi žalovaný

neřídil. Uvedené žalobkyně specifikovala v prvním až třetím žalobním bodě, kde brojila proti závěru o existenci daňového podvodu.

9. V **prvním žalobním bodě** namítla, že žalovaný stanovil chybějící daň fikcí [podle pomůcek z důvodu nespolupráce společností vystupujících na pozici *missing trader* – Colombatti s.r.o. (dále jen „Colombatti“) a 7System s.r.o. (dále jen „7System“) – se správcem daně], nikoliv na základě dokazování. Žalovaný tedy učinil závěr o existenci podvodu na DPH bez jakýchkoli konkrétních skutkových zjištění, resp. správce daně žádné dokazování ohledně existence oprávněnosti odpočtů na DPH neprováděl, přičemž fikcí stanovil, že odpočty daně DPH společností Colombatti a 7System jsou neoprávněné. Závěr o existenci podvodu na DPH pak dává k tíži i dalším společnostem v rámci dodavatelsko-odběratelského řetězce.
10. Žalobkyně dále odkázala na závěry uvedeném v rozsudku SDEU sp. zn. C-512/21 ze dne 1. 12. 2022 ve věci *Aquila Part Prod Com SA*. Z něj dle žalobkyně vyplývá, že správce daně musí identifikovat konkrétní daňový únik, který má objektivní povahu. Současně také tento daňový únik musí být ze strany správce daně dostatečně prokázán konkrétními důkazními prostředky a nikoliv jen za pomoci fikce v podobě daňových pomůcek. K uvedenému žalobkyně dodala, že ze strany správce daně nebyl identifikován daňový únik objektivní povahy.
11. Dále žalobkyně zdůraznila, že je třeba rozlišovat, zda se jedná o daň neodvedenou úmyslně tak, že toto jednání vykazuje znaky podvodu, nebo o nedoplatek či doměření daně, což je případ právě výše uvedených společností zapojených do řetězce spolu se žalobkyní. Svou argumentaci podpořila citací rozsudku SDEU ze dne 15. 9. 2022 sp. zn. C-227/21 ve věci *UAB „HA.EN“*. Jakýkoliv nedoplatek daně, resp. její doměření neznamená existenci daňového podvodu. Pokud byla společností Colombatti a 7System doměřena daň na základě daňových pomůcek, nejedná se o chybějící daň z důvodu existence podvodu na DPH, ale jen o pouhý nedoplatek daně a tento nemůže být dáván k tíži dalším daňovým subjektům v obchodním řetězci, neboť se nejedná o chybějící daň ve smyslu úniku na DPH.
12. Žalobkyně se neztotožnila s názorem žalovaného ohledně vícenásobného odepření nároku na odpočet DPH. Jeho odkazy na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 6. 2015, č. j. 2 Afs 15/2014-59 (dále jen „rozsudek 2 Afs 15/2014-59“) a ze dne 6. 2. 2023, č. j. 10 Afs 22/2021-57 (dále jen „rozsudek č. j. 10 Afs 22/2021-57“) shledala nepřiléhavými.
13. V **druhém žalobním bodě** žalobkyně namítla porušení základních principů právního státu v důsledku odkazu na usnesení o zahájení trestního stíhání. Namítla, že usnesení o zahájení trestního stíhání jiných daňových subjektů nespovídá o ničem; opačný závěr by znamenal závažné porušení základních principů právního státu, zejména čl. 40 odst. 1 LZPS a § 2 odst. 2 zákona č. 141/1961 Sb., trestního řádu. Pokud žalovaný na podporu svých závěrů argumentuje usnesením o zahájení trestního stíhání jiných daňových subjektů, jedná se o závažné a účelové porušení principu presumpce neviny, kdy je žalobkyni „přičtena“ skutečnost, že u jiných daňových subjektů bylo zahájeno trestní stíhání, které není pravomocně skončeno.
14. Pod **třetím žalobním bodem** žalobkyně brojila proti ostatním skutečnostem, ze kterých je žalovaným dovozována existence podvodného řetězce. Konstatovala, že žalovaný dovozuje existenci podvodného řetězce mimo jiné z toho, že u společností Colombatti, 7System, Avantris Trade, s.r.o. (dále jen „Avantris Trade“) a COMPERSCO s.r.o. (dále jen „COMPERSCO“) bylo v některých případech využito virtuálního sídla, zahraničních jednatelů, příp. chybělo ohlášení provozovny, nebo některá ze společností nezaložila účetní

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

závěrku do Sbírký listin v obchodním rejstříku, příp. společnosti byly jednočlennými a neměly žádné zaměstnance. Tyto jevy se však běžně vyskytují a nemají dle žalobkyně žádnou souvislost se shora uvedeným. Žalovaný tak účelově a retrospektivně spojuje nesouvislé skutečnosti, aby podpořil svůj závěr o existenci podvodného řetězce, jedná se o tzv. *hindsight bias*, tedy předsudek zpětného hodnocení. Využívání virtuálního sídla, zahraničního jednatele a nenahlášení provozovny v živnostenském rejstříku nepředstavuje podezřelé okolnosti. Taktéž absence webových stránek a nezakládání účetních závěrek nepředstavuje podezřelou okolnost, která by svědčila o vědomé účasti žalobkyně v podvodném řetězci. Žalobkyně je přesvědčena, že se jedná o zcela běžné neduhy obchodní praxe, kdy pouhým zběžným prohledáním obchodního rejstříku je možné dospět k závěru, že minimálně polovina zapsaných subjektů svoji povinnost zveřejňovat včas účetní výkazy neplní. To však neznamená, že by se všechny tyto společnosti účastnily podvodného jednání. K uvedenému žalobkyně poukázala na to, že povinnost zřízení webových stránek je zákonem uložena pouze akciovým společnostem, a nikoliv společnostem s ručením omezeným. Na podporu své argumentace žalobkyně opětovně poukázala na rozsudek č. j. 10 Afs 22/2021-57. Současně uvedla, že žádná z těchto okolností (jako např. obchod s rizikovým zbožím, které je často předmětem padělání, absence písemných smluv a využití společností s krátkou historií) není případem jejího přímého dodavatele, tj. společnosti L.M.N. COMPANY, která od svého vzniku zveřejňuje v obchodním rejstříku své účetní závěrky, a mezi oběma společnostmi existovaly písemné smlouvy. Tyto skutečnosti žalovaný pominul.

15. Žalovaný tak staví své závěry na pouhých domněnkách a využití daňových pomůcek, na základě jejichž aplikace vznikly společnostem Colombatti a 7System nedoplatky na dani z DPH, kdy žalovaný nerozlišuje mezi pojmy chybějící daň a existencí pouhého nedoplatku na dani, přičemž následně pouhý nedoplatek na dani přičítá k tíži celému dodavatelsko-odběratelskému řetězci včetně žalobkyně.
16. Pod čtvrtým až jedenáctým žalobním bodem žalobkyně uplatnila námitky vztahující se k prokázání existence objektivních okolností a vědomosti žalobkyně o nich.
17. Ve **čtvrtém žalobním bodě** namítla, že některá skutková zjištění jsou v rozporu se spisovým materiálem, resp. s předchozím rozhodnutím správce daně. Ohledně změny právního hodnocení žalovaným uvedla, že se nejedná o pouhou korekci závěrů, nýbrž o podstatné změny v právní kvalifikaci. Tomu musí logicky odpovídat i skutková zjištění na straně žalovaného, na základě kterých byly tyto závěry uskutečněny. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 12. 2020, č. j. 2 Afs 297/2019-40 žalobkyně konstatovala, že žalovaný požadavky na odůvodnění napadeného rozhodnutí nerespektoval, nýbrž založil svůj závěr o existenci objektivních skutečností a vědomosti žalobkyně na domněnkách a spekulacích, které nemají oporu ve spisu.
18. Pod **pátým žalobním bodem** žalobkyně vznesla námitky týkající se ceny plnění. Předně uvedla, že důkazní břemeno zůstává nadále otočeno v neprospěch žalobkyně, která navrhovala provedení znaleckého dokazování k posouzení zásadních skutkových odborných otázek. Závěr učiněný žalovaným na straně 23 napadeného rozhodnutí je v rozporu s judikaturou Nejvyššího správního soudu, zejména pak s rozsudkem ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60. Žalovaný byl povinen si zajistit k podpoře svých závěrů o nepřiměřených cenách přijatých zdanitelných plnění znalecký posudek nebo odborné vyjádření. Bez něj totiž jeho závěry stojí pouze na laických úvahách. O tom svědčí také další úvahy žalovaného o „přirozené snaze generovat maximální zisk“ či

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

o tom, že žalobkyně neprovedla průzkum trhu, bez výhrad přijala obchodní podmínky L.M.N. COMPANY a nesnažila se o narovnání dodavatelsko-odběratelských řetězců. K tomu žalobkyně podotkla, že žalovaný sám uvádí, že prvoligové týmy měly uzavřeny barterové smlouvy se společností NIONSPORT AGENCY. To dle žalobkyně znamená, že tato společnost měla exkluzivní přístup ke sjednání smluv s těmito prvoligovými týmy. Žalobkyně objektivně nebyla schopna své dodavatelsko-odběratelské řetězce napřímit. Žalovaný nebral v potaz specifika jednotlivých reklamních ploch, ale pouze mechanicky převzal cenové údaje obsažené ve smlouvách s NIONSPORT AGENCY, které aplikoval na celý zbytek dodavatelsko-odběratelského řetězce.

19. Zcela také opomenul skutečnost, že žalobkyně od svého odběratele, společnosti L.M.N. COMPANY, odebírala balík služeb za stanovenou cenu, který následně rozdělila a prodávala na míru koncovým odběratelům. Přidaná hodnota jejích služeb tak spočívala právě v této individualizaci dle potřeb zákazníků.
20. Ke své argumentaci žalobkyně navrhla jako důkaz provedení *znaleckého posudku cenových hladin předmětných reklamních služeb za období roku 2017 až 2018*.
21. V **šestém žalobním bodě** brojila žalobkyně proti závěru žalovaného o tom, že si neprověřila rizikovost svého dodavatele. Vyzdvihla, že zde existovala stabilní a předvídatelná obchodní spolupráce zachycená v podobě písemných smluv. Společnost L.M.N. COMPANY závazky vůči žalobkyni plnila a v době komplikací na straně žalobkyně jí z důvodu existence nadstandardních obchodních vztahů vyšla vstříc se splatností závazků.
22. Ke znalosti předchozích článků řetězce a závěru správce daně, že zapojení společnosti L.M.N. COMPANY do řetězce postrádá smysl, žalobkyně pod **sedmým žalobním bodem** zopakovala, že od svého dodavatele odebírala celý balík reklamních služeb a nikoliv jednotlivá dílčí plnění s tím, že nakoupený reklamní prostor následně rozdělí. Existence jednotlivých faktur nic nedokazuje a jedná se o důsledek předsudku zpětného hodnocení.
23. K činnosti svého jednatele po jeho úrazu žalobkyně pod **osmým žalobním bodem** namítla, že žalovanému nepřísluší bez odborných znalostí hodnotit závažnost úrazu a míru pracovní neschopnosti jednatele žalobkyně. V době jeho hospitalizace mu s obchodní činností pomáhala jeho manželka, po dobu hospitalizace měl k dispozici pracovní notebook a také přijímal pracovní návštěvy. Žalovaný tyto skutečnosti nebral v potaz.
24. V **devátém žalobním bodě** žalobkyně vznesla námitky ve vztahu k úhradě plnění v hotovosti. Užití hotovostního platebního styku a z něj dovozované závěry ohledně jeho snadného nafingování a absenci auditní stopy označila za spekulaci. Opětovně se jedná o důsledek předsudku zpětného hodnocení, kdy žalovaný nezohlednil existenci předložených účetních podkladů a dalších důkazních prostředků, které žalobkyně v řízení předložila.
25. V **desátém žalobním bodě** žalobkyně soustředila námitky týkající se údajně vágního znění smluv a daňových dokladů. Konkrétnost smluvního ujednání byla stanovena tak, aby odpovídala povaze smluvních transakcí a nikoliv naopak. Cenové faktory sám žalovaný nezahrnul do svých úvah o cenové hladině a paušálně vyšel z exkluzivních barterových smluv. Sjednání paušální ceny bylo podnikatelským rizikem žalobkyně, a bylo proto na ní, jak nakoupený balík služeb využije. Obchody s L.M.N. COMPANY probíhaly bez problémů a obě smluvní strany měly přehled o vzájemných plněních. Koncipovat smlouvy obecně s ohledem na předmět plnění odpovídá běžné obchodní praxi.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

26. K paušálnímu konstatování o rizikovosti reklamy jako rizikového plnění žalobkyně pod **jedenáctým žalobním bodem** uvedla, že vágní odkaz na informaci zveřejněnou na internetu Finanční správy České republiky není nijak relevantní pro posouzení vědomosti žalobkyně o zapojení do podvodného řetězce. Stanoviska Finanční správy České republiky nejsou závazná pro daňové subjekty. Sama citovaná zpráva z roku 2015 pak nebyla uvedena přímo, nýbrž jako rozsáhlá příloha. Povinnost studovat takto rozsáhlé informace považuje žalobkyně za nezákonnou.
27. Pod **dvanáctým žalobním bodem** vznesla námitky žalobkyně ve vztahu k (ne)dostatečnosti přijatých opatření. Konstatovala, že je dáván k tíži zejména nedostatek obezřetnosti při obchodování se společností L.M.N. COMPANY. Žalobkyni se jevila tato společnost na první pohled jako solidní, přičemž tuto solidnost dovozovala z obchodního rejstříku, kdy obchodní podíl ani majetek společnosti nebyl stížen exekucí. Veškerá spolupráce probíhala na základě písemných smluv, pokladních a daňových dokladů. Pokud se jedná o tzv. rizikovost plnění, tak žalobkyně správci daně doložila smluvní dokumentaci a obrazové záznamy vyvracející závěr, že by sjednané plnění bylo fiktivní. Toto však žalovaný ani správce daně nevzal nikterak v potaz.
28. S ohledem na výše uvedené neměla žalobkyně důvod provádět bližší zkoumání účetních závěrek společnosti L.M.N. COMPANY, audit jejich obchodních vztahů ani rozsáhlé průzkumy trhu, a to zejména za situace, kdy od této společnosti kupovala celý balík služeb, které následně rozprodávala svým zákazníkům, z čehož dosahovala přiměřeného zisku. Pokud by byly ceny nadhodnocené, lze si jen těžko představit, že by koncový zákazník nezapojený do údajného řetězce hradil několikanásobně vyšší ceny, než je tržní cena. Z uvedeného žalobkyně dovozuje zjevné pochybení žalovaného.
29. Závěrem uvedla, že žalovaný nezná obchodní prostředí, kde zásadní roli hrají vzájemné vztahy a známosti, na základě kterých žalobkyně se ziskem podnikala. Tato skutečnost byla zcela pominuta a nahrazena zcela formálními, nevýznamnými a spolu nesouvisejícími skutečnostmi, jako je využívání virtuálního sídla, zahraniční jednatel, neuvedení provozovny v živnostenském rejstříku nebo nezaložení účetní závěrky do sbírky listin.

IV. Vyjádření žalovaného

30. Žalovaný navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl. Nadále setrval na právním názoru uvedeném v napadeném rozhodnutí a na jeho odůvodnění v napadeném rozhodnutí odkázal. Je toho názoru, že v daném případě postupoval v souladu se zákonem a judikaturou. Identifikoval řetězec subjektů, chybějící daň a také okolnosti, které svědčí o tom, že chybějící daň není výsledkem ojedinelého podnikatelského selhání, nýbrž výsledkem jednání s cílem neoprávněně čerpat daňovou výhodu.
31. K **prvnímu žalobnímu bodu** odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu a uvedl, že v případě společnosti Colombatti došlo k doměření daně z důvodu neunesení důkazního břemene ve vztahu k nároku na odpočet daně k přijatým zdanitelným plněním. V případě společnosti 7System byla daň vyměřena na základě podaného daňového přiznání, která zůstala neuhrazena. Ani v jednom ze žalobkyní tvrzených případů tedy nedošlo k vyměření daně podle pomůcek.
32. Žalovaný jasně identifikoval všechny skutečnosti svědčící o daňovém podvodu. Chybějící daň identifikoval u společností Colombatti a 7System, které neuhradily doměřenou, resp. vyměřenou daň a jsou pro správce daně nekontaktní. Společnost Colombatti v důsledku

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

neuznání nároků na odpočet daně neuhradila doměřené daňové povinnosti v souhrnné výši 15 094 972 Kč. Dle žalovaného tak s ohledem na judikaturu Nejvyššího správního soudu došlo neuhrazením doměřené daně ze strany společnosti Colombatti k narušení neutrality. V případě společnosti 7System žalovaný identifikoval chybějící daň z toho důvodu, že na základě podaného řádného daňového přiznání k DPH za zdaňovací období prosinec 2018 byla společnosti 7System vyměřena daň, která nebyla uhrazena. Společnost 7System neodvedla daň na výstupu z uskutečněných zdanitelných plnění pro odběratele L.M.N. COMPANY a zapříčinila narušení neutrality v identifikovaném řetězci. Společnosti L.M.N. COMPANY (dodavatelé žalobkyně) pak nebyl správcem daně uznán nárok na odpočet daně z přijatých daňových dokladů od jejich dodavatelů, výše uváděných společností Colombatti a 7System, ve zdaňovacích obdobích leden 2017 až prosinec 2018, neboť neprokázala přijetí zdanitelných plnění (reklamní služby) od těchto svých dodavatelů. Takto doměřená daň nebyla společností L.M.N. COMPANY uhrazena. V rámci odvolacího řízení ve věci vydaných dodatečných platebních výměrů za předmětná zdaňovací období bylo odvolacím orgánem shledáno splnění všech tzv. hmotněprávních podmínek pro uplatnění nároků na odpočet daně, avšak současně byla shledána zaviněná účast společnosti L.M.N. COMPANY na podvodu na DPH, v důsledku čehož nároky na odpočet daně nebyly této společnosti přiznány. Pro úplnost žalovaný uvedl, že v daném řetězci došlo i k zapojení společností (Avantris Trade a COMPERSCO), které nebyly registrovány k DPH.

33. Žalovaný se neztotožnil s tvrzením o nepřiléhavosti rozsudku č. j. 2 Afs 15/2014-59 na daný případ a rovněž nesouhlasil s argumentací, kterou žalobkyně dovodila z rozsudku č. j. 10 Afs 22/2021-57.
34. Závěrem žalovaný vyzdvihl, že způsob stanovení daně, tedy to, zda byla stanovena dokazováním či jiným způsobem, není vůbec relevantní, neboť také stanovení daně podle pomůcek představuje zákonný způsob stanovení daně. *Ad absurdum* by závěry žalobkyně o chybějící dani a nedoplatku znamenaly, že daňové subjekty se mohou vyhnout jakémukoliv potrestání za podvod na dani pouze tím, že nepodají daňové přiznání. V takovém případě, pokud by došlo ke stanovení daně podle pomůcek a nikoliv dokazováním, by dle názoru žalobkyně vznikl pouhý nedoplatek a nikoliv chybějící daň. Toto tvrzení žalovaný považuje za absurdní a zcela chybné.
35. Ani s argumentací žalobkyně uplatněnou **pod druhým žalobním bodem** se žalovaný neztotožnil. Odkaz na usnesení o zahájení trestního stíhání není porušením základních principů právního státu. Žalovaný tuto skutečnost uvedl pouze na podporu svých tvrzení, jelikož aktivity v daném řetězci neshledal podezřelými pouze žalovaný, nýbrž také policie. Žalovaný z tohoto usnesení nevyvozoval žádné zásadní závěry, kterými by účelově porušoval čl. 40 LZPS a zásadu presumpce nevinny uplatňovanou v trestním řízení, tedy nerozhodoval o vině a trestu.
36. Ke **třetímu žalobnímu bodu** žalovaný zdůraznil, že svá zjištění opřel o relevantní důkazní prostředky a judikaturu Nejvyššího správního soudu, případně SDEU. Společnosti Colombatti a 7System měly virtuální sídlo a neexistující jednatele. Fakticky se tak jednalo o subjekty ovládané neznámo kým, za které nemohl nikdo oprávněně jednat. Žalovaný nespatřuje rozdíl mezi virtuálním sídlem zaregistrovaným na adrese „office housu“ a mezi virtuálním sídlem zaregistrovaným na adrese rodinného domu. Pakliže daňový subjekt na této adrese fakticky nesídlí, jsou obě sídla virtuální povahy a není mezi nimi žádného rozdílu. Stejně tak pokud subjekt nemá zapsanou žádnou provozovnu a současně používá virtuální sídlo, nespovídá tyto okolnosti o jeho solidnosti. Nezakládání písemností do Sbírký listin

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

následně znemožňuje subjektům vstupujícím do obchodních vztahů ověřit si finanční zdraví a stabilitu subjektu. Porušení této zákonné povinnosti nabývá na důležitosti v případě, kdy je daným daňovým subjektem využíváno virtuální sídlo, případně ve společnosti působí zahraniční jednatel. K neexistenci webových stránek žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 7. 2019, č. j. 10 Afs 182/2018-42.

37. Z rozsudku č. j. 10 Afs 22/2021-57 žalobkyně podle něj vyvodila nesprávné závěry. Nejvyšší správní soud uvedl, že jednotlivý výskyt výše uváděných skutečností u daňových subjektů není sám o sobě podezřelý, avšak v případě souběžné existence více těchto skutečností u jednoho daňového subjektu jsou obchodní transakce s tímto subjektem nikoliv běžné. Žalobkyně se nijak nevyjadřuje k tomu, že u jednotlivých článků řetězce bylo identifikováno více těchto znaků svědčících právě o tom, že se jednalo o transakce prováděné za účelem získat neoprávněnou výhodu. K argumentaci žalobkyně, že společnost L.M.N. COMPANY byla z tohoto pohledu bezproblémovým subjektem, žalovaný uvedl, že tato skutečnost je typická pro subjekty na pozici *buffer* a odkázal na bod 57 napadeného rozhodnutí. Dále zdůraznil, že žalobkyni je odpírán nárok na odpočet daně od tohoto subjektu z toho důvodu, že se žalobkyně zapojila do podvodného řetězce, o jehož existenci věděla nebo vědět měla, nikoliv z důvodu problémovosti na straně jejího dodavatele. Společnosti Colombatti a 7System jsou zcela jednoznačně pouhými prázdnými schránkami, které byly zařazeny do daného, resp. jakéhokoliv řetězce nikoliv s cílem legitimního obchodního vztahu, nýbrž z důvodu získání neoprávněné daňové výhody. Všechny identifikované skutečnosti tak dle žalovaného svědčí ve svém souhrnu o tom, že chybějící daň v daném případě není výsledkem individuálního podnikatelského selhání, nýbrž naopak výsledkem podvodného jednání zúčastněných subjektů.
38. Žalovaný rovněž odmítl argumentaci žalobkyně ve vztahu ke **čtvrtému žalobnímu bodu**. Skutečnost, že v případě žalobkyně došlo k přehodnocení právního závěru v odvolacím řízení, oporu ve spise má. Žalovaný uložil správci daně doplnění dokazování a poté následně seznámil žalobkyni s důvody, na jejichž základě dospěl ke změně právního názoru. Žalobkyni byl dán prostor, aby se k závěru žalovaného vyjádřila, popřípadě navrhla doplnění dokazování. Odkaz žalobkyně na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 12. 2020, č. j. 2 Afs 297/2019-40 žalovaný považoval za nepřiléhavý. Uvedl, že objektivním skutečnostem se věnoval v bodech 77 až 90 napadeného rozhodnutí.
39. Pokud jde o vyhotovení znaleckého posudku (**pátý žalobní bod**), jeho neprovedení správcem daně nebo žalovaným není v rozporu s rozsudkem citovaným žalobkyní, neboť se nejedná o oblast obzvláště technicky či odborně náročnou. Své závěry o „přirozené snaze generovat maximální zisk“ žalovaný nepovažuje za laické, stejně tak jako závěry ohledně napřímení dodavatelského řetězce. Žalovaný žalobkyni nevytýkal, že měla přijmout zdanitelná plnění přímo od prvoligových klubů. Naopak, dle žalovaného se jasně nabízí otázka, proč žalobkyně přijímala zdanitelná plnění přes několik společností, tedy mezičlánků, namísto toho, aby plnění přijala přímo od společnosti NIONSPORT. Namísto toho žalobkyně přijala zdanitelná plnění od společnosti L.M.N. COMPANY, přestože z jejich účetních výkazů byly patrné problémy se solventností, a to vše na základě pouhé známosti, nadto s osobou, jejíž podnikání již jednou skončilo insolvenčním řízením a přihlášením pohledávky žalobkyně ve výši cca 29 milionů Kč za touto společností (VITOS GROUP, a.s.) do insolvenčního řízení. Na tomto závěru nic nemění ani skutečnost, že žalobkyně přijímala jako zdanitelná plnění balík služeb v podobě reklamního prostoru a nikoliv jednotlivá plnění. Ze zjištění žalovaného plyne, že reklamní prostory pořídil od prvotního dodavatele

první článek řetězce. Tyto byly následně přeprořádány s výrazným navýšením ceny v průběhu řetězce, aniž by do tohoto řetězce v jeho průběhu vstupovaly další reklamní prostory od jiných subjektů.

40. K **šestému žalobnímu bodu** žalovaný poukázal na podnikání jednatele dodavatele žalobkyně, které již v minulosti dospělo k insolvenční. Písemné smlouvy, na základě kterých spolupráce probíhala, byly velmi vágní a absentuje v nich splatnost smluvní ceny, ošetření odpovědnosti za porušení smluvních povinností, přičemž v podrobnostech žalovaný odkázal na bod 74 napadeného rozhodnutí. Dle žalovaného postupovala žalobkyně i její dodavatel neobezřetně, když tyto smlouvy uzavřeli, a to v situaci, kdy byla sjednána smluvní odměna ve výši statisíců až milionů Kč měsíčně. Žalovaný dále poukázal na to, že na jedné straně neplnění povinností ze strany žalobkyně bylo smluvně postižitelné, na straně druhé však ze smlouvy nebylo zřejmé, co, kdy, kde, v jakém objemu/kvalitě má společnost L.M.N. COMPANY na smluvní závazek plnit, natož jaké sankce v případě neplnění smluvních povinností této společnosti hrozí.
41. K **sedmému žalobnímu bodu** žalovaný odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí. Skutečnost, že žalobkyně nakupovala od společnosti L.M.N. COMPANY celý balík reklamních služeb, na těchto závěrech nic nemění. Reklamní prostor byl pořízen prvním článkem řetězce a v jeho průběhu nedošlo k pořízení dalších reklamních prostor jinými subjekty. Žalobkyně namísto realizace daného obchodního vztahu v přímějším řetězci, jehož články prokazatelně znala, nelogicky přijímala předražená zdanitelná plnění od společnosti L.M.N. COMPANY, a to navzdory skutečnosti, že tato společnost měla totožného jednatele jako společnost, se kterou žalobkyně již dříve spolupracovala. Minulá spolupráce přitom nebyla z pohledu žalobkyně úspěšná, neboť žalobkyně byla nucena přihlásit svoje pohledávky ve výši cca 29 milionů Kč do insolvenčního řízení.
42. Pokud jde o **osmý žalobní bod**, žalovaný uvedl, že z délky hospitalizace je možno si učinit obecné závěry ohledně závažnosti úrazu, a to zejména za situace, kdy pracovní neschopnost jednatele žalobkyně trvala téměř 2 roky. K tvrzením, že jednatelem žalobkyně vypomáhala jeho manželka, žalovaný uvedl, že manželka při svém výsledku nebyla schopna vypovědět žádné podrobnosti ohledně obchodní spolupráce a uvedla, že s obchodními partnery nejednala. Ani v těchto případech však nebyla přerušena fakturace mezi žalobkyní a společností L.M.N. COMPANY. Právě a pouze osobní účast jednatelů společností bez dalších zaměstnanců či spolupracovníků (případně jen za účasti rodinných příslušníků) je nadto typická pro články podvodů na DPH.
43. K **devátému žalobnímu bodu** žalovaný uvedl, že platby v hotovosti oprávněně vyhodnotil jako podezřelé. Žalobkyně přijímala platby bezhotovostně, avšak za přijatá zdanitelná plnění již platila v hotovosti, a to navzdory tomu, že oba subjekty disponují zveřejněným bankovním účtem. Žalobkyně sice předložila řádně veškeré doklady, avšak odkazuje pouze na dvě smlouvy, přestože předložila celkem 23 smluv. Tyto skutečnosti jsou spolu ve vzájemném nesouladu a svědčí spíše o nezávislosti fakturačního řetězce nežli o tom, že by se jednalo o řádný způsob úhrady zdanitelných plnění.
44. K námitkám uvedeným pod **desátým žalobním bodem** žalovaný odkázal na argumentaci obsaženou pod šestým žalobním bodem.
45. Argumentaci žalobkyně uvedenou pod **jedenáctým žalobním bodem** označil žalovaný za účelovou. Studium dokumentů na stránkách Finanční správy České republiky uvedl v napadeném rozhodnutí jako jednu z mnoha objektivních okolností, a to jako poslední. Z

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

tohoto pořadí lze usoudit, že této objektivní okolnosti nepřikládal přehnanou důležitost. Argumentace žalobkyně nic nemění na tom, že tato informace byla žalobkyni veřejně k dispozici a mohla se s ní bez problémů seznámit. Své vyjádření k tomuto žalobnímu bodu žalovaný uzavřel s tím, že subjekty podnikající v určitém odvětví, které je považováno za rizikové, by se měly zajímat o vnímání tohoto odvětví ze strany orgánů veřejné moci, aby případně mohly tomuto hodnocení přizpůsobit svoji činnost, resp. učinit určitá opatření.

46. K argumentaci obsažené pod **dvanáctým žalobním bodem** žalovaný odkázal na již vyřčenou argumentaci ve vztahu ke společnosti L.M.N. COMPANY. Skutečnost, že společnost zakládala písemnosti do Sbírký listin, dle žalovaného nedokládá solidnost společnosti, neboť je nutno vždy zohlednit také obsah těchto listin, z nichž naopak vyplývá nestabilní finanční situace společnosti L.M.N. COMPANY. Závěry o tom, že dané plnění je fiktivní, měl pouze správce daně a nikoliv žalovaný. Žalobkyně měla s ohledem na zkušenosti s jednatelem společnosti L.M.N. COMPANY důvod velmi podrobně zkoumat účetní výkazy společnosti. Ani nákup celého balíčku reklamních prostor není dle žalovaného důvodem pro neprovedení průzkumu trhu. Skutečnost, že v rámci řetězce došlo k násobnému navýšení ceny, žalovaný v napadeném rozhodnutí odůvodnil. V případě e-shopů, kde je jednoduchá možnost porovnat ceny produktů za pomoci srovnávače cen, nedochází k bankrotu všech ostatních obchodů, s výjimkou toho nejlevnějšího. Dle žalovaného přitom pro koncového zákazníka nemusí vždy hrát roli pouze nejnižší cena, ale také další okolnosti. Koncový zákazník nemusí vždy nutně najít toho nejlevnějšího poskytovatele plnění poskytovaných žalobkyní, neboť v daném odvětví není pro koncového zákazníka vytvořen přehledný a snadno dostupný srovnávač cen.
47. Dle žalovaného si lze jen těžko představit, že by snad všechny prvotní kluby prodávaly veškeré své reklamní plochy za ceny, které by pro ně byly nevýhodné, nebo že by snad dlouhodobě pokračovaly ve smlouvách s touto společností, pokud by dostaly výhodnější nabídku. I v případě, že by tyto ceny nebyly tržní, ale byly určitým způsobem ovlivněny, si lze jen stěží představit situaci, kdy by toto ospravedlňovalo navýšení cen 15krát, jako tomu bylo v případě žalobkyně.
48. Žalovaný je přesvědčen o tom, že tyto skutečnosti jsou zcela zásadní a současně byly také judikaturou identifikované jako okolnosti svědčící o podvodném jednání. Pakliže má určitý podnikatelský subjekt virtuální sídlo, neexistujícího jednatele a nezakládá písemnosti do Sbírký listin, tomu bylo v případě společností 7System a Colombatti, pak se velmi pravděpodobně jedná o subjekty zařazené do identifikovaného řetězce účelově. V důsledku těchto skutečností se jedná o subjekty bez patřičného personálního a hmotného zázemí, které jsou buď zcela nedohledatelné, či jen velmi těžce dohledatelné. Tyto subjekty jsou velmi těžce dosažitelné jak pro věřitele, tak pro správce daně, případně jiné státní orgány.

V. Posouzení věci soudem

49. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Dále přezkoumal napadené rozhodnutí i řízení, které mu předcházelo, a to v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.), jakož i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlídnout z úřední povinnosti; přitom vycházel ze skutkového a právního stavu v době vydání napadeného rozhodnutí.
50. Po provedeném řízení dospěl soud k závěru, že žaloba není důvodná.

51. Před vlastním posouzením věci soud připomíná, že podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu soudy nemusí nutně reagovat na každý dílčí argument uvedený v žalobě. Jejich úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013-19). Podstatné je, aby soud v odůvodnění rozhodnutí postihl všechny stěžejní námitky účastníka řízení, což může v některých případech konzumovat i reakce na některé dílčí a související námitky (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 4. 2014, č. j. 7 Afs 85/2013-33). Soud rovněž může pro stručnost odkázat na část odůvodnění rozhodnutí správního orgánu, s nímž se ztotožní. Jak k tomuto přílehavě uvádí Ústavní soud, „[n]ení 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“ (nálezn ze dne 12. 2. 2009 sp. zn. III. ÚS 989/08, bod 68; srov. též rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 3. 2015, č. j. 9 As 221/2014-43, ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 41/2012-50, ze dne 6. 6. 2013 č. j. 1 Afs 44/2013-30, ze dne 3. 7. 2013, č. j. 1 As 17/2013-50, nebo ze dne 25. 2. 2015, č. j. 6 As 153/2014-108). Stejně závěry se pak vztahují i k rozhodování žalovaného. Soud v intencích ustálené rozhodovací praxe správních soudů uvádí, že žalovaný nemusel reagovat na každý dílčí argument žalobkyně, přesto však všechny námitky řádně vypořádal.
52. Podstatu nyní projednávané věci tvoří nesouhlasná polemika žalobkyně s oprávněností postupu žalovaného, na jehož základě neuznal žalobkyni odpočet na DPH, a to z důvodu vědomé účasti žalobkyně na podvodu na DPH.
53. Podmínkou pro vznik nároku plátce DPH na odpočet daně na vstupu je, že zdanitelné plnění přijaté od jiného plátce použije ke své ekonomické činnosti. Splnění této podmínky prokazuje plátce primárně svým účetnictvím, popřípadě dalšími doklady, důkazní břemeno jej však tíží i ve vztahu k prokázání, že zdanitelné plnění skutečně proběhlo tak, jak je deklarováno na daňovém dokladu (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 3. 2010, č. j. 9 Afs 83/2009–232). Nárok osob povinných k dani odpočíst od DPH, kterou jsou povinny odvést, částku DPH, která je splatná či byla odvedena za zboží a služby, které obdržely na vstupu, představuje základní zásadu společného systému DPH zavedeného unijními právními předpisy (viz rozsudky SDEU ze dne 25. 10. 2001, *Komise v. Itálie*, C-78/00, bod 28; ze dne 10. 7. 2008, *Sosnowska*, C-25/07, bod 14, či ze dne 28. 7. 2011, *Komise v. Maďarsko*, C-274/10, bod 42). Nárok na odpočet daně daný článkem 167 a násl. Směrnice Rady č. 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006, o společném systému DPH (dále jen „směrnice“) je nedílnou součástí systému DPH a v principu nesmí být omezen. Vnitrostátní orgány a soudy mohou odmítnout přiznat nárok na odpočet, je-li z hlediska objektivních okolností prokázáno, že došlo k uplatnění tohoto nároku podvodně nebo zneužívajícím způsobem (viz rozsudek ze dne 3. 3. 2005, *Fini H*, C-32/03, body 33 a 34, rozsudek ve spojené věci C-439/04 a C-440/04, *Axel Kittel a Recolta Recycling*, bod 55, rozsudek ze dne 29. 3. 2012, *Véleclair*, C-414/10, bod 32, rozsudek ze dne 21. 6. 2012, spojené věci C-80/11 a C-142/11, *Mahagében a Péter Dávid*, bod 42, či ze dne 28. 7. 2016 ve věci C-332/15, *Giuseppe Astone*).
54. Jako podvod na DPH judikatura označuje situace, v nichž jeden z účastníků neuhradí vzniklou daňovou povinnost a další si DPH odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem směrnice, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám. Pokud se úniku na DPH nedopustila sama osoba povinná k dani,

lze přiznání nároku na odpočet odmítnout, pokud je s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že dodání je uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH spáchaného dodavatelem či jiným subjektem na vstupu (srov. rozsudek ze dne 16. 10. 2019, *Glencore Agriculture Hungary*, C-189/18, bod 35 a citovaná judikatura, rozsudek ze dne 3. 10. 2019, ve věci C-329/18, *Valsts ieņēmumu dienests proti „Altic“ SIA*, bod 30). Osoba povinná k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, musí být totiž pro účely směrnice považována za osobu účastnící se tohoto podvodu, a to bez ohledu na to, zda má z následného prodeje zboží prospěch či nikoli. Subjekty, které přijmou veškerá opatření, která od nich mohou být rozumně vyžadována, k ověření, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, bez ohledu na to, zda se jedná o daňový únik nebo jiné podvody, musejí mít možnost důvěřovat legalitě těchto plnění, aniž by riskovaly ztrátu nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu (viz rozsudek *Kittel a Recolta Recycling*, bod 51, *Mahagében a Dávid*, bod 53). V rozporu s unijním právem není požadavek, aby daný subjekt přijal všechna opatření, která po něm mohou být rozumně vyžadována, k zajištění toho, aby plnění, které provádí, nevedlo k jeho účasti na daňovém podvodu (viz rozsudky ze dne 27. 9. 2007, *Teleos plc a další*, C-409/04, body 65 a 68, rozsudek *Mahagében a Dávid*, bod 54). Požadovaná úroveň pečlivosti je závislá na konkrétních okolnostech daného případu. Jestliže existují náznaky vzbuzující podezření, že došlo k nesrovnalosti nebo podvodu, lze samozřejmě od obezřetného subjektu v závislosti na okolnostech projednávaného případu vyžadovat, aby si zjistil informace o druhém subjektu, u něhož zamýšlí nakoupit zboží či služby za účelem ujistění se o jeho věrohodnosti (srov. *Mahagében a Dávid*, body 59 a 60). Obecně však správce daně nemůže od osoby povinné k dani vyžadovat, aby složitě a důkladně prověřovala svého dodavatele, a fakticky tak na ni přenést kontrolní úkony, které má vykonávat on sám (viz rozsudek *Mahagében a Dávid*, body 61 až 65, či rozsudek ze dne 19. 10. 2017, *Paper Consult*, C-101/16, bod 51).

55. Judikatura SDEU a správních soudů na základě shora popsaných východisek vytvořila několikastupňový test (algoritmus) stanovující, jak postupovat, aby bylo možno plátcí odepřít nárok na odpočet DPH z důvodu jeho účasti na daňovém podvodu (srov. např. rozsudek SDEU ze dne 18. 5. 2017, C-624/15, *Litdana*, či rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2017, č. j. 1 Afs 16/2017–47 a ze dne 20. 8. 2020, č. j. 8 Afs 232/2018–45). Nejprve je třeba zjistit, zda k podvodu spáchanému dodavatelem došlo (*1. krok*). Pokud ano, je třeba na základě objektivních skutkových okolností posoudit, zda daňový subjekt věděl nebo měl vědět, že se svým jednáním účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH (*2. krok – objektivní okolnosti*), a zda přijal veškerá opatření, která od něj mohla být rozumně vyžadována, aby zajistil, že přijetí plnění nepovede k účasti na podvodu (*3. krok – subjektivní okolnosti*). Uvedené kroky na sebe logicky navazují a nemohou být vzájemně zaměňovány či předřazovány. Teprve pokud daňové orgány prokáží, že byl spáchán podvod, mohou přistoupit k posouzení otázky vědomosti daňového subjektu o zapojení do tohoto podvodu a po kladném zodpovězení této otázky teprve k posuzování subjektivních okolností (dostatečnosti přijatých opatření).
56. Ve shodě s výše nastíněnou judikaturou soud přistoupil k hodnocení, zda v daném případě žalovaný (či správce daně) prokázal existenci první podmínky, jež musí být splněna při odepření nároku daňového subjektu na odpočet DPH, tj. zda zjištěné skutečnosti nasvědčují tomu, že v posuzované obchodní transakci (řetězci) došlo k podvodnému jednání na DPH, jehož podstata spočívá v neodvedení daně jedním z účastníků řetězce. Tyto námitky žalobkyně uplatnila pod prvním až třetím žalobním bodem.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

57. Žalovaný existenci daňového podvodu podrobně odůvodnil na stranách 14 až 27 napadeného rozhodnutí. Identifikoval narušení neutrality u společností Colombatti a 7System, které neuhradily jim doměřenou, resp. vyměřenou daň a byly pro správce daně nekontaktní. Narušení daňové neutrality je podle žalovaného nutno spatřovat i v tom, že do řetězce byli zapojeni neplátcí Avantris Trade a COMPERSCO, kteří v důsledku překročení obratu podle § 6 odst. 2 zákona o DPH měli podávat daňová přiznání a odvádět daň z plnění pro svého odběratele. Zapojením neplátců DPH, společností Avantris Trade a COMPERSCO, do řetězce se reklamní plnění dostala mimo systém kontrolních hlášení. Byť těmito neplátcí byly osoby povinné k dani s obraty překračujícími hranici pro povinnou registraci k DPH, jimi uskutečněná plnění systémem kontrolních hlášení neprošla, čímž se tito neplátcí dostali do role *missing traderů*, a došlo tak k zastření vazeb mezi jednotlivými články řetězce. V okamžiku, kdy tito neplátcí neodvedli daň z uskutečněných zdanitelných plnění, došlo k narušení neutrality daně.
58. Žalovaný zjistil, že společnosti Colombatti a 7System přijaly reklamní plnění od neplátce COMPERSCO, přičemž následně společnosti L.M.N. COMPANY fakturovaly mnohonásobně nadhodnocené reklamní služby. Společnosti Colombatti a 7System kompenzovaly svou výslednou daňovou povinnost vykázanými přijatými plněními od jiných společností. Řečeno jinak, společnosti Colombatti a 7System lze označit za *missing tradery*, kteří zapříčinili narušení neutrality v řetězci, čímž umožnili odběrateli získat neoprávněnou daňovou výhodu. Společnost L.M.N. COMPANY pak byla článkem typu *buffer*, který v podaných daňových přiznáních za předmětná zdaňovací období vykazoval přijatá i uskutečněná plnění v téměř shodné výši, kdy u této společnosti rovněž bylo shledáno narušení daňové neutrality.
59. Soud předně k **prvnímu žalobnímu bodu** podotýká, že ani v jednom případě nedošlo k vyměření daně podle pomůcek. Žalovaný identifikoval v řetězci, který graficky znázornil na stranách 15 a 16 napadeného rozhodnutí, chybějící daň u společností Colombatti a 7System. Tyto společnosti neuhradily doměřenou, resp. vyměřenou daň a byly pro správce daně nekontaktní. Ke společnosti Colombatti se žalovaný vyjádřil na straně 17 až 19 svého rozhodnutí; k narušení neutrality u společnosti 7System se pak vyjádřil na straně 19 napadeného rozhodnutí.
60. V případě společnosti Colombatti došlo k doměření daně z důvodu neunesení důkazního břemene ve vztahu k nároku na odpočet daně k přijatým zdanitelným plněním. Jak žalovaný uvedl v bodě 47 napadeného rozhodnutí, že „*společnost Colombatti neumožnila ani na výzvu správce daně doručenou dne 11. 7. 2020 zahájit daňovou kontrolu za zdaňovací období červen 2017 - červenec 2018 a září 2018 - listopad 2018, a proto jí nebyly uznány veškeré uplatněné nároky na odpočet daně z přijatých daňových dokladů od dodavatelů EXCEPTIONALL, Individual Services, SETYORMAT, TIME ZONE a UC - SERVIS, a to z důvodu neprokázání faktického přijetí zdanitelných plnění. Společnost Colombatti v důsledku neuznání nároků na odpočet daně doměřené daňové povinnosti v souhrnné výši 15.094.972,- Kč neuhradila. (...) Dle odvolacího orgánu došlo neubrazením doměřené daně ze strany společnosti Colombatti k narušení neutrality (srov. např. rozsudky NSS č. j. 8 Afs 232/2018-45 ze dne 28. 8. 2020 nebo č. j. 8 Afs 358/2019-86 ze dne 12. 8. 2022).*“ (zvýraznění doplněno soudem).
61. Naproti tomu u společnosti 7System byla daň z přidané hodnoty vyměřena na základě podaného daňového přiznání. Žalovaný v bodě 50 napadeného rozhodnutí mimo jiné uvedl, že „*k narušení neutrality u společnosti 7System odvolací orgán sděluje, že na základě podaného řádného daňového přiznání k DPH za zdaňovací období prosinec 2018 byla společnosti 7System*

vyměřena daň ve výši 23.704,- Kč, která nebyla ubražena.“ Z právě uvedeného vyplývá, že ani v jednom případě nedošlo k vyměření daně podle pomůcek. Poukaz žalobkyně na rozsudek SDEU ze dne 1. 12. 2022, sp. zn. C-512/21, ve věci *Aquila Part Prod Com SA* není s výše uvedeným v rozporu, ba naopak. Jak ostatně sama žalobkyně podotkla, z citovaného rozsudku vyplývá, že k existenci daňového podvodu na DPH musí správce daně identifikovat konkrétní daňový únik mající objektivní povahu, který je ze strany správce daně dostatečně prokázán konkrétními důkazními prostředky. To se v daném případě stalo, jelikož ze strany správce daně byl identifikován konkrétní daňový únik objektivní povahy.

62. Pokud jde o odkaz žalovaného na rozsudek č. j. 2 Afs 15/2014-59, soud nepřisvědčuje žalobkyni v tom, že je na daný případ neaplikovatelný. Žalovaný se v napadeném rozhodnutí na straně 9, kde je předmětný rozsudek citován, vyjadřoval k obecným právním východiskům stran posuzování podvodu na DPH [„*Odepřením nároku na odpočet daně tak není sledováno zajištění úhrady neodvedené daně, ale ochrana a zajištění fungování systému DPH, kdy toto odepření má odrazující účinek (srov. rozsudek Velkého senátu SDEU ze dne 7. 12. 2010 ve věci C-285/09 nebo rozsudek NSS ze dne 10. 6. 2015, č. j. 2 Afs 15/2014-59)*“]. Soud v tomto případě nechápe, v jakém směru by měl být rozsudek č. j. 2 Afs 15/2014-59 v dané věci nepřiléhavý. Nutno dodat, že v napadeném rozhodnutí nebyla citována specifika jím řešeného případu (týkajícího se emisních povolenek). Pokud jde toliko o obecný poukaz na teoretická a právní východiska, pak soud nespatřuje v jeho citaci v napadeném rozhodnutí žádnou vadu. Nadto je třeba zdůraznit, že žalovaný svůj závěr vyřčený v napadeném rozhodnutí nezaložil toliko na tomto citovaném rozsudku. I kdyby snad žalovaný v rozhodnutí nesprávně poukázal, resp. odkázal na nepřiléhavý rozsudek, což se nestalo, nepředstavovalo by to samo o sobě vadu, pro kterou by bylo nutné napadené rozhodnutí zrušit. Na uvedeném nemůže nic změnit ani skutečnost, že žalovaný na předmětný odstavec, v němž je citovaný rozsudek obsažen, odkázal i v rámci vypořádání odvolacích námitek.
63. Naproti tomu se soud neztotožnil se závěrem, který žalobkyně vyvodila z rozsudku č. j. 10 Afs 22/2021-57. Žalovaný v bodě 50 napadeného rozhodnutí mimo jiné uvedl, že „*Odvolací orgán připomíná, že neuhrazení vykázané daňové povinnosti je v souladu s judikaturou správních soudů postačující pro existenci narušení neutrality (srov. rozsudek NSS č. j. 10 Afs 22/2021-57 ze dne 6. 2. 2023 nebo č. j. 6 Afs 82/2021-77 ze dne 25. 1. 2023).*“ Žalovaný se tedy s odkazem na rozsudek č. j. 10 Afs 22/2021-57 vyjadřoval k neuhrazení vykázané daňové povinnosti. Z předmětného rozsudku pak plyne, že „*v kontrolovaných řetězcích nebyla ubražena stanovená daň, a jde tedy o chybějící daň. Pojem chybějící daň potom nelze vykládat úzce, jak to činí krajský soud. Chybějící daní totiž může být nejen daň, kterou některý z článků řetězce přiznal a nezaplatil, ale i daň, kterou daňový subjekt vůbec nepřiznal, nebo ji přiznal v nesprávné výši a později doměřenou daň nezaplatil. Závěry ve věci Filák – podle nichž nelze doměřenou daň považovat za daň chybějící v důsledku daňového podvodu – byly vysloveny v situaci, kdy se tvrzený podvodný řetězec rozpadl (to v nynější věci nenastalo). Krajský soud nepostupoval správně, pokud za jiných skutkových okolností zaujal stejný závěr jako citovaný rozsudek.*“ (zvýraznění doplněno soudem). K uvedenému je však nutné opět zdůraznit, že v případě společností Colombatti a 7System nebyla daň stanovena podle pomůcek, nýbrž na základě dokazování. V tomto směru je tedy námitka žalobkyně nedůvodná. Sám žalovaný v rámci odůvodnění svého rozhodnutí odkázal na několik rozsudků Nejvyššího správního soudu, přičemž i pokud by byl jeho odkaz na rozsudek č. j. 10 Afs 22/2021-57 nepřijatelný, nebyly by ani tak dány důvody pro zrušení napadeného rozhodnutí.

64. Soud souhlasí se žalovaným, že akceptování úvah žalobkyně o chybějící dani a nedoplatku by ve výsledku znamenalo, že daňové subjekty by se vyhnuly jakémukoliv potrestání za podvod na dani pouze tím, že nepodají daňová přiznání, jelikož v takovém případě, pokud by došlo ke stanovení daně podle pomůcek a nikoliv dokazováním, by jejím nezaplacením vznikl (jak tvrdí žalobkyně) pouhý nedoplatek a nikoliv chybějící daň. Pro tento absurdní a neakceptovatelný závěr nelze nalézt oporu v platné právní úpravě ani v citované judikatuře.
65. Ostatně, jak již soud uvedl výše, existence chybějící daně je esenciální, avšak nikoliv jedinou podmínkou pro závěr o daňovém podvodu. Dlužno podotknout, že ne všechny nestandardní okolnosti posuzovaných obchodních transakcí, které poukazují na existenci daňového podvodu, musí současně být i objektivními okolnostmi nasvědčujícími tomu, že daňový subjekt o své účasti v řetězci zasazeném podvodem věděl či vědět měl a mohl. Všechny dané objektivní okolnosti však zpravidla budou současně okolnostmi nestandardními, neboť s ohledem na to, že se v případě objektivních okolností jedná o indicie, které by objektivně měly v daňovém subjektu vzbudit podezření, že se účastní řetězce stíženého podvodem, je nestandardnost jejich obvyklým atributem (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 6. 2023, č. j. 5 Afs 104/2022–45). K (pouze) nestandardním okolnostem pak soud odkazuje na vypořádání námitek pod druhým a třetím žalobním bodem a k objektivním okolnostem na vypořádání čtvrtého až jedenáctého žalobního bodu. Za nesprávnou považuje soud i argumentaci žalobkyně, že je třeba rozlišovat, zda se jedná o daň neodvedenou úmyslně tak, že toto jednání vykazuje znaky podvodu, nebo zda se jedná o nedoplatek či doměření daně. O tom, zda se jedná o podvod na dani či nikoliv, rozhodují skutečnosti, které k chybějící dani přistupují. Je tedy třeba zkoumat, zda ke zjištěnému narušení neutrality daně přistoupily nestandardní okolnosti, na základě kterých je možné mít za to, že k neodvedení daně došlo právě v souvislosti s podvodným jednáním. Jak správně uvedl žalovaný v napadeném rozhodnutí, v případě identifikace nestandardních okolností se nemusí jednat o nezákonné skutečnosti, ale o takové, které ve svém souhrnu svědčí o tom, že daň nebyla odvedena nikoli v důsledku podnikatelského selhání, ale v důsledku podvodného jednání v obchodním řetězci. Rozhodné přitom je posouzení všech skutečností daného řetězce včetně právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 11. 2015, č. j. 9 Afs 163/2015–44 a ze dne 15. 2. 2017 č. j. 1 Afs 53/2016–58). Řečeno jinak, dle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu není zapotřebí přesně prokázat podvod na DPH, je však nutné shromáždit takový soubor důkazů, na jejichž podkladě je možné konstatovat důvodnou domněnku existence daňového podvodu (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 8. 2020, č. j. 1 Afs 304/2019–33, ze dne 28. 5. 2021, č. j. 6 Afs 204/2020-43 a ze dne 15. 9. 2021, č. j. 8 Afs 162/2019-79). Ve zbytku pak soud odkazuje na odůvodnění napadeného rozhodnutí, ve kterém žalovaný důkladně rozebral existenci daňového podvodu.
66. V **druhém žalobním bodě** žalobkyně namítla porušení základních principů právního státu v důsledku odkazu na usnesení o zahájení trestního stíhání. Soud předně uvádí, že z citované pasáže napadeného rozhodnutí nijak neplyne, že by žalovaný z předmětného usnesení vyvodil závěr o účelovém vytvoření obchodních řetězců, a tím zasáhl do čl. 40 LZPS a porušil zásadu presumpce neviny uplatňovanou v trestním řízení. Žalovaný tuto skutečnost uvedl pouze na podporu svých tvrzení. Hodlal tím vyjádřit, že podezřelé aktivity v daném řetězci neshledal pouze on, ale také policie. Žalovaný v důsledku poukazu na usnesení o zahájení trestního stíhání jinými slovy zkonstatoval, že uvedené podporuje jeho tvrzení a zjištění o nestandardnosti obchodního řetězce. Pokud tedy žalovaný na podporu svých

závěrů užil usnesení o zahájení trestního stíhání jiných daňových subjektů, nelze o této skutečnosti v žádném případě hovořit jako o závažném a účelovém porušení principu presumpce nevin. Dlužno doplnit, že závěr žalovaného o daňovém podvodu nestojí na samotné argumentaci týkající se usnesení o zahájení trestního stíhání.

67. Ani **třetí žalobní bod** soud shledal nedůvodným. Jak již uvedl výše, existence chybějící daně není jediným předpokladem závěru o existenci podvodu na DPH, nýbrž podvod musí být konstatován za současné přítomnosti nestandardností v celém obchodním řetězci. Pro tvrzení žalobkyně, že žalovaný účelově a retrospektivně spojoval nesouvislé skutečnosti a dovozoval z nich existenci podvodného řetězce, soud neshledal oporu ve správním spise ani v napadeném rozhodnutí. Neztotožnil se tedy s námitkou žalobkyně, že žalovaný přijal předběžný názor o existenci daňového podvodu a pro podporu svého závěru hledal souvislosti ve skutečnostech, které spolu nikterak nesouvisí. Žalovaný v napadeném rozhodnutí naopak poměrně podrobně vymezil nestandardní okolnosti (v bodech 55 až 61 napadeného rozhodnutí) a existenci objektivních okolností (v bodech 77 až 90 napadeného rozhodnutí), přičemž své závěry řádně odůvodnil. V případě společností Colombatti, 7System, Avantris Trade a COMPERSCO, u kterých identifikoval narušení neutrality daně, vymezil v bodech 59 až 61 zjištěné nestandardní okolnosti, na základě kterých konstatoval, že tyto společnosti se nejeví jako standardní podnikatelé. Společnosti Colombatti a 7System žalovaný zcela oprávněně označil za *missing tradery*, kteří zapříčinili narušení neutrality v řetězci, čímž umožnili odběrateli získat neoprávněnou daňovou výhodu. Společnost L.M.N. COMPANY pak byla článkem typu *buffer*, který v podaných daňových priznáních za předmětná zdaňovací období vykazoval přijatá i uskutečněná plnění v téměř shodné výši, přičemž žalovaný u této společnosti též shledal narušení daňové neutrality.
68. Pokud jde o druhou část žalobní argumentace uplatněné v tomto bodě, soud nesouhlasí s tím, že využití virtuálního sídla, zahraničních jednatelů, absence webových stránek, chybějící ohlášení provozovny či nezakládání účetních závěrek do Sbírký listin v obchodním rejstříku jsou jevy zcela běžné a nijak nepodporují závěr žalovaného o existenci daňového podvodu. Ze skutečnosti, že se uvedené jevy v českém prostředí objevují, automaticky neplyne, že jde o jevy zcela běžné, kterým nelze přisuzovat žádnou váhu. Je tomu právě naopak - zejména k těm aktivitám, které jsou v rozporu s právní úpravou, je nutno přistupovat striktně.
69. Žalovaný v napadeném rozhodnutí k sídlu společnosti Colombatti uvedl, že „*měla sídlo na adrese Rybná 716/24, 110 00 Praha 1 - Staré Město, kdy na této adrese se nachází pětipatrový bytový dům. Vlastníky jednotek v tomto domě jsou fyzické osoby, právníckými osobami s vlastnickým podílem je Hlavní město Praha a společnost Simply Office s.r.o., DIČ: CZ24299987, která poskytuje uvedenou adresu ekonomickým subjektům jako virtuální sídlo. Na adrese Rybná 716/24, Praha 1 je nahlášeno více než 1000 společností.*“ Na uvedené adrese měla sídlo i společnost COMPERSCO. Naproti tomu u společnosti 7System žalovaný konstatoval, že na adrese sídla společnosti se nacházela dvoupatrová vila se zahradou a garáží, kde nebylo jméno společnosti nijak označeno. V obou případech se tak jednalo o virtuální sídla společností, neboť v konečném důsledku obě společnosti fakticky na uvedených adresách nesídlily. Společnosti Colombatti a 7System v daném řetězci měly pouze virtuální sídlo, přičemž nedisponovaly ani zapsanou provozovnou. Společnosti rovněž neměly pro své podnikání dostatečné hmotné zázemí, nedisponovaly webovými stránkami, byly fakticky nedohledatelné, měly neexistující jednatele a nezakládaly písemnosti do Sbírký listin. Soud

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

nezpochybňuje, že např. samotná neexistence internetových stránek, virtuální sídlo apod. nemusí nutně vždy zakládat podvodný charakter obchodních řetězců, v nichž tyto společnosti figurují, nicméně ve svém souhrnu tyto skutečnosti napovídají tomu, že zapojené obchodní společnosti nejsou běžnými obchodníky, resp. že se může jednat o subjekty účastníci se podvodu na DPH. Tuto skutečnost dle přesvědčení soudu správce daně v řízení prokázal (viz níže). Řečeno jinak, výše vyřčené skutečnosti samy o sobě neprokazují, že by se každá z výše uvedených společností účastnila na podvodném jednání, avšak ke zjištěným skutečnostem je třeba přistupovat komplexně. Je pravdou, že internetové stránky mají ze zákona povinnost mít pouze akciové společnosti. To však *a priori* nemůže vyloučit neexistenci webových stránek jako nestandardní okolnosti. Soud v tomto směru odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 7. 2019, č. j. 10 Afs 182/2018-42, v němž soud uvedl, že pokud společnosti nemají vlastní internetové stránky, na internetu není možné dohledat ani žádnou jejich prezentaci, ze které by bylo možné zjistit, jaké zboží nabízely, svědčí to o tom, že k obchodování spíše docházelo v uzavřeném kruhu společností. Logicky vzato tak potenciální obchodní partneři nemají – měřeno standardy druhé dekády 21. století – jak získat informace o těchto společnostech. Žalovaný zcela v souladu s výše citovanou judikaturou přihlédl k neexistenci webových stránek a vyhodnotil ji jako nestandardní okolnost, jelikož internetová (webová) prezentace slouží jako předvedení činnosti společnosti jejím potenciálním obchodním partnerům. Stejně tak nezakládání písemností do Sbírký listin znemožňuje potenciálním subjektům vstupujícím do obchodních vztahů ověřit si finanční zdraví a stabilitu společnosti. Pokud ovšem společnost takto porušuje své zákonné povinnosti, má virtuální sídlo, nedisponuje webovými stránkami a případně ve společnosti působí zahraniční jednatel (resp. neexistující jednatel), nabývají tyto dílčí skutečnosti ve svém souhrnu úplně jiného rázu. S výše uvedeným proto není v rozporu ani žalobkyní zmiňovaný rozsudek č. j. 10 Afs 22/2021-57. Nejvyšší správní soud v něm v bodě 22 uvedl, že „(t)yto znaky nejsou samy o sobě podezřelé ani nezákonné. Ve svém souhrnu však svědčí o tom, že nešlo o běžné obchodní transakce, ale o transakce za účelem získat neoprávněnou výhodu. Na chybějící daň je proto nutné nahlížet tak, že nebyla uhrazena právě kvůli podvodnému jednání. Závěr krajského soudu, že žalovaný nedostatečně popsal souvislost mezi chybějící daní a snahou získat neoprávněnou daňovou výhodu, tak není správný.“. Nejvyšší správní soud tedy uvedl, že jednotlivý výskyt výše uváděných skutečností u daňových subjektů není sám o sobě podezřelý. V případě souběžné existence více těchto skutečností u jednoho daňového subjektu jsou obchodní transakce s tímto subjektem nikoliv běžné. Totožný závěr vyvodil žalovaný, a stejně tak i soud, rovněž v nyní projednávané věci.

70. Co se týče námitek žalobkyně vznesených ke společnosti L.M.N COMPANY, žalovaný své závěry vyjádřil v bodě 62 a 63 napadeného rozhodnutí. Účelovost vytvořených řetězců dovodil mimo jiné ze skutečnosti, že v nich došlo k několikanásobnému neopodstatněnému nárůstu ceny reklamních služeb (viz body 64 až 70 napadeného rozhodnutí). Na základě 23 smluv (nikoli dvou) o poskytování reklamních služeb uzavřených s dodavatelem L.M.N. COMPANY se žalobkyně zavázala zaplatit v jednotlivých měsících smluvní odměnu v rozmezí od 600 000 Kč bez DPH do 2 650 000 Kč bez DPH, celkem pak za všechna předmětná zdaňovací období odměnu 32 025 000 Kč bez DPH. Společnost L.M.N. COMPANY byla personálně propojena s dalšími články řetězce a svou účetní závěrku naposledy zveřejnila ve Sběrce listin za rok 2020. Žalovaným byla společnost L.M.N. COMPANY identifikována jako tzv. *buffer* (viz bod 57 napadeného rozhodnutí), jehož úkolem v řetězci bylo navenek působit jako běžný obchodník, a vytvořit tak zdání legality

plnění zasaženého daňovým podvodem, tedy zastřít vazby mezi jednotlivými články řetězce (zejména mezi *missing traderem* a ostatními články řetězce), a znesnadnit či znemožnit tak odhalení daňového podvodu. V tomto směru je pak logické, že se společnost L.M.N. COMPANY jevila jako bezproblémový subjekt, neboť článek *buffer* má vytvořit jakýsi nárazník mezi jednotlivými subjekty v řetězci (oddělit žalobkyni od ostatních subjektů, u kterých by byly shledány podezřelé skutečnosti). Nemístná je proto argumentace žalobkyně, že ani jedna ze zmíněných nestandardních okolností se netýkala žalobkyně a společnosti L.M.N. COMPANY (což ostatně ani není pravdivé tvrzení). V daném případě je žalobkyni odpírán nárok na odpočet DPH ve vztahu ke zdanitelným plněním od společnosti L.M.N. COMPANY z toho důvodu, že se žalobkyně zapojila do podvodného řetězce, o jehož existenci věděla nebo vědět měla, nikoliv z důvodu problémovosti na straně společnosti L.M.N. COMPANY.

71. Závěrem soud k prvním třem uplatněným žalobním bodům konstatuje, že žalovaný existenci podvodu na DPH prokázal. V napadeném rozhodnutí podrobně své závěry o daňovém podvodu odůvodnil, přičemž vycházel z důkazů, které jsou obsahem správního spisu. Lichá je tedy argumentace žalobkyně, že žalovaný svůj závěr o existenci podvodného řetězce vystavěl na pouhých domněnkách. Závěr žalovaného je dle názoru soudu rovněž v souladu s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60, v němž tento soud zdůraznil, že *„samotné neodvedení daně, které žalovaný vzal za podvodné jednání, podvodem ve smyslu judikatury SDEU není. Povinností správce daně je specifikovat, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval.“* Těto povinnosti žalovaný dostal, neboť v odůvodnění napadeného rozhodnutí velmi podrobně vymezil a konkretizoval, v jakých skutkových okolnostech měl daňový podvod spočívat, přičemž soud na příslušné pasáže pro stručnost odkazuje. Jak ostatně zdůraznil Nejvyšší správní soud ve své judikatuře, *„povinností správních orgánů či dokonce správních soudů není prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod. V daňovém řízení musí být nicméně postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval.“* (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2012, č. j. 1 Afs 37/2012-50). Soud tedy odkazuje na odůvodnění napadeného rozhodnutí, se kterým se ztotožnil, neboť žalobkyně žádnou konkrétní námitku v tomto směru nevznesla.
72. Jak již bylo konstatováno shora, z hlediska posouzení nároku na odpočet daně je rozhodné posouzení všech objektivních okolností vykázané transakce, včetně právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty. Rovněž je třeba vzít v úvahu, zda předmětné obchodní transakce neprobíhaly za podmínek krajně neobvyklých či nelogických. Zejména zda docházelo k úhradám fakturovaných částek, zda byly všechny pohledávky řádným způsobem vymáhány, zda se nejednalo o neobvykle nízké ceny, zda nedošlo k absolutnímu selhání kontrolních mechanismů daňového subjektu či zda se daňový subjekt nechoval neobvykle pasivně při hledání obchodních partnerů, přičemž správce daně může vycházet z mnoha indicií, které mu jsou k dispozici (srov. např. dříve citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 94/2009-156 nebo rozsudek ze dne 10. 6. 2015, č. j. 2 Afs 15/2014-59). *„Každá účetní transakce mezi dodavatelem a jeho odběratelem v řetězci musí být posuzována sama o sobě a charakter jednotlivých transakcí v řetězci nemůže být změněn předchozími nebo následnými událostmi.“* (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006-142; rozsudek ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014-60; rozsudek ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016-38).

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

73. Zmíněné objektivní okolnosti (indicie), byť každá sama o sobě nejsou nezákonné, ve svém souhrnu mohou tvořit logický, ničím nenarušený a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které spolehlivě a jednoznačně prokazují skutečnost, že daňový subjekt o podvodu na DPH věděl, či minimálně vědět mohl. „*I tyto nepřímé důkazy tak spolehlivě prokazují subjektivní stránku jednání daňového subjektu.*“ (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2012, č. j. 1 Afs 26/2012-34, a ze dne 10. 10. 2012, č. j. 1 Afs 37/2012-50). V této souvislosti Nejvyšší správní soud zdůraznil, že „*pokud je s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že dodání je uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, je věcí vnitrostátního soudu odmítnout takové osobě povinné k dani přiznat nárok na odpočet. Osoba povinná k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní podvodného plnění, pak musí být pro účely šesté směrnice považována za osobu účastníci se tohoto podvodu, a to bez ohledu na to, zda má z následného prodeje zboží prospěch, či nikoli. V takové situaci totiž osoba povinná k dani pomáhá pachatelům podvodu a stává se jejich spolupachatelem* (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010-195, nebo rozsudek ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016-38).
74. Klíčovou otázkou pro posouzení nároku žalobkyně na odpočet je také to, zda věděla nebo měla vědět, že se svým zapojením do obchodního řetězce účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, přičemž tuto povědomost žalobkyně je třeba posoudit z hlediska zjištěných objektivních okolností. Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí vymezil řadu objektivních okolností, proti kterým žalobkyně brojila ve čtvrtém až jedenáctém žalobním bodě.
75. Ani žalobní argumentaci uvedenou pod **čtvrtým žalobním bodem** soud neshledal důvodnou. Žalovaný v rámci odvolacího řízení uložil správci daně, aby doplnil dokazování podle § 115 odst. 1 daňového řádu. Na podkladě výsledku uloženého doplnění dokazování byla žalobkyně podle § 115 odst. 2 daňového řádu seznámena s důvody, na základě kterých žalovaný dospěl ke změně právního názoru. Žalobkyni byla dána možnost se k závěru žalovaného vyjádřit a navrhnout doplnění dokazování. Na uvedenou výzvu žalobkyně nijak nereagovala, ke změně právního názoru žalovaného se nevyjádřila a možnosti navrhnout doplnění dokazování nevyužila. Soud tak obecně konstatuje, že skutečnost, proč v případě žalobkyně došlo k přehodnocení právního závěru v odvolacím řízení, má oporu ve spise. Odkaz žalobkyně na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 12. 2020, č. j. 2 Afs 297/2019-40 soud, stejně jako žalovaný, shledal nepřiléhavým. Pokud jde o objektivní skutečnosti, soud odkazuje v tomto směru na body 77 až 90 napadeného rozhodnutí a na vypořádání níže uvedených námitek.
76. **Pátou žalobní námitkou**, v níž žalobkyně brojila proti ceně plnění, se žalovaný zabýval v bodech 64 až 70 a 79 až 80 napadeného rozhodnutí jako jednou z objektivních okolností.
77. Soud k tomuto žalobnímu bodu předně konstatuje, že neprovedení navrhovaného posudku pro posouzení obvyklé ceny plnění správcem daně není v rozporu s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60. Správce daně své závěry zbudoval na značně nadhodnocené ceně šetřených reklamních plnění zjištěné z písemných podkladů, které si zajistil. Obecné konstatování žalobkyně, že závěry žalovaného stojí na laických úvahách, tak není opodstatněné. Žalovaný rovněž provedl orientační výpočet ceny výroby bannerů na webových stránkách www.reklamniplachty.cz. Předmětné podklady se vztahují k obdobné i totožné reklamě, kterou žalobkyně přijala od společnosti L.M.N. COMPANY.

V tomto směru soud odkazuje na body 64 až 70 napadeného rozhodnutí, kde žalovaný shrnul své poznatky k cenám reklamních plnění, a dále na body 79 a 80 napadeného rozhodnutí, kde se žalovaný zabýval cenou plnění jako jednou z objektivních okolností. Soud na rozdíl od žalobkyně nepovažuje za vadu, že žalovaný na základě výše uvedených podkladů učinil vlastní úsudek o poměru fakturované ceny šetřených plnění oproti žalobkyní prokazovanému rozsahu těchto přijatých plnění. V nyní projednávaném případě se nejedná o oblast, která by vyžadovala znalosti, kterými správce daně nedisponuje, jak tvrdí žalobkyně, a proto poukaz žalobkyně na závěr uvedený ve shora citovaném rozsudku není v dané věci aplikovatelný. Žalovaný ve výše uvedených bodech svého rozhodnutí podrobně rozebral, proč v daném řetězci považuje zdanitelné plnění v podobě reklamních služeb za mnohonásobně předražené. Žalobkyně v tomto směru své námitky ani blíže nespecifikovala (vyjma neprovedení znaleckého posudku) a neuvedla, z jakých důvodů jsou závěry žalovaného chybné. Žalobkyně v průběhu roku 2017 a 2018 uzavřela se společností L.M.N. COMPANY smlouvy o reklamě a propagaci, na základě kterých se zavázala uhradit smluvní odměnu v souhrnné výši 32 025 000 Kč bez DPH, ačkoliv by žalobkyní prokázaná přijatá reklamní plnění, pokud by byla pořízena přímo od poskytovatelů reklamních ploch, odpovídala 1 494 832 Kč bez DPH. Správce daně na základě orientačního výpočtu ceny reklamy v deklarovaném rozsahu, jak by mohla být sjednána přímo s poskytovateli reklamních služeb, a za předpokladu dodávky kompletní reklamní služby, zjistil, že by finančně zatížila žalobkyni částkou ve výši cca 2 miliony Kč bez DPH. Žalobkyně ani v žalobě výrazně navýšení ceny reklamních plnění nijak nezduvodnila, ani soudu neosvětlila, jaké obchodní hledisko jí vedlo k odebrání již na první pohled mnohonásobně dražšího reklamního plnění. Dozajista není v souladu s péčí řádného hospodáře, pakliže žalobkyně platila přes 30 milionů Kč za plnění přijatá od společnosti L.M.N. COMPANY, namísto toho, aby tato plnění poříдила od jiných subjektů za násobně nižší ceny a dosáhla tím vyššího zisku, což je legitimní podnikatelské jednání.

78. Závěry žalovaného o „napřímení dodavatelského řetězce“ a o „přirozené snaze generovat maximální zisk“ soud nepovažuje za laické, které by bylo nutno opřít o znalecký posudek. Žalovaný v napadeném rozhodnutí přezkoumatelným způsobem uvedl svá zjištění ohledně objektivních okolností. Argumentace žalobkyně, že nebyla schopna napřímit odběratelský řetězec z důvodu exkluzivity společnosti NIONSPORT u prvoligových klubů, je mimoběžná, neboť žalovaný nevytýkal žalobkyni, že měla přijmout zdanitelná plnění přímo od prvoligových klubů. Žalobkyně přijímala zdanitelná plnění přes několikero společností namísto toho, aby plnění přijala přímo od společnosti NIONSPORT, která se nabídkou reklamních prostor přímo zabývala. S přihlédnutím k tomu, že žalobkyně přijala zdanitelná plnění na základě známosti od společnosti L.M.N. COMPANY, která měla problémy se solventností (viz níže), soud neshledal závěry žalovaného stran ceny plnění nepodloženými. Žalobkyně v rámci řízení ani netvrdila, že by balíčky reklamních služeb nemohla přijímat přímo od společnosti NIONSPORT, a proto je i její argumentace, že přijímala jako zdanitelná plnění balík služeb v podobě reklamního prostoru a nikoliv jednotlivá plnění, zcela bez významu. Ze zjištění správce daně totiž plyne, že reklamní prostory pořídil od prvotního dodavatele první článek řetězce; následně však byly přeprořádány s výrazným navýšením ceny v průběhu řetězce, aniž by do tohoto řetězce v jeho průběhu vstupovaly další reklamní prostory od jiných subjektů.
79. Dlužno doplnit, že žalobkyni, která se vehementně domáhala znaleckého posudku, nic nebránilo, aby navrhovaný znalecký posudek nechala vyhotovit sama, jak ostatně podotkl

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

žalovaný v bodě 106 napadeného rozhodnutí, a to i v řízení před soudem. Žalovaný by pak byl nucen se s předloženými závěry uvedenými ve znaleckém posudku vypořádat. Jestliže žalobkyně v žalobě odkazuje na důkaz *znaleckým posudkem cenových hladin předmětných reklamních služeb za období roku 2017 až 2018*, soudu nezbyvá než konstatovat, že žádný takový důkaz žalobkyně soudu nepředložila. Nicméně ani soud s ohledem na výše uvedené neshledal důvod pro zadání takového znaleckého posudku, neboli neshledal důvod pro provedení tohoto důkazu.

80. Soud neshledal důvodným ani **šestý a desátý žalobní bod**. K neprověření rizikovosti (výběru) dodavatele a k vágnímu znění smluv a daňových dokladů soud uvádí, že argumentace žalobkyně o existenci stabilní a předvídatelné obchodní spolupráce nijak nevyvrací závěr žalovaného o neprověření rizikovosti (solventnosti) společnosti L.M.N. COMPANY ze strany žalobkyně. Písemné smlouvy, na které žalobkyně odkazuje, byly vskutku velmi vágní, rozsah plnění v nich byl vymezen značně stroze, absentovala v nich splatnost smluvní ceny či ošetření odpovědnosti za porušení smluvních povinností, a to v situaci, kdy byla sjednána smluvní odměna ve výši dosahující až milionů korun měsíčně. V tomto směru nelze opomenout ani personální propojení dodavatele žalobkyně se společností, s níž již žalobkyně dříve obchodovala, přičemž tato spolupráce pro ni nedopadla pozitivně, neboť podnikání jednatel společnosti L.M.N. COMPANY již dříve dospělo k insolvenčnímu řízení a žalobkyně byla jedním z věřitelů přihlášených s pohledávkou nemalé hodnoty (viz níže). Ze smluv je rovněž patrné, že neplnění povinností ze strany žalobkyně bylo smluvně postižitelné, nicméně bližší konkretizace toho, co, kdy, v jakém objemu, kde a v jaké kvalitě má společnost L.M.N. COMPANY plnit, absentovala. Naproti tomu byla sjednána sankce v případě prodlení žalobkyně s placením smluvní odměny. Jak správně podotkl žalovaný ve svém vyjádření, absence podrobnější specifikace je v silném nesouladu, jestliže žalobkyně odebírala balíček reklamního prostoru bez bližší specifikace obsahu tohoto balíčku. Žalobkyně svého dodavatele jakkoliv neprověřovala, resp. neověřovala, zda jeho služby i ceny odpovídají standardům v daném tržním segmentu. Závazky a pohledávky z běžné obchodní činnosti nebyly u společnosti L.M.N. COMPANY standardně hrazeny. Soud se ztotožňuje se závěrem žalovaného, že shora uvedené je důkazem o nestabilitě a rizikovosti dodavatele žalobkyně, přičemž žalobkyně si při obezřetném prověření svého dodavatele (pokud by tak ovšem učinila) mohla být vědoma jeho zvýšené rizikovosti.
81. Soud neshledal důvodnými ani námitky uplatněné **pod sedmým žalobním bodem**, v nichž žalobkyně brojila proti závěrům týkajícím se její znalosti předchozích článků řetězce. Ze žalobkyní předložených přijatých faktur a výpovědi jejího jednatele žalovaný zjistil, že žalobkyně znala jednotlivé obchodní články řetězců předcházející jejímu přímému dodavateli, tj. společnosti L.M.N. COMPANY, a s těmito měla přímý obchodní vztah. Žalobkyně tak nelogicky a s absencí ekonomického smyslu přijímala předražená zdanitelná plnění od společnosti L.M.N. COMPANY, ačkoli jednotlivé předchozí články v obchodním řetězci znala. Skutečnost, že žalobkyně nakupovala od společnosti L.M.N. COMPANY celý balík reklamních služeb, na závěrech uvedených v napadeném rozhodnutí nemůže nic změnit. Jak už soud uvedl v rámci vypořádání pátého žalobního bodu, reklamní prostor byl pořízen prvním článkem řetězce a v jeho průběhu nedošlo k pořízení dalších reklamních prostor jinými subjekty. Soud tak stejně jako žalovaný považuje argumentaci, kterou žalobkyně ospravedlňuje důvody své spolupráce se společností L.M.N. COMPANY, za naprosto nedůvěryhodnou. V podrobnostech pak soud odkazuje na body 57 a 82 napadeného rozhodnutí. Lze shrnout, že odběrem zjevně předražených reklamních plnění od společnosti L.M.N. COMPANY nemohla žalobkyně dosáhnout podnikatelského užitku

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

prostřednictvím dlouhodobé a osvědčené reklamní spolupráce za vynaložení pokud možno nejmenších nákladů. Výše uvedené tak svědčí o účelovém vytvoření podvodného řetězce, zvláště pak pokud obchodní partner žalobkyně měl stejného jednatele jako společnost, se kterou žalobkyně dříve spolupracovala a vůči níž byla nucena přihlásit svoje pohledávky ve výši cca 29 milionů Kč do insolvenčního řízení.

82. Soud nepřisvědčil ani argumentaci uvedené pod **osmým žalobním bodem**. K činnosti jednatele žalobkyně po úraze se žalovaný vyjádřil v bodě 83 napadeného rozhodnutí, přičemž soud se s touto jeho argumentací ztotožnil. Pokud žalovaný označil úraz jednatele žalobkyně za vážný, nevidí soud na tomto zkonstatování nic divného, neboť pracovní neschopnost jednatele žalobkyně trvala 2 roky, z čehož 2 měsíce strávil v nemocnici a 14 dní na JIP. Z předmětné délky hospitalizace je tak možno si učinit obecný (laický) úsudek ohledně závažnosti úrazu, který jednatel žalobkyně utrpěl. Nadto o vážnosti zdravotního stavu jednatele žalobkyně hovořila i jeho manželka v rámci svědecké výpovědi. Žalovaný tak nijak nehodnotil závažnost a míru pracovní neschopnosti, ke které bylo třeba mít odborné znalosti. Pokud jednatel žalobkyně byl po 2 roky pracovní neschopný, lze již ze samotného termínu pracovní neschopnosti vyvodit, že se jednalo o nepříznivý stav, který vylučoval jeho schopnost vykonávat práci. Jestliže žalobkyně odkazuje na výsledky manželky jednatele žalobkyně, je soud nucen konstatovat, že tato při svém výsledku nevyprávěla žádné konkrétní skutečnosti týkající se obchodní spolupráce a současně uvedla, že s obchodními partnery nejednala, o ujednáních ve smlouvách nic nevěděla, nevěděla nic o způsobu zajišťování reklam a neměla povědomí o spolupráci se společností L.M.N. COMPANY. Na závěru žalovaného nemůže změnit nic ani to, že jednatel žalobkyně měl po dobu své hospitalizace k dispozici pracovní notebook a v nemocnici měl i pracovní návštěvy. Jak již uvedl žalovaný, pouhá osobní účast jednatelů společností bez dalších zaměstnanců či spolupracovníků (případně jen za účasti rodinných příslušníků) je typická pro články podvodů na DPH. Fakturace mezi žalobkyní a společností L.M.N. COMPANY byla přerušena pouze v červenci 2017, avšak v následujících měsících nebyl fakturační řetězec bez ohledu na hospitalizaci či pracovní neschopnost jednatele žalobkyně přerušena.
83. Námitky soustředěné **pod devátým žalobním bodem** soud rovněž nepovažuje za důvodné. K platbám v hotovosti uvádí, že žalobkyně přijímala platby bezhotovostně, avšak za přijatá zdanitelná plnění platila i v hotovosti částky v nezanedbatelné výši (přes 2 miliony Kč), tedy v daleko rizikovější formě, a to navzdory zveřejněným bankovním účtům. Tuto skutečnost žalobkyně nerozporovala. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS, „(b)otovostní placení lze – na rozdíl např. od bankovního převodu, který za sebou zanechává „papírovou stopu“ vytvořenou nezávislou třetí osobou (bankou) – velmi snadno fingovat, dohodnou-li se na tom aktéři transakce.“. Za nestandardní okolnost lze dozajista považovat platby v hotovosti zvláště v případech, kdy se jedná o nemalé částky. Závěr žalovaného o tom, že hotovostní platby nejsou v rozporu se zákonem, avšak se jedná o jednu z indicií, které ve spojení s dalšími prokazují nestandardní způsob uskutečňování obchodních transakcí, je zcela v souladu s dosavadní judikaturou. Lze shrnout, že hotovostní úhrady ve prospěch společnosti L.M.N. COMPANY lze považovat za nestandardní jednání žalobkyně v rámci jejího obchodování (srov. rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 18. 5. 2018, č. j. 51 Af 21/2017-36). Uvedené umocňuje i to, že v drtivé míře docházelo k úhradám společnosti L.M.N. COMPANY až s odstupem několika měsíců po lhůtě splatnosti, přesto však společnost L.M.N. COMPANY kontinuálně poskytovala plnění žalobkyni a neaplikovala

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

smluvně sjednanou sankci pro případ prodlení žalobkyně s úhradou daňových dokladů. Závěry žalovaného tak soud neshledal spekulativními. Byť žalobkyně argumentuje tím, že předložila odpovídající doklady o přijetí plnění, na těchto daňových dokladech se odkazuje pouze na smlouvy ze dne 30. 12. 2016 a ze dne 30. 12. 2017, avšak v rámci předmětného řízení předložila žalobkyně celkem 23 smluv. Žalobní argumentace je tak v tomto ohledu bezpředmětná.

84. Pokud jde o **třináctý žalobní bod**, soud s argumentací žalobkyně souhlasí potud, že není její povinností studovat zveřejněné informace a stanoviska Finanční správy České republiky. Žalovaný však v tomto směru nekladl žalobkyni k tíži, že porušila nějakou závaznou právní normu, nýbrž zdůraznil, že ve zveřejněné Informaci o činnosti Finanční správy České republiky za rok 2015 je mimo jiné uvedeno, že „V roce 2015 (oproti roku 2014) došlo k výraznému nárůstu výše doměřené daně na DPH s tím, že k tomuto faktu podstatnou měrou přispělo odhalení rozsáhlých podvodných řetězců obchodníků s různými komoditami a poskytovateli služeb (např. drahými kovy, hutním materiálem, tabákovými výrobky, tiskařskými stroji, PHM, telekomunikačními službami, reklamními službami, atd.).“ Dle žalovaného tak mohla žalobkyně vědět, že přijímání reklamních služeb je vnímáno jako rizikové a této skutečnosti měla přizpůsobit své chování. Nicméně dle názoru soudu je třeba reflektovat i to, že žalobkyně uskutečňovala obchodní jednání v řádech milionů Kč. Žalobkyně tedy uskutečňovala nezanedbatelné obchodní transakce, v nichž by při řádné péči měla být obeznámena se situací v oblasti reklamy. Z toho, že studium dokumentů na stránkách Finanční správy České republiky žalovaný v napadeném rozhodnutí zmínil jako poslední z objektivních okolností, lze dovodit, že nešlo o stěžejní důvod pro učinění závěru o účasti žalobkyně na daňovém podvodu. I pokud by soud dovodil, že se v tomto případě nejednalo o jednu z objektivních okolností, na závěru uvedeném v napadeném rozhodnutí by to nic nezměnilo, a to s ohledem na nespočet dalších zjištěných objektivních okolností, jež byly uvedeny shora. I tato poslední žalovaným zmíněná objektivní okolnost nicméně dokresluje laxnost žalobkyně při hledání obchodních partnerů a neobvyklou pasivitu a absenci přiměřené obezřetnosti v obchodních vztazích, které realizovala.
85. K objektivním okolnostem soud závěrem poukazuje na rozsudek ze dne 25. 7. 2019, č. j. 10 Afs 182/2018-42, v němž Nejvyšší správní soud hodnotil jako objektivní okolnost svědčící o daňovém podvodu virtuální sídlo či neexistenci internetových stránek společnosti. Obdobně v rozsudku ze dne 6. 8. 2020, č. j. 1 Afs 304/2019-33 Nejvyšší správní soud stran hodnocení nestandardních okolností uvedl: „Ostatní zjištěné skutečnosti hodnotí soud jako podporující tento závěr – rychlý přeprodej zboží, absence písemné dokumentace, sídlo dodavatelů na virtuálních adresách, absence internetové prezentace dodavatelů a obchod s komoditou, která se vyznačuje vysokou cenou a malými rozměry. Samy o sobě by tyto podpůrné skutečnosti coby nestandardní okolnosti zřejmě neobstály, nicméně v kombinaci s výše uvedenými je možné na ně taktéž poukázat. [...] okolnosti, které v souhrnu nasvědčují existenci daňového podvodu, mohou mít svůj původ v minulosti (např. obchodní historie či minulé personální vazby), v době uzavření transakce (nestandardní obchodní podmínky) i v době následující po uzavření obchodu (např. následná nekontaktnost dotčených osob, náhlé ukončení činnosti, následné nestandardní peněžní toky mezi dotčenými osobami).“ V rozsudku ze dne 18. 6. 2015, č. j. 9 Afs 10/2015–29 Nejvyšší správní soud konstatoval, že absence písemné smlouvy je okolností svědčící o silné nestandardnosti posuzovaných transakcí. V rozsudku ze dne 11. 12. 2014, č. j. 6 Afs 156/2014-47 pak Nejvyšší správní soud uvedl následující: „Nejvyšší správní soud dává stěžovateli za pravdu v tom, že jednotlivé obchodní podmínky nelze izolovaně hodnotit jako jednoznačně nestandardní. Ve svém souhrnu však neumožňují dospět k závěru odlišnému od

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

toho, který nastínil žalovaný a potvrdil krajský soud. Jejich síla tkví právě v jejich komplexnosti, krajský soud tudíž nepochybil, když se výslovně nevěnoval námitkám stěžovatele ohledně standardnosti každé jednotlivé podmínky transakce.“ Soud na základě výše uvedeného v souladu s již citovanou judikaturou Nejvyššího správního soudu opakuje, že ačkoliv objektivní okolnosti samy o sobě nemusí být nezákonné, v nyní projednávané věci ve svém souhrnu tvoří logický, ničím nenarušený a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které spolehlivě a jednoznačně prokazují skutečnost, že žalobkyně věděla, resp. vědět měla a mohla o své účasti na podvodu na DPH.

86. Pokud jde o opatření zabráňující zapojení do podvodu, resp. třetí podmínku, k níž se vztahuje argumentace uplatněná žalobkyní pod **dvanáctým žalobním bodem**, soud připomíná, že ve třetím kroku algoritmu posuzování daňového podvodu se zkoumá, zda daňový subjekt přijal veškerá opatření, která od něj mohla být rozumně vyžadována, aby zajistil, že přijetí plnění nepovede k účasti na podvodu (subjektivní okolnosti). Co se týče rozložení důkazního břemene, správce daně musí prokázat skutečnosti svědčící o existenci podvodu a objektivní okolnosti, na jejichž základě si měl být daňový subjekt vědom své účasti na daňovém podvodu. Je pak na daňovém subjektu, aby prokázal, že přijal opatření, která měla jeho účasti zabránit, a že byl v dobré víře, že plnění, jehož se účastní, není součástí daňového podvodu (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 7. 2019, č. j. 10 Afs 182/2018–42 a v něm citovanou judikaturu, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 2. 2020, č. j. 1 Afs 352/2018–44). Není přitom povinností správce daně uvádět, jaká konkrétní preventivní opatření měl daňový subjekt provést (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 1. 2016, č. j. 4 Afs 233/2015–47, bod 66). Soud zdůrazňuje, že daňovým subjektem přijatá opatření mají vést k zabránění jeho účasti na podvodu. V zásadě tak půjde o taková opatření, která daňový subjekt bude činit před svým zapojením do obchodní transakce (prověření obchodního partnera, hodnocení podmínek, za kterých transakce probíhá, atp.). Ve chvíli, kdy již obchodní řetězec naplní veškeré znaky podvodného řetězce, bude snaha o činění jakýchkoli opatření zpravidla irelevantní, neboť zapojení do podvodu, který již fakticky nastal, nebude možno zabránit (srov. rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 26. 3. 2021, č. j. 55 Af 4/2018-46).
87. Žalovaný se k přijetí rozumných opatření a k dobré víře žalobkyně vyjádřil v bodech 91 až 97 napadeného rozhodnutí. Ze spisového materiálu plyne, že žalobkyně byla seznámena se zjištěními správce daně ohledně podvodu na DPH a její vědomosti o této skutečnosti, přičemž jí byl poskytnut prostor, aby na zjištění správce daně reagovala a sdělila, jaká přijala opatření, aby deklarovala svou obezřetnost v obchodních vztazích. Této možnosti však žalobkyně nevyužila.
88. Jak zjistil žalovaný, žalobkyně prokazatelně ignorovala rizikové znaky společnosti L.M.N. COMPANY, nebyla dostatečně obezřetná, od svého dodavatele přijímala nadhodnocená plnění, aniž by provedla průzkum trhu, obchodovala s tzv. rizikovým plněním, přičemž mohla své účasti na transakcích zatíženým daňovým podvodem předejít bez vynaložení velkého úsilí. Žalobkyně nepostupovala s péčí řádného hospodáře, jestliže netrvala na rozpisu cen jednotlivých reklamních ploch, dále s ohledem na velikost fakturovaných částek nedbala na dostatečná smluvní ujednání, a to ani za situace, kdy společnost L.M.N. COMPANY spojovala osoba totožného jednatele se společností, se kterou žalobkyně dříve navázala obchodní vztah, jenž vyústil v přihlášení pohledávky ve výši bezmála 30 milionů Kč v insolvenčním řízení. Jakákoliv absence sankce nebo zajištění pro případ nesplnění povinností společností L.M.N. COMPANY s ohledem na předchozí spolupráci, která

skončila přihláškou v insolvenčním řízení, je krajně nestandardní, nelogická a vymykající se řádné péči. Uvedené skutečnosti měly žalobkyni dostatečně varovat a žalobkyně měla přijmout přísnější opatření, což se nestalo.

89. Soud uzavírá, že žalobkyně nedodržela dostatečnou míru obezřetnosti a nepřijala dostatečná opatření, která po ní mohou být rozumně vyžadována k ověření, že jí uskutečňované obchodní transakce jí nepovedou k účasti v podvodném řetězci, resp. opatření, jimiž by své účasti v podvodných řetězcích předešla. Žalobkyně nemohla být v dobré víře, že se účastí na předmětných obchodních transakcích nezapojí do podvodného jednání. Nestandardních okolností bylo takové množství (viz výše), že žalobkyně měla zpozornět a dostatečně se zaměřit na obchodní vztah, do nějž se společností L.M.N. COMPANY vstupovala.
90. Závěry o tom, že dané plnění je fiktivní, žalovaný v napadeném rozhodnutí vůbec nevysslovil, soud proto tuto dílčí námitku považuje za bezpředmětnou.
91. Žalobkyni nelze přisvědčit ani v argumentaci, že se jí na první pohled jevila společnost L.M.N. COMPANY jako solidní, neboť pravidelně zakládala do Sbírký listin své účetní závěrky a její majetek ani obchodní podíl nebyly předmětem exekučního řízení. Skutečnost, že společnost L.M.N. COMPANY zakládala do Sbírký listin účetní závěrky, není sama o sobě podstatná, neboť stěžejní je to, co bylo obsahem založených listin, neboť jedině z nich lze získat informace, jak si společnost stojí. Na tuto činnost nicméně žalobkyně rezignovala. Stejně neopodstatněná je proto i námitka stran neprovedení auditu trhu z důvodu nákupu celého balíčku služeb, neboť nákup celého balíčku reklamních prostor není důvodem pro neprovedení průzkumu trhu. Pro koncového zákazníka nemusí vždy hrát roli pouze nejnižší cena, ale také další okolnosti (rychlost poskytnutí požadované služby, blízkost dodavatele, osobní doporučení, zkušenost, komunikace, absence srovnání cen apod.). Koncový zákazník tedy nemusí vždy volit nejlevnějšího poskytovatele, ale orientuje se i jinými okolnostmi. Z uvedených důvodů není námitka žalobkyně, že by koncový zákazník nehradil několikanásobně vyšší ceny, důvodná.
92. Opodstatněná není ani související argumentace žalobkyně, že žalovaný vycházel z nesprávných závěrů, že exkluzivní cena reklamy mezi společnostmi NIONSPORT a prvotligovými kluby je tržní. Lze si jen těžko představit, že by prvotligové kluby prodávaly veškeré reklamní plochy za nevýhodné ceny a setrvaly v nevýhodných smlouvách v případě lepších (výhodnějších) nabídek spolupráce.
93. Soudu není zřejmé, jakou pozitivní roli v podnikání žalobkyně měly hrát vzájemné vztahy a známosti, jestliže jednatel společnosti L.M.N. COMPANY byl jednatelem rovněž ve společnosti, se kterou žalobkyně dříve obchodovala, přičemž toto obchodování skončilo přihláškou pohledávky v mnohamiliónové výši v insolvenčním řízení. K tomu je třeba dodat, že jednatelem společností 7System a Colombatti byly neexistující osoby, s nimiž žalobkyně těžko mohla navázat vzájemné vztahy.

VI. Závěr a náklady řízení

94. Soud tedy neshledal žalobu důvodnou, a proto ji prvním výrokem rozsudku podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl. Protože žalobkyně i žalovaný souhlasili s projednáním věci bez nařízení jednání a soud neshledal potřebu provádět jakékoliv dokazování (o žalobě bylo možné rozhodnout na základě podkladů obsažených ve správním spise), v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. bylo o věci samé rozhodnuto bez nařízení jednání.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

95. Druhý výrok rozsudku o nákladech řízení má oporu v ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s., neboť žalobkyně nebyla ve věci úspěšná a procesně úspěšnému žalovanému žádné důvodně vynaložené náklady v řízení nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud. Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie. Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 24. září 2024

Mgr. Martin Kříž v. r.
předseda senátu