



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Pavla Molka a soudců Mgr. Kateřiny Kopečkové a JUDr. Radana Malíka v právní věci žalobkyně: **Baxant spol. s r. o.**, se sídlem Štěpánská 540/7, Praha 2, zast. Mgr. Filipem Němcem, advokátem se sídlem Opletalova 1535/4, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 6. 2023, č. j. 21936/23/5300-21442-712585, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 24. 7. 2024, č. j. 10 Af 17/2023-79,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Žalobkyně uplatnila ve zdaňovacích obdobích červen a září roku 2017, duben 2018 a srpen až říjen roku 2018 nárok na odpočet daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) na základě daňových dokladů vystavených společností STAY FIT s. r. o. (dále jen „STAY FIT“) za dodání reklamního plnění (vysílání reklamních spotů na LED obrazovkách v Brně a Znojmě). Předmětem ekonomické činnosti žalobkyně je řeznictví a uzenářství. Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) nárok na odpočet DPH z těchto plnění neuznal z důvodu jejich zasažení podvodem na DPH. Proti dodatečným platebním výměrům správce daně podala žalobkyně odvolání, které žalovaný v záhlaví uvedeným rozhodnutím zamítl a dodatečné platební výměry potvrdil.

[2] Rozhodnutí žalovaného napadla žalobkyně žalobou podanou u Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“), který ji zamítl kasační stížností napadeným rozsudkem.

[3] Městský soud s odkazem na závěry rozsudku rozšířeného senátu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, č. 2162/2011 Sb. NSS, předně uvedl, že v případech, kdy žalobkyně vytkla napadenému správnímu rozhodnutí vady pouze v obecné rovině, vyjádřil se k nim rovněž pouze obecně. Obecné odkazy žalobkyně na odvolání a obsah správního spisu

nepředstavují důvody, proč žalobkyně rozporuje vypořádání určité odvolací námitky, co konkrétně z obsahu spisu podporuje její názor a na základě jakých důvodů nesouhlasí se závěry žalovaného (rozsudek NSS ze dne 21. 11. 2019, č. j. 10 As 323/2018-39). Podle městského soudu to platí tím spíše, že žalobkyně v daňovém řízení uplatnila desítky podání a několik rozsáhlých doplnění odvolání v souhrnu přesahujícím 140 stran textu.

[4] Městský soud dále s odkazem na judikaturu NSS nepřisvědčil námitce dřívějšího materiálního zahájení daňové kontroly. Úkony, na něž žalobkyně odkazovala v řízení před správcem daně (sdělení ze dne 1. 4. 2020, č. j. 1196646/20/3218-62562-801531, odkazující na výzvy správce daně k doložení dokladů k plněním přijatým od společnosti STAY FIT), nevybočují z mezí vyhledávací činnosti ve smyslu § 78 odst. 1 až 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“).

[5] Co se týče sporu o zastoupení žalobkyně při úkonu správce daně, kterým se pokoušel zahájit daňovou kontrolu, městský soud přisvědčil závěrům žalovaného, že u správce daně nebyla uplatněna plná moc, kterou by žalobkyně zmocnila k zastupování JUDr. Šmejkal, který se dne 1. 7. 2020 dostavil ke správci daně. Žalobkyně byla zastoupena daňovou poradkyní Bc. Janou Hůlovou, kterou také správce daně k jednání předvolal. Podle městského soudu je tudíž logická i výhrada správce daně v protokolu o jednání, že daňová kontrola byla zahájena s podmínkou, že *„plná moc, která byla dle sdělení JUDr. Šmejkal zaslána ke správci daně, bude obsahovat zmocnění jeho osoby k danému úkonu“*. V době jednání dne 1. 7. 2020 byla totiž otázka zastoupení sporná. Taková plná moc však nebyla správci daně předložena ani dodatečně, což správce daně shrnul ve výzvě ze dne 8. 7. 2020, kterou vyzval žalobkyni k zahájení daňové kontroly. Další komunikace pak probíhala mezi správcem daně a společností GOODWILL PARTNER, s. r. o. (dále jen „GOODWILL PARTNER“). Správce daně reagoval na plné moci vymezující zmocnění této společnosti k různým úkonům. Plnou mocí ze dne 27. 5. 2020 předloženou na začátku srpna 2020 žalobkyně zmocnila uvedenou společnost k tomu, aby za ni jako daňový poradce činila *„veškeré hmotně právní a procesně právní úkony s veškerými správci daní a poplatků i s dalšími úřady ve věcech daní a poplatků v rozsahu: nahlášení do daňového spisu, vyhledávací činnost, postupy k odstranění pochybností, daňové kontroly, pokud jde o DPH a úkony realizované dle zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád nebo souvisejících předpisů.“* Správce daně setrval na tom, že žalobkyni společnost GOODWILL PARTNER při jednání dne 1. 7. 2020 nezastupovala, a k předložené plné moci konstatoval pochybnosti o rozsahu zmocnění. Až dne 26. 5. 2021 předložila žalobkyně plnou moc, kterou dne 11. 5. 2021 zmocnila společnost GOODWILL PARTNER k veškerým hmotněprávním i procesněprávním úkonům v jednání s veškerými správci daní včetně podání a přijímání písemností, kromě zpracování a předložení daňových priznání a hlášení.

[6] Městský soud s odkazem na rozsudek NSS ze dne 27. 9. 2018, č. j. 9 Afs 199/2018-35, uvedl, že v oblasti správy daní je kladen zvláštní důraz na to, aby byl rozsah zmocnění vymezen dostatečně konkrétně, přesně a jasně. Dostatečné vymezení rozsahu zmocnění slouží zejména k ochraně práv daňového subjektu. Zabezpečuje, aby správce daně nejednal v daňových záležitostech, které zahrnují nejruznější důvěrné informace, s jinou osobou než s tou, kterou si daňový subjekt k jednání za sebe v dané věci vybral, a neporušil tak zákonem uloženou povinnost mlčenlivosti. Je tedy namístě, aby správce daně postavil najisto, zda v konkrétní věci jedná s oprávněnou osobou. Skutečnost, že zástupce společnosti GOODWILL PARTNER tvrdil, že jedná za žalobkyni, ještě nemusela znamenat, že je

pokračování

k tomu v takovém rozsahu i zmocněn. Městský soud s odkazem na rozsudek NSS ze dne 27. 1. 2021, č. j. 4 Afs 334/2018-33, poznamenal, že zástupce mohl teoreticky uplatnit u správce daně v dané době (1. 7. 2020) dokonce tři podoby plné moci o různém rozsahu oprávnění společnosti GOODWILL PARTNER k zastupování (plné moci ze dne 8. 5. 2020, 11. 5. 2020 a 27. 5. 2020). Z tvrzení žalobkyně není ani zřejmé, která z uvedených plných mocí měla být odeslána poštou správci daně. Ač to žalobkyně opakovaně tvrdila, nepředložila jediný přesvědčivý důkaz o tom, že by plnou moc odeslala správci daně tak, aby byla účinně uplatněna již ke dni 1. 7. 2020. Podle městského soudu si žalobkyně musela být vědoma spornosti zastoupení, neboť správce daně ji na to ve výzvě k zahájení daňové kontroly ze dne 8. 7. 2020 doručené prostřednictvím stávající zástupkyně upozornil.

[7] Městský soud dále zdůraznil, že v zájmu dostatečného zjištění skutkového stavu a skutečností pro správné zjištění a stanovení daně správce daně i žalovaný vycházeli i z podání, která žalobkyně učinila v době sporu o zastoupení. Žalobkyně tedy nebyla nijak zkrácena na svých právech tím, že by nebyla zohledněna podání, která v daném období učinila. Městský soud uzavřel, že v důsledku nevyjasnění otázky zastoupení, která tížila žalobkyni, nedošlo k zahájení daňové kontroly a nastaly podmínky pro postup správce daně předvídaný v § 87 odst. 5 a 6 daňového řádu, v tehdy účinném znění.

[8] Městský soud dále shrnul podklady obsažené ve správním spisu a uvedl, že z nich plynou dostatečné skutkové důvody pro závěr o účasti žalobkyně na podvodném jednání ve smyslu judikatury Soudního dvora EU a NSS týkající se odepření nároku na odpočet DPH z důvodu zapojení daňového subjektu v řetězci zatíženém podvodem. Správce daně postupoval podle třístupňového testu k prokázání účasti daňového subjektu na takovém řetězci (rozsudek NSS ze dne 20. 1. 2021, č. j. 10 Afs 206/2020-41, ve věci *PM Trading*, bod 13). Některé zjištěné okolnosti přitom mají význam současně pro více kroků tohoto testu. Skutkovou situaci je nutno posoudit komplexně tak, zda veškeré zjištěné indicie ve svém souhrnu svědčí o splnění podmínek pro odepření nároku na odpočet DPH z důvodu zapojení do podvodného řetězce.

[9] Městský soud poukázal na to, že v řetězci došlo k narušení neutrality daně u dodavatele STAY FIT, který neuhradil doměřenou daň. Správce daně tomuto dodavateli, který v řetězci vystupoval v pozici tzv. „cross invoicer“, tedy subjektu, který výstupy ze své skutečné činnosti snižuje fiktivními vstupy, neuznal nároky na odpočet DPH. U společnosti STAY FIT došlo ke změně jednatele a společníka šest dní po zahájení daňové kontroly, přičemž nový jednatel byl tzv. bílým koněm. Městský soud dále poukázal na několikanásobně nadhodnocené ceny reklamních služeb. Žalobkyně přitom nevyjednávala o ceně ani neoslovila jiné reklamní agentury s poptávkou. Reklamní spoty v Brně na náměstí Svobody a na Staré osadě byly nižší kvality. Reklama nebyla efektivní, obsah reklamních spotů nebyl zaměřen na nábor nových zaměstnanců, jak tvrdila žalobkyně. Z účetních podkladů žalobkyně vyplývá, že k nárůstu obrátu nedošlo v souvislosti s navýšením počtu zaměstnanců. Její hospodářský výsledek byl dokonce snížen nákladem na uvedené reklamní služby. Žalobkyně nedoložila, že by vyhodnocovala efektivitu reklamních služeb, a nedoložila denní zásah reklamy.

[10] Městský soud dále poukázal na to, že společnost STAY FIT nelze považovat za standardního poskytovatele reklamního plnění. V letech 2017 a 2018 tato společnost

nabízela služby fitness studia, přičemž účetní závěrku zveřejnila naposledy za rok 2013. Tvrzení žalobkyně o navázání spolupráce s tímto dodavatelem na základě osobní známosti neodpovídá zjištění správce daně, že společnost STAY FIT převzala koncové odběratele na základě kupní smlouvy od společnosti MAREK & MICHAL s. r. o.

[11] Městský soud přisvědčil žalobkyni, že nemusela přímo vědět o tom, že obchody jejího dodavatele jsou v jiných člancích řetězce zatíženy podvodem. Nicméně městský soud s odkazem na závěry rozsudku NSS ze dne 16. 4. 2019, č. j. 4 Afs 104/2018-79, uvedl, že existovaly dostatečné indicie, že žalobkyně o své účasti na podvodu na DPH vědět mohla a měla. Cena reklamy byla značně nadhodnocená, viditelnost reklam byla omezená a žalobkyně si neporovnála nabídku s žádnými nabídkami jiných reklamních společností. Reklamní plnění přijímala od společnosti, která se primárně věnovala jiné činnosti. Za těchto okolností se reklamní plnění jeví jako neefektivní pro podnikání žalobkyně. Městský soud rovněž odkázal na rozhodnutí žalovaného, který vyložil, že přínos nových zaměstnanců není vzhledem k hodnocení účasti žalobkyně na podvodu na DPH podstatný. Reklama nebyla náborovou reklamou na příjem zaměstnanců, ale týkala se žalobkyně a služeb, které poskytovala v oboru řeznictví. Podle městského soudu je podstatné, že sama skutečnost, že žalobkyně přijala nové zaměstnance či došlo k nárůstu obrátu, nijak nevyvrací výše shrnuté objektivní okolnosti spolupráce žalobkyně a STAY FIT.

[12] K obecné námitce, že žalovaný řádně nehodnotil důkazy, nebo je opomenul, městský soud shrnul obsah správního spisu, z něhož plyne, že správce daně vycházel z daňových dokladů, úhrady dokladů, smluv o reklamních službách, znaleckého posudku Ing. Vladimíra Kuchaře č. 15/02/2022, jednotlivých vyjádření žalobkyně, fotodokumentace, místního šetření, videozáznamů a výslechů svědků. Správce daně dále zohlednil výstupy a podklady z daňové kontroly u společnosti STAY FIT a odpovědi na výzvy společností poskytujícím obdobná reklamní plnění a údaje z obchodního rejstříku. Stejně podklady hodnotil žalovaný a konstatoval, že z uvedených důkazů plyne, že se žalobkyně účastnila obchodů zatížených daňovým podvodem. Žalobkyně konkrétně nenamítala, které další důkazy by měly být hodnoceny.

[13] Podle městského soudu žalobkyně při uskutečnění obchodního vztahu spočívajícího toliko v příjmu plnění a zaplacení za něj rezignovala na obezřetnost. První dostupnou indicií pro ni mělo být to, že dodavatel STAY FIT nezakládal účetní závěrky a na webových stránkách byla jeho činnost prezentována jako služba fitness studia. Žalobkyně ani žádná konkrétní opatření, která by učinila, v žalobě neuvedla. Pokud odkázala na jednání u správce daně dne 28. 6. 2021, kde měla doložit přijetí opatření s tím, že jednání proběhlo jinak, než jak je popsáno v protokolu, městský soud této námitce nepřisvědčil. Z ničeho neplyne, že by jednání mělo mít jiný průběh, ani že by na tomto jednání žalobkyně správci daně prokazovala či předkládala zmiňovaná opatření. Z protokolu o jednání naopak vyplývá, že zástupce žalobkyně uvedl, že podklady předloží na jednání dne 30. 6. 2021. Žádné podklady však na zmiňovaném jednání ani později nepředložil. Přestože žalobkyně byla konfrontována se závěry správce daně o její účasti na podvodném jednání, neoznačila žádné konkrétní podklady, které by měly svědčit v její prospěch.

[14] Městský soud nepřisvědčil ani námitce, že žalovaný opomenul vypořádat část odvolacích námitek. Žalovaný shrnul, že odvolání a jeho doplnění mají v součtu stovky stran, a poukázal na jejich nepřehlednost. Podle městského soudu žalovaný nepochybil,

pokračování

pokud vůči odvolacím námitkám vystavěl ucelený argumentační systém a nadto srozumitelné a stěžejní odvolací námitky řádně označil, zrekapituloval a srozumitelně vypořádal.

[15] K námitce nesprávného posouzení žádosti žalobkyně o podklady k nestrannosti úředních osob městský soud odkázal na rozhodnutí žalovaného, který zrekapituloval, že žalobkyně v odvolání žádala o poskytnutí komunikace mezi orgány finanční správy v dané věci, o poskytnutí seznamu osob, které se účastnily podnětů a kritik pracovníků zástupce a předávání spisových podkladů osobám, které nejsou nebo v rozhodné době nebyly ve služebním nebo pracovním poměru ke státnímu orgánu. Žalobkyně dále žádala o seznam osob, kterým byly poskytnuty spisové podklady. Podle městského soudu šlo o obecnou námitku podjatosti neidentifikovaných osob podílejících se na správě daní, kterou žalovaný řádně vypořádal tak, že žalobkyně nekonkretizovala, které postupy či správní akty má na mysli. Žalovaný dále uvedl, že komunikace mezi úředními osobami ve věci je součástí správního spisu a že mu není známo, že by byly vedeny listiny mimo spis, a nemůže je tedy identifikovat. Dále žalovaný uvedl, že si není vědom toho, že by spisové podklady byly poskytnuty třetím osobám, a ani k tomu vzhledem k neveřejnosti daňového řízení není důvod. Tyto konkrétní závěry žalobkyně v žalobě nerozporovala.

[16] Městský soud neshledal důvodnou ani námitku, že správce daně pochybil, pokud podání žalobkyně ze dne 27. 9. 2021 a 12. 11. 2021 posoudil jako nulová dodatečná daňová přiznání k DPH za zdaňovací období měsíce srpna 2018, září 2018 a října 2018, a nepřisvědčil ani námitce nekompletnosti správního spisu.

[17] Pokud jde o žalobní námitku, že rozhodnutí žalovaného bylo ovlivněno osobami, u kterých byly dány pochybnosti o jejich nepodjatosti ve vztahu k zástupci žalobkyně, městský soud s odkazem na § 77 odst. 1 daňového řádu uvedl, že z námitky nijak nevyplývá, v jakých konkrétních souvislostech a okolnostech by měla spočívat podjatost úředních osob. Ze žaloby obecně vyplývá nesouhlas žalobkyně s procesním postupem a s právním názorem správce daně a žalovaného. Výtky se svou podstatou vztahují k procesnímu postupu a rozhodování a bez vylíčení konkrétních souvislostí, z nichž by mohla vyplývat pochybnost o nepodjatosti úředních osob, je podle městského soudu nelze podřadit pod důvody ve smyslu § 77 odst. 1 písm. c) daňového řádu (rozsudek NSS ze dne 25. 11. 2020, č. j. 6 Afs 56/2020-38, bod 30).

II. Obsah kasační stížnosti žalobkyně a vyjádření žalovaného

II. a) Kasační stížnost žalobkyně

[18] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) napadla rozsudek městského soudu kasační stížností z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

[19] Stěžovatelka předně opakuje veškerou argumentaci, kterou uplatnila vůči správci daně a žalovanému, stejně jako ji zrekapitulovala v žalobě, a namítá její nedostatečné vypořádání. Nesouhlasí s městským soudem, že její žalobní námitky byly obecné, přičemž z napadeného rozsudku není zřejmé, o jaké námitky šlo. Městský soud rovněž pouze beze zbytku převzal argumenty správce daně.

[20] Podle stěžovatelky městský soud nedostatečně vypořádal podjatost úředních osob zúčastněných na rozhodování věci, stejně jako přešel žalobní argumentaci týkající se zacílení reklamy na nábor nových zaměstnanců a nepodrobil kritickému zkoumání samotnou realizaci reklamy. Městský soud nesprávně posoudil otázky spojené s tím, jak žalovaný vyhodnotil údajně podezřelé okolnosti, zejména změnu jednatele společnosti STAY FIT, neplnění jejích evidenčních povinností, neprezentování poskytování reklamních služeb. Stěžovatelka namítá, že označila správci daně a žalovanému důkazy a navrhla výsledky zaměstnanců přijatých na základě náborové kampaně. Pokud správce daně stěžovatelce vytýkal, že se počty zaměstnanců nezvyšovaly odpovídajícím způsobem, opomenul běžnou fluktuaci pracovní síly. Stěžovatelka v tomto směru nesouhlasí se závěrem městského soudu, že bylo nadbytečné dále prokazovat otázky související s nábořem nových zaměstnanců.

[21] Pokud jde o námitku dřívějšího zahájení daňové kontroly, podle stěžovatelky bylo nadbytečné, aby prokazovala v řízení před městským soudem obsah úkonů správce daně přede dnem 1. 7. 2020. Stěžovatelka má dále za to, že jí městský soud přisvědčil v tom, že plná moc ze dne 27. 5. 2020 byla platná a účinná. Správce daně ani žalovaný před vydáním rozhodnutí ani nereagovali na podání zástupce stěžovatelky a na důkazní návrhy, které byly toliko zakládány do spisu.

[22] Stěžovatelka dále namítá, že v posuzované věci nebyly splněny podmínky pro stanovení daně mimo daňovou kontrolu, protože se daňové kontrole nevyhýbala. Správce daně měl dát zástupci stěžovatelky alespoň jednu další možnost k zahájení daňové kontroly, pokud měl za to, že daňová kontrola nebyla dne 1. 7. 2020 zahájena. Správce daně měl na podání ze strany jejího zástupce učiněná v období od 1. 7. 2020 reagovat výzvami na odstranění vad. Postup správce daně založil vady řízení, které brání závěru městského soudu, že se stěžovatelka účastnila řetězce zatíženého podvodem na DPH.

[23] Stěžovatelka na své argumentaci setrvala v navazujících podáních, v nichž reagovala na vyjádření žalovaného a rozvíjela výše shrnutou argumentaci. Doplnila, že závěry městského soudu, které se týkají dřívějšího materiálního zahájení daňové kontroly, jsou vnitřně rozporné. Městský soud se rovněž nedostatečně vypořádal se závěry rozsudku NSS ze dne 15. 3. 2022, č. j. 7 Afs 39/2020-29, na něž v této souvislosti odkázal. Postupy správce daně překročily zákonné meze vyhledávací činnosti. Městský soud nezohlednil pozdější judikurní vývoj reprezentovaný závěry rozsudku NSS ze dne 9. 1. 2024, č. j. 3 Afs 176/2022-46, který klade důraz na materiální stránku činnosti správce daně. Stěžovatelka s odkazem na rozsudky Soudního dvora EU ze dne 11. 11. 2021, *Ferimet*, C-281/20, ECLI:EU:C:2021:910, a ze dne 9. 12. 2021, *Kemwater ProChemie*, C-154/20, ECLI:EU:C:2021:989 (dále jen „rozsudky Soudního dvora ve věcech *Ferimet* a *Kemwater ProChemie*“), zdůraznila, že prokázala, že je plátcem DPH.

II. b) Vyjádření žalovaného

[24] Žalovaný navrhuje zamítnutí kasační stížnosti s tím, že se ztotožňuje s posouzením věci městským soudem. V dané věci bylo prokázáno, že stěžovatelka mohla či měla vědět o tom, že se účastní podvodu na DPH. Obchodování v předmětných zdaňovacích obdobích probíhalo stále ve stejném schématu. Reklama byla přeprodána stěžovatelce od subdodavatelů přes fakturační článek společnost STAY FIT. V tomto řetězci byly detekovány nestandardní znaky a bylo zjištěno narušení neutrality DPH. Současně byly

pokračování

v daňovém řízení prokázány takové objektivní okolnosti, které spolehlivě svědčí o tom, že stěžovatelka o své účasti na transakcích stížených podvodem na DPH vědět mohla či měla. Stěžovatelka nedoložila, že přijala dostatečná opatření k tomu, aby zabránila své účasti na podvodu na DPH.

[25] Pokud jde o kasační argumentaci týkající se efektivnosti reklamy, žalovaný uvádí, že nebylo možné vysledovat vztah mezi náklady vynaloženými na reklamu, která cílila na prezentaci činnosti stěžovatelky, a růstem zaměstnanců, resp. růstem obrátu stěžovatelky. Jak již žalovaný uvedl ve svém rozhodnutí, v roce 2017 se sice zvýšil počet zaměstnanců stěžovatelky o 45, nicméně v dalším roce její obrat prudce vzrostl i s méně zaměstnanci. Stěžovatelce lze přisvědčit, že mezi léty 2016 až 2018 vzrostl obrat společnosti o 55 %, nicméně se tak nestalo z důvodu většího počtu zaměstnanců.

[26] Pokud jde o námitky týkající se sporu o zastoupení stěžovatelky pro účely zahájení daňové kontroly, žalovaný uvádí, že teprve generální plná moc ze dne 11. 5. 2021 uplatněná u správce daně dne 26. 5. 2021 vyjasnila otázku jejího zastoupení. K námitce dřívějšího zahájení daňové kontroly žalovaný uvádí, že správce daně nepřekročil meze vyhledávací činnosti. Je třeba mít na paměti rozdíl mezi vyhledávací činností a daňovou kontrolou. Účelem vyhledávací činnosti je získat a shromáždit předběžné informace o daňových subjektech, které lze využít v daňovém řízení ke stanovení daně ve správné výši. Daňová kontrola pak slouží k tomu, aby správce daně mohl zjistit a prověřit daňový základ, tedy v daném případě ověřit správnost přiznané daňové povinnosti. Na rozdíl od obecné vyhledávací činnosti je účelem daňové kontroly objasnění konkrétních pochybností ve stanoveném předmětu a rozsahu.

[27] V navazujících podáních žalovaný setrval na svých závěrech. Poukázal rovněž na nepřítomnost judikатурních odkazů stěžovatelky, a to zejména pokud jde o odkaz na rozsudky Soudního dvora EU ve věcech *Ferimet* a *Kemwater ProChemie*, které řeší otázku prokázání dodavatele plnění v postavení plátce DPH.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[28] Kasační stížnost je přípustná, byla podána osobou k tomu oprávněnou, včas a z důvodů, které zákon připouští, a stěžovatelka je zastoupena advokátem.

[29] NSS posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných přípustných důvodů a zkoumal, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.). NSS dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[30] NSS předně uvádí, že kasační stížnost, která byla opakovaně doplňována, obsahuje zejména argumentaci, kterou již stěžovatelka uplatnila v daňovém řízení a zopakovala před městským soudem. Tato argumentace směřuje převážně proti postupům a dílčím závěrům správce daně. NSS připomíná, že soudní řízení není pokračováním daňového řízení (rozsudek NSS ze dne 18. 7. 2019, č. j. 1 Afs 44/2019-41, bod 20). Jak uvedl NSS v usnesení ze dne 30. 6. 2020, č. j. 10 As 181/2019-63, č. 4051/2020 Sb. NSS, „aby vůbec byla kasační stížnost způsobilá k projednání, musí kvalifikovaným způsobem zpochybňovat právě rozhodnutí krajského soudu, proti němuž byla podána, a nikoli nějaký jiný akt (byť třeba i věcně související

nebo předcházející napadenému rozhodnutí krajského soudu).“ Podstatné však je, že rozsudek městského soudu obsahuje podrobnou argumentaci, která vysvětluje, že napadané postupy správce daně i věcné závěry žalovaného jsou správné a zákonné. V souladu se zásadou hospodárnosti a ekonomie řízení pak není smyslem soudního přezkumu stále dokola podrobně opakovat již jednou správně vyřčené, což platí i pro kasační přezkum (rozsudek NSS ze dne 29. 5. 2013, č. j. 2 Afs 37/2012-47).

[31] V posuzované věci daňové orgány identifikovaly ve svém souhrnu typické znaky řetězce transakcí, jejichž hlavním účelem je získání daňové výhody. Správce daně postupnými kroky prokazoval existenci daňového podvodu. V rámci prvního kroku zjistil narušení neutrality daně, nadhodnocenou cenu reklamy, což opřel o závěry znaleckého posudku k ceně obvyklé za srovnatelné reklamní kampaně, dále poukázal na okolnosti týkající se změny na pozici jednatele společnosti STAY FIT po zahájení daňové kontroly u této společnosti, kdy nový jednatel s bydlištěm na adrese magistrátu předal osobě, která v této společnosti působila, veškeré přístupové údaje k e-mailům, bankovním účtům, datovým schránkám atd. Správce daně dále hodnotil skutečnosti, z nichž plyne, že stěžovatelka měla a mohla vědět o své účasti na daňovém podvodu (neefektivita reklamy a nezájem stěžovatelky o její provedení, neporovnání cenových nabídek, výběr dodavatele, který nezveřejňuje účetní závěrky a nemá jako předmět činnosti poskytování reklamních služeb). Je již ustáleně judikováno, že povinností daňových 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 (rozsudky NSS ze dne 10. 10. 2012, č. j. 1 Afs 37/2012-50, ze dne 18. 10. 2018, č. j. 9 Afs 333/2017-63, či ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60, č. 3705/2018 Sb. NSS, ve věci *VYRTYCH*). Tomuto požadavku v nyní posuzované věci daňové orgány dostály.

[32] Pokud jde o kasační námitky směřující vůči závěrům městského soudu, tak NSS předně nemá co vytknout způsobu, jakým městský soud přistoupil k vypořádání žalobních námitek. Pokud byla žaloba (shodně jako velká část kasační stížnosti) koncipována jako shrnutí dosavadního řízení a podání učiněných před správcem daně a žalovaným, městský soud se správně zaměřil na to, zda rozhodnutí žalovaného obsahuje ucelenou argumentaci, která by poskytovala dostatečnou odpověď na podstatu argumentů stěžovatelky. NSS v rozsudku ze dne 23. 11. 2017, č. j. 1 As 299/2016-59, vyslovil, že *„rozsah reakce soudu na konkrétní námitky by měl být co do šíře odůvodnění přiměřený. Soudy proto nemusejí odpovědět na každou jednotlivou dílčí argumentaci, zpravidla postačuje, jsou-li vypořádány alespoň základní námitky účastníka řízení (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008-13).“* Ústavní soud v bodě 68 nálezu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, pak výstižně uvádí, že *„[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.“* Těmto požadavkům městský soud ve svém rozsudku beze zbytku dostál.

[33] V této souvislosti není důvodná ani námitka, že městský soud nevysvětlil, jak dospěl k závěru o obecnosti některých žalobních námitek. Městský soud dostatečně přesně vymezil žalobní námitky, kterým se věnoval, a uvedl, že pokud žalobkyně nevyložila, v čem rozporuje vypořádání odvolací námitky a co konkrétně z obsahu spisu podporuje její názor,

pokračování

nemohl na obecnou argumentaci reagovat jinak než rovněž v obecné rovině (NSS, pokud jde o hodnocení žalobních námitek jako obecných, odkazuje na body 37, 122, 127, 131, 136, 152, 157 a 175 napadeného rozsudku). Pokud jde o namítanou podjatost pracovníků daňových orgánů, za situace, kdy stěžovatelka v žalobě nespecifikovala konkrétní osoby, ani konkrétní důvody, z nichž dovozovala podjatost ve smyslu § 77 odst. 1 daňového řádu, není důvodná ani námitka, že městský soud i tuto námitku nesprávně vyhodnotil jako obecnou. Městský soud správně vyšel z toho, že ze žalobní argumentace nijak nevyplývá, v jakých konkrétních souvislostech a okolnostech by v dané věci měla spočívat podjatost úředních osob. Další v kasační stížnosti zopakovanou obecnou námitku, že žalovaný opomenul důkazy a vyjádření předkládané stěžovatelkou, vypořádal již městský soud, když shrnul všechny podklady, z nichž správce daně a žalovaný vycházeli. Stěžovatelka v žalobě ani v kasační stížnosti neuvádí žádný konkrétní důkazní návrh či vyjádření, jehož opomenutí by založilo nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného či zpochybnilo komplexní hodnocení transakcí stěžovatelky se společností STAY FIT, jak je provedl správce daně a žalovaný.

[34] Pokud jde o odlišný náhled stěžovatelky na okolnosti, které správci daně znemožnily zahájit daňovou kontrolu, NSS uvádí, že její argumentace nijak nevyvrací závěry městského soudu, že zahájení daňové kontroly dne 1. 7. 2020 bránilo pochybnosti o existenci zastoupení stěžovatelky JUDr. Šmejkallem, resp. společností GOODWILL PARTNER. U tohoto jednání JUDr. Šmejkal žádnou plnou moc nepředložil a odkázal na blíže nespecifikovanou plnou moc, kterou měl zaslat poštou. Jak správce daně zjistil, v té době byla společnost GOODWILL PARTNER stěžovatelkou zmocněna pouze k nahlížení do spisu z vyhledávací činnosti prováděné Územním pracovištěm v Trinci a k provedení „nezávislého forenzního prověření“ sdělení téhož pracoviště. Správce daně přitom dal stěžovateli dostatečný procesní prostor vyjasnit otázku jejího zastoupení touto společností ke dni 1. 7. 2020 a nijak jí v tom nebránil. Byla to sama stěžovatelka, která zvolila procesní strategii podrobně popsanou již v rozhodnutí žalovaného. Zastoupení společností GOODWILL PARTNER bylo vůči správci daně účinné až uplatněním plné moci pro uvedenou společnost u správce daně dne 26. 5. 2021. Správce daně tedy důvodně vycházel z toho, že stěžovatelka byla do té doby zastoupena daňovou poradkyní. Proto postupoval správně, pokud dne 8. 7. 2020 zaslal stávající zástupkyni stěžovatelky (marně) výzvu k zahájení daňové kontroly podle § 87 odst. 2 daňového řádu, který stanoví, že *neumožní-li daňový subjekt správci daně zahájit daňovou kontrolu, může k tomu být správcem daně vyvolán*.

[35] NSS nemůže přisvědčit ani námitce, že městský soud uznal, že jedna z dodatečně (dne 6. 8. 2020) předložených plných mocí, konkrétně plná moc ze dne 27. 5. 2020, byla platná a účinná ke dni 1. 7. 2020 a opravňovala společnost GOODWILL PARTNER zastupovat stěžovatelku v rámci daňové kontroly. Z napadeného rozsudku plyne opak, neboť městský soud odkázal na vady této plné moci, které správce daně požadoval odstranit výzvou ze dne 11. 8. 2020 (body 56 až 58 napadeného rozsudku). NSS zdůrazňuje, že z hlediska procesní obrany stěžovatelky je podstatné, že správce daně zohlednil všechna její podání a důkazní návrhy a upřednostnil stanovení daně dokazováním. Ustanovení § 87 odst. 5 daňového řádu nebrání tomu, aby byla daň stanovena kvalitativně hodnotnějším způsobem, tedy dokazováním, byť nutně prováděným mimo rámec daňové kontroly (srov. body 31 a 33 rozsudku NSS ze dne 16. 5. 2024, č. j. 6 Afs 209/2023-38). Stěžovatelka tak nebyla navzdory tomu, že neumožnila ani dne 1. 7. 2020 ani na výzvu správce daně podle § 87 odst. 2 daňového řádu zahájit daňovou kontrolu, nijak zkrácena na svých procesních právech.

Požadavek stěžovatelky, aby se správce daně po marném uplynutí lhůty podle výzvy ve smyslu § 87 odst. 2 daňového řádu znovu pokusil zahájit daňovou kontrolu, nemá oporu v žádném ustanovení daňového řádu.

[36] Stěžovatelka v žalobě rovněž namítala, že správce daně začal materiálně provádět daňovou kontrolu již dříve. V kasační stížnosti namítá, že městský soud tuto otázku posoudil rozporuplně a nedostatečně i s ohledem na odkazovanou judikaturu NSS. Materiální zahájení daňové kontroly podle stěžovatelky představuje zejména písemnost správce daně ze dne 1. 4. 2020, č. j. 1196646/20/3218-62562-801531.

[37] Podle § 87 odst. 1 daňového řádu *je daňová kontrola zahájena prvním úkonem správce daně vůči daňovému subjektu, při kterém je vymezen předmět a rozsah daňové kontroly a při kterém správce daně začne zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně. Dojde-li v průběhu daňové kontroly ke změně místní příslušnosti, může daňovou kontrolu dokončit správce daně, který ji zahájil.*

[38] Podle § 141 odst. 1 daňového řádu *zjistí-li daňový subjekt, že daň má být vyšší než poslední známá daň, je povinen podat do konce měsíce následujícího po měsíci, ve kterém to zjistil, dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování a ve stejné lhůtě rozdílnou částku uhradit. Tato povinnost trvá, pokud běží lhůta pro stanovení daně. Poslední známá daň je výsledná daň, jak byla správcem daně dosud pravomocně stanovena v dosavadním průběhu daňového řízení o této dani.*

[39] Podle § 145 odst. 2 věty první daňového řádu *pokud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu.*

[40] NSS zdůrazňuje, že námitka materiálního zahájení daňové kontroly je v rámci soudního přezkumu zákonnosti doměření daně neodmyslitelně spjata s posouzením zániku oprávnění správce daně stanovit daň (prekluze). Prekluzi jsou přitom daňové orgány i soudy, včetně kasačního, povinny zohlednit z úřední povinnosti. Materiální zahájení daňové kontroly, na rozdíl od různých forem vyhledávacích postupů (§ 78 odst. 1 a 3 daňového řádu) či výzvy k podání dodatečného daňového přiznání, ovlivní běh lhůty pro stanovení daně. Daň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně; ta činí tři roky a počne běžet zpravidla dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení (§ 148 odst. 1 daňového řádu). Byla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně *zahájena daňová kontrola, běží lhůta pro stanovení daně znovu* ode dne, kdy byl tento úkon učiněn (§ 148 odst. 3 daňového řádu). Zároveň platí, že marným uplynutím lhůty stanovené ve výzvě podle § 87 odst. 2 daňového řádu *nastávají účinky podle § 148 odst. 3 (§ 87 odst. 6 daňového řádu).*

[41] Městský soud v daném případě námitce dřívějšího materiálního zahájení daňové kontroly nepřisvědčil, tudíž je implicitně zřejmé, že prekluzi neshledal (bod 27 rozsudku NSS ze dne 2. 4. 2009, č. j. 1 Afs 145/2008-135, č. 1851/2009 Sb. NSS). NSS rovněž neshledal, že by se v posuzované věci běh prekluzivní lhůty odvíjel (znovu) od jiného okamžiku, než od okamžiku uplynutí lhůty stanovené ve výzvě správce daně podle § 87 odst. 2 daňového řádu (bod 17 rozsudku NSS ze dne 6. 12. 2024, č. j. 10 Afs 16/2024-82). Vycházel přitom z následujících judikатурních východisek.

pokračování

[42] Ve vztahu k materiálnímu provádění daňové kontroly NSS již ustáleně judikuje, že pokud správce daně v úkonu učiněném vůči daňovému subjektu nevymezí předmět a rozsah daňové kontroly, ale rovnou začne zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně, materiálně provádí daňovou kontrolu (rozsudek NSS ze dne 18. 3. 2024, č. j. 5 Afs 316/2023-41, zejména body 35 až 40). Daňovou kontrolou v materiálním smyslu přitom není jakýkoli sběr informací o konkrétním daňovém subjektu. Správce daně může s daňovým subjektem i v rámci vyhledávací činnosti komunikovat. Pokud správce daně tzv. mapuje terén, tedy vyhledává a opatřuje předběžné či podkladové informace, které ale hodnotí jen vzhledem ke svému dalšímu postupu, nikoli ve vztahu ke konkrétní daňové povinnosti, provádí vyhledávací činnost, nikoli skrytou daňovou kontrolu (bod 17 rozsudku NSS ze dne 28. 7. 2022, č. j. 3 Afs 8/2020-41, a v něm citovaná judikatura). V tomto směru rovněž městský soud odkázal na rozsudky NSS ze dne 15. 6. 2021, č. j. 3 Afs 348/2019-34, a ze dne 15. 3. 2022, č. j. 7 Afs 39/2020-29, které stojí na týchž východiscích. NSS dále doplňuje, že „[d]aňový řád v § 78 odst. 1 počítá s tím, že **v rámci vyhledávací činnosti správce daně vyhledává důkazní prostředky a zjišťuje plnění povinností daňových subjektů při správě daní**. Zjišťování údajů týkající se příjmů, majetkových poměrů a dalších skutečností rozhodných pro správné zjištění, stanovení a placení daně tvoří naopak podstatnou část vyhledávací činnosti.“ (bod 43 rozsudku č. j. 5 Afs 316/2023-41, zvýrazněno NSS). Je však třeba zdůraznit, že smyslem judikatury týkající se materiálního zahájení daňové kontroly je „ochrana práv daňových subjektů před postupem správce daně, který by **pod zástěrkou místního šetření či jiných postupů fakticky provedl daňovou kontrolu**, při níž by však kontrolovanému daňovému subjektu **nebyla poskytnuta úroveň ochrany jeho práv, kterou zákon spojuje s formálně zahájenou daňovou kontrolou**, nebo kdy by správce daně obešel zákonná ustanovení upravující daňovou kontrolu dokonce tím, že by doměřil daň přímo na základě místního šetření [...]”. Uplatňování této judikatury však nemá vést k vyprázdňení obsahu institutu místního šetření a vyhledávací činnosti vůbec. Naopak – použitím těchto institutů lze předejít i neodůvodněnému zatěžování daňových subjektů nadbytečnými daňovými kontrolami či postupy k odstranění pochybností. Extenzivní aplikace dané judikatury by tak směřovala de facto proti jejímu smyslu a účelu, neboť by nevedla ke zvýšení úrovně ochrany práv daňových subjektů, nýbrž k pravému opaku (viz již uvedený rozsudek č. j. 5 Afs 287/2021-32).“ (bod 50 rozsudku NSS č. j. 5 Afs 316/2023-41, zvýrazněno NSS). S citovanou judikaturou korespondují i závěry městského soudu, které nejsou nijak rozporuplné a obstojí i bez jakýchkoli judikатурních odkazů.

[43] Pokud jde o výzvy správce daně ze dne 11. 12. 2017, č. j. 3729474/17/3205-60561-809776, a ze dne 18. 6. 2018, č. j. 2581744/18/3218-62562-800524, na které v této souvislosti stěžovatelka poukazovala již v odvolání, městský soud ve shodě se žalovaným uvedl, že správce daně jimi pouze prováděl vyhledávací činnost. Správce daně vyzval stěžovatelku, aby poskytla informace či listiny, které mohou být důkazním prostředkem v řízeních týkajících se jiných daňových subjektů (výzvy se týkaly zdaňovacího období červen 2017, září 2017 a duben 2018 a plnění přijatých od společnosti STAY FIT). NSS souhlasí s městským soudem a žalovaným v tom, že správce daně těmito výzvami k poskytnutí listin pro účely řízení u jiných daňových subjektů z rámce vyhledávací činnosti nijak nevybočil. Jednalo se o standardní úkony vyhledávací činnosti ve smyslu výše citované judikatury NSS.

[44] Pokud pak jde o navazující sdělení správce daně ze dne 1. 4. 2020, č. j. 1196646/20/3218-62562-801531, tak jde o písemnost, v níž správce daně stěžovatelku pouze informuje, že s ní *bude* v průběhu května či června 2020 zahájena daňová kontrola za zdaňovací období červen, září 2017 a duben 2018 v rozsahu přijatých plnění od společnosti STAY FIT. Správce daně v této písemnosti pouze shrnuje poznatky, které získal z řízení u jiných daňových subjektů, a uvádí, že nasvědčují možnému doměření daně u stěžovatelky. Dále odkazuje na listiny poskytnuté stěžovatelkou k výše zmíněným výzvám ze dne 11. 12. 2017 a 18. 6. 2018. Ke zdaňovacím období září 2017 a duben 2018 uvádí informace o cenách za obdobné reklamní služby, *jaké zjistil u jiných daňových subjektů*, a upozorňuje na poměrně výrazný rozdíl těchto cen od cen účtovaných stěžovatelce společností STAY FIT. Správce daně dále sděluje, že *u společnosti STAY FIT* byl detekován podvod na DPH a narušení daňové neutrality. Správce daně rovněž s odkazem na judikaturu NSS a Soudního dvora EU ve věcech podvodů na DPH stěžovatelce sděluje, že cena za plnění od společnosti STAY FIT je nestandardní a je spojena se zjištěnou chybějící daní, a proto *bude* tato plnění v rámci daňové kontroly prověřovat. Správce daně dále stěžovatelku s ohledem na § 141 odst. 6 daňového řádu poučil, že uvedené skutečnosti *lze zohlednit podáním dodatečného daňového přiznání* a vyhnout se tak vzniku povinnosti uhradit penále z doměřené daně, *kterou však v současnosti nelze předjímat*.

[45] Při dalším jednání, kdy se správce daně již pokoušel zahájit daňovou kontrolu, správce daně kromě posouzení existence zastoupení stěžovatelky osobou, která se ke správci daně dostavila, pouze vymezil, jaký bude předmět a rozsah daňové kontroly, ale daňovou kontrolu materiálně provádět nezačal s ohledem na nejasnosti, zda jedná se zástupcem stěžovatelky, či nikoli.

[46] NSS k výše shrnutému obsahu sdělení správce daně ze dne 1. 4. 2020 ve shodě s městským soudem uzavírá, že touto písemností správce daně nezahájil daňovou kontrolu ani ji ve smyslu výše citované judikatury NSS materiálně neprováděl. Podstatné v této souvislosti je, že správce daně v návaznosti na toto sdělení ani neočekával odpověď, či jakékoli další odpovídání otázek či zasílání podkladů, a že stěžovatelce sděluje zjištění, která se týkají jiných daňových subjektů. Z obsahu této písemnosti je naopak zřejmé, že se nejvíce blíží výzvě *k podání dodatečného daňového přiznání*, či spíše *informaci* o možnosti jeho podání, které by již bylo po zahájení daňové kontroly zapovězeno.

[47] Stěžovatelka dále namítá, že městský soud, stejně jako správce daně a žalovaný, nevypořádali důsledně hmotně právní otázky, které byly těžištěm daného řízení. Jde o natolik obecnou argumentaci, že NSS k ní odkazuje na rozsudek městského soudu, v němž se zabýval věcným přezkumem klíčových závěrů správce daně a žalovaného, které ze shromážděných skutečností týkajících se dané transakce dovodili (body 95 až 102 napadeného rozsudku městského soudu nebo shrnutí výše v bodech 9 až 11 tohoto rozsudku). Stěžovatelka vůči této argumentaci staví prostý nesouhlas, kterému předchází rekapitulace jejích vyjádření v daňovém řízení. NSS k tomu uvádí, že v posuzované věci daňové orgány shromáždily dostatek zjištění, z nichž lze bez pochybností dovodit, že transakce spočívající v dodání reklamních služeb společností STAY FIT byly zatíženy podvodem na DPH (viz rovněž bod 34 tohoto rozsudku). Stěžovatelka shrnuje okolnosti, které správce daně vyhodnotil jako podezřelé, a nesouhlasí s tím, že je takto vyhodnotil i městský soud. NSS k tomu zdůrazňuje, že nebylo úkolem městského soudu kvalifikovat zjištěné okolnosti jako podezřelé, nýbrž přezkoumat závěry daňových orgánů z toho

pokračování

hlediska, zda odpovídají zjištěnému skutkovému stavu a významu jednotlivých skutečností zvláště i ve svém souhrnu pro detekci podvodného řetězce. Šlo přitom o typické okolnosti takových transakcí, kterými se judikatura NSS opakovaně zabývala (rozsudky NSS ze dne 5. 8. 2020, č. j. 10 Afs 11/2020-55, ze dne 25. 7. 2019, č. j. 10 Afs 182/2018-42, či ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Afs 53/2016-55, ve věci *SARA ML*). Městský soud nepochybil, pokud potvrdil jako správný závěr daňových orgánů o zapojení stěžovatelky do podvodného řetězce na DPH *subdodavatelé* → *STAY FIT* → *stěžovatelka*.

[48] NSS nemůže přisvědčit ani námitce, že městský soud při posouzení účelnosti reklamních spotů nekriticky převzal závěry správce daně a nesprávně vyhodnotil, že k otázce nárůstu počtu zaměstnanců stěžovatelky není třeba dalšího dokazování. Městský soud posoudil závěry správce daně a žalovaného na základě toho, jak bylo provedení reklamy zachyceno ve skutkových podkladech obsažených ve správním spisu. Závěry městského soudu odpovídají tomu, že při místním šetření bylo zjištěno, že reklama stěžovatelky byla špatně viditelná a nebyla zacílena na nábor nových zaměstnanců, ač to mělo být předmětem plnění (získat nové zaměstnance pro zajištění bourárenské činnosti). Podle stěžovatelky je čistě na daňovém subjektu, jakou formu „náborové akce“ zvolí. Tato argumentace se však míjí se závěry městského soudu, že reklama *vůbec necílila* na nábor nových zaměstnanců. Reklama byla zaměřena pouze na propagaci stěžovatelky jako takové a její činnosti. Stěžovatelce lze jistě přisvědčit, že si může zvolit formu náborové akce prostřednictvím reklamy na LED obrazovce (či jakoukoli jinou). Nicméně pokud výsledná podoba reklamy na nábor zaměstnanců *necílila*, a přesto za ni stěžovatelka hradila 400 000 Kč měsíčně, tak tato okolnost oprávněně vzbudila pochybnost o tom, zda stěžovatelku zajímalo, jakým způsobem bylo nasmlouvané plnění uskutečněno. K tomu přistoupily okolnosti týkající se rezignace stěžovatelky na jakýkoli průzkum možných jiných cenových nabídek k takové reklamní akci. NSS uzavírá, že neefektivní provedení reklamy svědčí ve spojení s dalšími okolnostmi (výběr dodavatele reklamy bez porovnání nabídek a rovněž správcem daně zpochybněné okolnosti navázání spolupráce se společností STAY FIT, jejíž předmět činnosti nespočíval v poskytování reklamních služeb) ve prospěch závěru, že stěžovatelka mohla o svém zapojení v podvodném řetězci vědět.

[49] Pokud stěžovatelka v doplnění kasační stížnosti s odkazem na závěry judikatury Soudního dvora ve věcech *Ferimet* a *Kemwater ProChemie* dovozuje, že jí měl být nárok na odpočet uznán, protože prokázala, že je plátcem DPH, tak podstatě závěrů citovaných rozsudků zřejmě neporozuměla. Citovaná judikatura Soudního dvora a na ni navazující judikatura NSS se vůbec netýká neuznání odpočtu DPH z plnění zasaženého daňovým podvodem, nýbrž unesení důkazního břemena daňového subjektu, pokud jde o prokázání osoby *dodavatele* plnění. Postavení dodavatele plnění jako osoby povinné k dani je jednou z hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH. Z citované judikatury plyne, že za určitých podmínek nicméně nemusí být tento dodavatel jednoznačně identifikován, pokud ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že postavení plátce DPH nutně měl. Aplikace této judikatury nepřipadá v úvahu, je-li zjištěno zasažení poskytnutého plnění daňovým podvodem. NSS uzavírá, že městský soud nepochybil, pokud shledal správnými závěry správce daně a žalovaného o zasažení transakce stěžovatelky se společností STAY FIT podvodem na DPH.

IV. Závěr a náklady řízení

[50] Z výše uvedeného vyplývá, že napadený rozsudek městského soudu není nezákonný ani nepřezkoumatelný z důvodů namítaných v kasační stížnosti. Proto NSS kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl podle § 110 odst. 1 s. ř. s.

[51] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1, větu první, ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatelka ve věci neměla úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný měl ve věci plný úspěch, avšak jemu žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly, a proto mu je soud nepřiznává.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 19. listopadu 2025

JUDr. Pavel Molek
předseda senátu