



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Slavomíra Nováka a soudkyň Mgr. Jany Jurečkové a Mgr. Andrey Veselé ve věci

žalobkyně

PRINCO International, spol. s r. o., IČ 45270481,
se sídlem Panušková 1299, 140 00 Praha 4
zastoupený BDO Czech Republic s. r. o., IČ 26402220,
se sídlem Nádražní 344/23, 150 00 Praha 5

proti
žalovanému

Odvolací finanční ředitelství
se sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 09.03.2022, č. j. 9089/22/5300-22441-709739

takto:

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

Odůvodnění:

I.
Základ sporu

1. Žalovaným rozhodnutím byla zamítnuta odvolání proti dodatečným platebním výměrům ze dne 22. 1. 2021 a 25. 1. 2021, kterými Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále jen

„správce daně“) doměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty a penále za zdaňovací období leden až říjen 2017, v celkové výši přes 7.000.000,- Kč.

2. V daňovém řízení správce daně konstatoval, že na základě žalobkyní předložených důkazních prostředků a vlastních zjištění v rámci vyhledávací činnosti byla prokázána reklamní prezentace odvolatele na sportovních akcích, na automobilových závodech a na webových stránkách společnosti Tempus Libri, zajištěná společností GABNERIA. S ohledem na zjištěné skutečnosti však prvostupňový správce daně dospěl k závěru, že žalobkyně byla součástí řetězce společností zatíženého podvodem na DPH, o čemž minimálně vědět mohla a měla. Se svým závěrem seznámil prvostupňový správce daně žalobkyni ve výzvě č. j. 2017893/19/2713-60565-605443 (dále jen „vědomostní výzva“), prostřednictvím které odvolateli poskytl prostor k doložení, že ve vztahu s poskytovatelem služeb GABNERIA postupovala s veškerou rozumnou opatrností a v dobré víře a že učinila všechna rozumná opatření tak, aby byla přesvědčena, že se nestane účastníkem podvodu na DPH. Ve vztahu k přijatých zdanitelným plněním od společnosti DABAR prvostupňový správce daně konstatoval, že žalobkyně neprokázala, že tyto přijala od deklarovaného dodavatele a v deklarovaném rozsahu, a porušil tak ust. § 72 a 73 ZDPH.
3. Městský soud o žalobě rozhodl rozsudkem ze dne 13. března 2024, č.j. 8 Af 10/2022 – 86, ve kterém se plně ztotožnil se závěry uvedenými v žalovaném rozhodnutí. Ke kasační stížnosti žalobkyně byl rozsudek městského soudu zrušen pro nepřezkoumatelnost, když Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 18. 9. 2025, č.j. 8 Afs 127/2024-46, uzavřel, že takové vypořádání jednotlivých žalobních námitek nestačí.

II.

Obsah žaloby a vyjádření žalovaného

4. Po rekapitulaci geneze případu je v žalobě jako první žalobní bod uvedeno přesvědčení žalobkyně, že se žalovaný dostal „svým liknavým přístupem“ do situace, kdy neprovedl některé důkazy, které by svědčily v její prospěch, a to protože se žalovaný pohyboval na samotné hranici prekluzivních lhůt s odůvodněním, že „by tyto důkazy nic nového nepřinesly“.
5. Žalobkyně též uvedla, že neměla příležitost se seznámit s důkazy, které měl žalovaný k dispozici, a nebyly ji ani předloženy, a to ve chvíli, kdy se měla žalobkyně vyjádřit k doplnění daňového řízení a navrhnout případné další důkazní prostředky. Žalobkyně zdůraznila, že se jedná o důkazy, které neměla k dispozici, ani si je nemohla nijak opatřit (např. z veřejných zdrojů).
6. Žalovaný se tedy dostal vlastní vinou, když o podaném odvolání rozhodoval celý rok, do časové tísně vzhledem k hrozbě uplynutí prekluzivní lhůty. Proto poskytl žalobkyni lhůtu k vyjádření se k doplnění odvolacího řízení v nejkratší možné délce, a zkrátil tak právo žalobkyně na spravedlivý proces, kdy ji neumožnil reálné seznámení s důkazy, o které své závěry žalobkyně opírala (dokumenty byly žalobkyni poskytnuty až po lhůtě pro vyjádření se k doplnění daňového řízení). Skutečnost, že se žalobkyně dne 14. 2. 2022 vyjádřila k výzvě odvolacího orgánu i bez nahlížení do spisu, není relevantní.
7. Dále je zřejmé, že v době realizace prověřovaných zdanitelných plnění žádná ztracená daň neexistovala a ani neexistovaly znaky, které by měly žalobkyni „varovat“ před možnou existencí daňového podvodu. Naopak „ztracenou“ daň vytvořil správce daně tím, že u obchodní korporace GABNERIA s.r.o. (dále i „dodavatel“), stanovil DPH podle pomůcek

Shodu s prvopisem provedla S. K.

tak, že jí odebral všechny nároky na odpočet daně, které vykázala v podaných daňových přiznáních a kontrolních hlášeních.

8. Pokud správce daně stanovil daňovou povinnost dodavatele tak, že mu dodatečně vyměřil daň z přidané hodnoty podle pomůcek, měl přihlédnout také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly uplatněny, a pak byl povinen zahrnout do výsledné daně i odpočty, o kterých měl informace, že jsou výsledkem fakticky existujících a přijatých zdanitelných plnění dodavatelem. V posuzovaném případě došlo postupem správce daně, kdy neuznal žádné nároky na odpočet daně, které uplatnila obchodní korporace GABNERIA s.r.o. mimo jiné k takové situaci, že mezi „neuznanými“ nároky na odpočet daně byly i odpočty, které vznikly ze zdanitelných plnění poskytnutých obchodní korporaci GABNERIA s.r.o., žalobkyní, a to ve významné výši.
9. Správce daně měl v okamžiku stanovení daňové povinnosti obchodní korporaci GABNERIA s.r.o. prokazatelně k dispozici například kontrolní hlášení za příslušná zdaňovací období podaná jmenovanou obchodní korporací. Správce daně tak měl dostatek informací, aby při stanovení daně podle pomůcek vzal v potaz i tato přijatá zdanitelná plnění.
10. Žalobkyně se dále domnívá, že v její prospěch svědčí i tzv. Axel Kittel test (dovozený z rozsudku SDEU ze dne 6. 7. 2006, ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 *Axel Kittel a Recolta Recycling SPRL*).
11. Žalobkyně dospívá ve svých úvahách, založených na aplikaci Axel Kittel testu, k závěru, že ke vzniku daňového podvodu u přijatých reklamních služeb nemohlo v žádném případě dojít a v takovém případě nelze vůči žalobkyni postupovat tak, že by ji byla kladena za vinu účast na obchodních případech, které jsou zatíženy daňovým podvodem.
12. Žalobkyně dále popsala případy, které podle ní jasně prokazují, že u prověřovaných reklamních plnění reálně nemohla vzniknout žádná chybějící daň. Správce daně provedeným prověřením poskytovaných reklamních služeb sám prokázal, že nemůže existovat ztracená daň, což je nutným předpokladem pro existenci daňového podvodu, a to ani v situaci, kdy byl odepřen nárok na odpočet daně u deklarovaného dodavatele.
13. Dále se žalobkyně vyjádřila k jednotlivým okolnostem, jež byly správními orgány definovány jako nestandardní. Žalovaný záměrně ignoroval její vysvětlení, kterými žalobkyně prokazovala, že v zásadě o nestandardní okolnosti jít vůbec nemusí.
14. Pokud jde o nestandardní okolnost týkající se společnosti AVENTADOR, žalobkyně o ní neměla v průběhu realizace prověřovaných reklamních služeb žádné povědomí a informace, proč si nemyslí, že by společnost AVENTADOR byla povinna ji sdělovat, jak bude plnit předmět smlouvy, a zda k jeho splnění využije subdodavatele. Žalobkyni nemůže být kladeno k tíži, zda žalovaný a správce daně shledali u obchodní korporace AVENTADOR, jakési nestandardní okolnosti, protože je nemohla při realizaci reklamních služeb nikterak identifikovat.
15. Pokud jde o společnost GABNERIA, nestandardní nebyla ve své podstatě žádná okolnost (široký okruh podnikatelských činností dodavatele; virtuální sídlo dodavatele; nezveřejňování účetních výkazů ve Sbírce listin OR dodavatelem; skutečnost, že dodavatel byl označen jako nespolehlivý plátců daně; neexistence webových stránek dodavatele; personální propojení mezi společnostmi; trestní stíhání pana S.; obecná smlouva o spolupráci; umístění reklamy; cena reklamních plnění; úhrada plnění), jíž žalovaný identifikoval. Tyto okolnosti ji byly připočteny k tíži pouze v důsledku konstrukcí a domněnek žalovaného,

Shodu s prvopisem provedla S. K.

nesprávného, nepravdivého a nedbalého posouzení věci z jeho strany, přičítání žalobkyni i těch okolností, o nichž nemohla objektivně vědět a implicitně na straně žalovaného i zlé vůle.

16. Hodnocení důkazů ze strany orgánů daňové správy bylo prováděno formálně tak, aby naplnilo požadavky kladené na povědomí žalobkyně o existenci možného daňového podvodu u přijatých zdanitelných plnění. Když finanční orgány nemají k dispozici žádné reálně existující konkrétní nestandardní okolnosti související s prověřovanými zdanitelnými plněními, „vytáhnou z klobouku“ ony všeobecné „nestandardní“ okolnosti, kterými jsou virtuální sídla firem, nezveřejňování účetních výkazů, neexistence webových stránek atd. Žalobkyně také zastává přesvědčení, že sám stát napomáhá daňovým podvodům.
17. Dále je žalobkyně přesvědčena, že žalovaným uvedené „objektivní“ skutečnosti (výběr obchodního partnera a personální propojení; rezignace na ověření ceny reklamy, průzkum trhu; mnohonásobně navýšená cena reklamního plnění přijatých od společnosti GABNERIA; obecná rámcová smlouva; úhrada plnění; poměr výše zdanitelných plnění za reklamní služby přijatých žalobkyní od společnosti GABNERIA k výši celkových přijatých zdanitelných plnění) nemohly samostatně vést k podezření, že se účastní transakcí zasažených podvodem na DPH, tj. že uvedené „objektivní“ skutečnosti nemohly vytvořit jasný a logicky ucelený soubor vzájemně provázaných a na sebe navazujících nepřímých důkazů, což se žalobkyně snažila následně podrobnou argumentací k jednotlivým okolnostem prokázat.
18. Své námitky žalobkyně shrnuje tak, že z uvedených skutečností je zřejmé, že u posuzovaných reklamních služeb nemohla žalobkyně identifikovat žádné nestandardní okolnosti. Stejně tak neexistovala žádná „objektivní“ kritéria, která by ji mohla upozornit na existenci daňového podvodu spojeného s přijatými reklamními službami. Žalovaný i správce daně dle něj nesprávně odpověděli na otázky položené v obligatorním „Axel Kittel testu“, když na všechny odpověděli kladně, což je v rozporu s prokázanými skutečnostmi.
19. Žalovaný ve vyjádření k žalobě nesouhlasil s právními názory žalobkyně uvedenými v žalobě a navrhl zamítnutí žaloby.
20. Pokud jde o námitku týkající se časové tísně, není pravda, že se správce daně i žalovaný pohybovali na hranici prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Ze spisového materiálu taktéž nevyplývá, že by žalobkyně namítala nečinnost správce daně či žalovaného. Žalobkyni rovněž nebránilo kdykoliv během odvolacího řízení využít právo na nahlížení do spisu, čehož také využila (jak prokazuje žádost ze dne 14. 2. 2022 zaevidovaná pod č. j. 6170/22 a č. j. 6237/22).
21. Co se týče neprovedení svědecké výpovědi pana S., žalovaný doplňuje, že žalobkyně navrhovala vyslechnout tohoto svědka opakovaně (pan S. vypovídal jako svědek již dne 24. 10. 2019). Žalovaný setrvává na svých závěrech, že opakované provedení jeho svědecké výpovědi nebylo namístě, což bylo zcela v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů, jak řádně odůvodnil.
22. Stran argumentace žalobkyně o chybějící dani (resp. její neexistenci) žalovaný uvádí, že u přímého dodavatele žalobkyně, společnosti GABNERIA, byl učiněn spolehlivý závěr o tom, že tento vystupoval v předmětném řetězci jako typický „missing trader“ znemožňující ověření rozhodných skutečností a neplnění si daňové povinnosti. Důvod toho závěru žalovaný popsál.

Shodu s prvopisem provedla S. K.

23. Žalovaný je přesvědčen, že svým postupem společnost GABNERIA neumožnila správci daně ověřit okolnosti přijetí zdanitelných plnění. Je tak pravděpodobné, že společnost GABNERIA kompenzovala vysoká uskutečněná zdanitelná plnění vysokými přijatými zdanitelnými plnění, která již však správci daně neumožnila ověřit. Společnost GABNERIA díky přijatým zdanitelným plněním, mimo jiné od nekontaktní společnosti AVENTADOR, optimalizovala svoji vlastní daňovou povinnost. Vzhledem k tomu, že společnost GABNERIA neumožnila zahájit daňovou kontrolu, nepředložila ani primární doklady, jimiž by dokládala uplatněný nárok na odpočet daně dle § 73 ZDPH, neprokázala oprávněnost jí uplatněného nároku na odpočet z přijatých zdanitelných plnění vykázaných v podaných přiznáních k DPH mimo jiné za zdaňovací období leden až říjen 2017. Výsledná doměřená daňová povinnost, která byla tvořena daňovými doklady za uskutečněná zdanitelná plnění, mj. i pro žalobkyni, zůstala neuhrazena, a neuhrazena zůstává i v současnosti.
24. Žalovaný v této souvislosti odkazuje na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 6. 2019, č. j. 2 Afs 162/2018-47, dle něhož jedním z pravidelných znaků podvodů na DPH bývá nekontaktnost některého ze subjektů v řetězci, pro kterou nelze ověřit rozhodné skutečnosti pro řádné stanovení daně, resp. zda lze hovořit o chybějící dani.
25. Žalobkyně vychází z mylného předpokladu, že daň u společnosti GABNERIA byla doměřena podle pomůcek. Tak tomu ovšem nebylo, přičemž související argumentaci žalobkyně nelze mít za relevantní. Ostatně tomu neodpovídá ani obsah uvedených dodatečných platebních výměrů.
26. Podle žalobkyně „ztracenou“ daň vytvořil správce daně, avšak byla to pouze společnost GABNERIA, která svým celkově pasivním přístupem typickým pro společnosti typu „missing trader“ neumožnila správci daně ověřit okolnosti přijetí zdanitelných plnění ani zahájit daňovou kontrolu, přičemž nepředložila ani primární doklady. Výsledná doměřená daňová povinnost pak zůstala neuhrazena. Obdobně argumentuje žalovaný i k námitkám žalobkyně, že musí mít od společnosti GABNERIA příslušné podklady.
27. K žalobní námitce, že chybějící daň u společnosti GABNERIA nemá přímou souvislost s prověřovanými plněními u žalobkyně, žalovaný odkazuje na recentní rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 2 Afs 147/2020 – 37, ze dne 22. 7. 2021.
28. Žalovaný podotýká, že i přesto, že v případě některých subdodavatelů společnosti GABNERIA nebyly nalezeny rizikové znaky typické pro společnosti zapojené do podvodných transakcí, narušení neutrality bylo konstatováno právě u společnosti GABNERIA. Žalovaný též konstatuje, že není nutné prokázat, že žalobkyně musela vědět či věděla o tom, že přijaté reklamní služby byly spojeny s deklarovaným daňovým podvodem, kterého se měla dopustit společnost GABNERIA, ale ke konstatování její účasti na podvodu na DPH postačí, když vědět mohla a měla.
29. Následně žalovaný uvádí, že nestandardní okolnosti právě ve spojení s narušením neutrality, mohou dle judikatury SDEU i NSS vést k prokázání existence podvodu na DPH, jako tomu bylo i v případě žalobkyně.
30. Pokud žalobkyně ve vztahu k nestandardním okolnostem argumentuje v tom smyslu, že tyto *nemohla při realizaci reklamních služeb nikterak identifikovat*, nebo, že *ji nemohou být kladeny k tíži*, žalovaný uvádí, že takovou argumentaci je třeba označit za zcela irelevantní. Žalobkyni jsou k tíži tak dávány pouze tzv. objektivní okolnosti, protože až na základě

komplexního posouzení těchto objektivních okolností lze učinit závěr o tom, zda daňový subjekt o svém zapojení do podvodu na DPH věděl či alespoň vědět mohl. Žalobkyně dle žalovaného v žalobě příliš nerozlišuje mezi nestandardními okolnostmi řetězce, které ji nejsou kladeny k tíži, a tzv. objektivními okolnostmi, o nichž v době uskutečnění šetřených transakcí vědět měla nebo alespoň mohla. Následně žalovaný uvedl nestandardní okolnosti, které identifikoval, přičemž se domnívá, že na základě těchto nestandardností, ve spojení s narušením daňové neutrality u společnosti GABNERIA, nelze než dospět k závěru, že předmětný obchodní řetězec byl zatížen podvodem na DPH, přičemž se zjevně nejedná pouze o důsledek podnikatelského selhání.

31. K argumentaci žalobkyně pak žalovaný dodává, že uvedené nestandardnosti posuzovány jednotlivě (právě tak jak to činí žalobkyně v žalobě) skutečně nejsou nezákonné (s výjimkou nezveřejňování účetních závěrek v obchodním rejstříku) či nestandardní a samy o sobě nemají žádnou vypovídací hodnotu o podvodném charakteru obchodního řetězce. Nicméně ve svém souhrnu tyto skutečnosti napovídají tomu, že zapojené obchodní korporace (v daném případě především společnost GABNERIA) nejsou běžnými obchodníky, jejichž účelem by bylo dosažení ekonomického zisku z podnikání, ale naopak indikují, že se jedná o subjekty účastnící se spleťtí sítě společností, jejichž jediným účelem bylo páčání podvodu na DPH a masivního krácení DPH, a poté co tento záměr naplnily, „zemřely“ (tj. utlumily ekonomickou činnost, byla jim zrušena registrace k DPH, apod.).
32. Pokud jde o námitky žalobkyně stran „objektivních okolností“, žalovaný konstatuje, že v dané věci zjištěné objektivní okolnosti, které ačkoliv samostatně nemusí být v rozporu se zákonem, ve svém souhrnu prokazují, že žalobkyně věděla nebo minimálně vědět mohla a měla o svém zapojení do podvodu na DPH.
33. Žalovaný doplňuje, že jednotlivé objektivní okolnosti svědčící o vědomé účasti žalobkyně na podvodu na DPH nelze vykládat pouze izolovaně, jak bez dalšího činí žalobkyně, ale zejména je potřeba tyto objektivní okolnosti posuzovat ve vzájemných souvislostech. Význam objektivních okolností totiž tkví právě v jejich komplexnosti.
34. Při jednání soudu dne 13. 3. 2024 setrvali účastníci na svých skutkových i právních stanoviscích. Zástupce žalobkyně navrhl, aby soud zrušil jak napadené rozhodnutí žalovaného, tak jemu předcházející správce daně, pověřený zástupce žalovaného navrhl zamítnutí žaloby.

III.

Posouzení žaloby

35. Žaloba byla městskému soudu doručena 10. 5. 2022, a byla tedy podána v zákonem stanovené lhůtě dvou měsíců od doručení napadeného rozhodnutí žalobci. Městský soud v Praze napadené rozhodnutí v souladu s § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, přezkoumal v rozsahu žalobních bodů, přičemž podle § 75 odst. 1 soudního řádu správního vycházel ze skutkového a právního stavu, který zde byl v době rozhodování správního orgánu.
36. Městský soud o žalobě rozhodl bez nařízení jednání, jelikož účastníci s takovým postupem nevyslovili nesouhlas ve smyslu ust. § 51 soudního řádu správního.
37. Žaloba není důvodná.

Shodu s prvopisem provedla S. K.

38. Podle § 72 odst. 1 písm. a) ZDPH *plátce je oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží, převodu nemovitosti nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku.*
39. Podle § 73 ZDPH odst. 1 písm. a) ZDPH *pro uplatnění nároku na odpočet daně je plátce (...) povinen při odpočtu daně, kterou vůči němu uplatnil jiný plátce, mít daňový doklad.*
40. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních.*
41. Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu *správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.*
42. Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016 – 38, v bodech 22 a 23 konstatoval, že „pro uplatnění nároku na odpočet DPH je plátce daně povinen předložit daňový doklad [§ 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH], a tím prokázat uskutečnění zdanitelného plnění. Tuto povinnost je nicméně třeba vykládat v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu tak, že »prokazování nároku na odpočet daně je sice prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Proto ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, resp. došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění« (rozsudek ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011 – 103). Pro uznání nároku na odpočet DPH tedy nejsou rozhodné jen formální náležitosti předloženého a řádně zaúčtovaného daňového dokladu, ale stav faktický, tj. faktické přijetí zdanitelného plnění, které musí být uskutečněno jiným plátcem daně. »Je proto nezbytné, aby daňový subjekt prokázal v daňovém řízení správci daně nejen to, zda došlo k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění, ale i to, zda toto plnění uskutečnila osoba – plátce daně, jenž je jako poskytovatel tohoto plnění uvedena v dokladu, který daňový subjekt jako důkaz k prokázání tvrzeného právního stavu předkládá« (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2016, č. j. 4 Afs 295/2015 – 45).
- [45] Po daňovém subjektu nicméně nelze požadovat, aby prokazoval skutečnosti, jež jsou zcela mimo sféru jeho vlivu a jež nemůže, ať již z důvodu zákonných překážek, anebo z důvodu faktického stavu věcí, zjistit a ověřit, pokud prokázal obsahem svých povinných evidencí, jakož i záznamem faktické realizace služby, že zdanitelné plnění spočívající v poskytnutí služby samo o sobě bylo dodáno a že bylo i zapláceno (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, č. j. 2 Ans 1/2005 – 57, publ. pod č. 605/2005 Sb. NSS, obdobně též nálezy Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99). Při posuzování nároku na odpočet DPH z plnění uskutečněných v rámci řetězových obchodů je nutné mít na zřeteli všechny okolnosti posuzovaných plnění, které nelze posuzovat izolovaně a uměle je od sebe odtrhovat, naopak se jedná o skutečnosti na sebe úzce navazující (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2010, č. j. 9 Afs 94/2009 – 156).“
43. Městský soud především obecně konstatuje, že úvahy a z nich vyplývající závěry žalovaného, obsažené v odůvodnění napadeného rozhodnutí, shledal přezkoumatelnými, takže na ně v podrobnostech odkazuje. Žalobní námitky jsou v podstatné míře shodné s námitkami, které žalobkyně uplatnila v odvolání. Žalovaný se v odůvodnění napadeného rozhodnutí těmito námitkami obsáhle věnoval a všechny podrobně vypořádal.

44. Pokud jde o námitku ohledně tvrzené časové tísně, soud ji neshledal důvodnou.
45. Podle ust. § 148 odst. 1 daňového řádu, *daň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení.*
46. V této věci se soud ztotožnil se závěry žalovaného, že zahájením daňové kontroly týkající se zdaňovacího období leden až říjen 2017 dne 27. 3. 2019 došlo v souladu s § 148 odst. 3 daňového řádu k přerušení běhu lhůty, přičemž k jejímu uplynutí by došlo dne 27. 3. 2022. Pokud správce daně vydal předmětné dodateční platební výměry 22. 1. 2021 a 25. 1. 2021, nestalo se tak na sklonku této lhůty. Též žalovaný vydal rozhodnutí o odvolání více než měsíc před uplynutím prekluzivní lhůty pro stanovení daně.
47. Pokud jde o prodloužení lhůty k reakci na seznámení se s podklady podle § 115 odst. 2 daňového řádu, žalovaný v předmětném seznámení stanovil maximální zákonnou lhůtu o délce 15 dnů, načež následně vyhověl žádosti o prodloužení lhůty tak, že ji prodloužil o dobu, která v den podání žádosti (8. 2. 2022) ještě zbývala z 15denní lhůty, o jejíž prodloužení bylo žádáno, tedy o tři dny.
48. Soud toto vysvětlení zcela aproboval, s tím, že jednak všechna rozhodnutí byla vydána v rámci zákonných lhůt a jednak z obsahu daňového spisu nelze zjistit, že by žalobci bylo v průběhu řízení právě s ohledem čas znemožněno realizovat jeho práva.
49. Soud k těmto námitkám předně uvádí, že z obsahu správního spisu jednoznačně vyplývá, že žalovaný postupoval v rámci odvolacího řízení v intencích § 115 daňového řádu. Žalobkyně byla před vydáním rozhodnutí seznámena s výsledky doplněného dokazování i jejich hodnocením a byla jí stanovena lhůta k vyjádření v maximální zákonem přípustné délce 15 dnů, která byla na její žádost dále prodloužena. Žalobkyně mohla v rámci této lhůty do spisu nahlédnout a se všemi podklady se seznámit. Není povinností správce daně ani žalovaného všechny podklady daňovému subjektu zasílat. Nelze proto přisvědčit tvrzení, že by žalobkyni byla odepřena možnost účinně uplatnit její procesní práva.
50. Skutečnost, že žalobkyně namítá nemožnost seznámit se se všemi podklady ještě před uplynutím lhůty, nelze hodnotit izolovaně od toho, že žalobkyně se mohla s podklady seznámit ve lhůtě k vyjádření a také od toho, že svého práva vyjádřit se fakticky využila a na výzvu žalovaného reagovala obsáhlým podáním. Judikatura správních soudů přitom nevyžaduje, aby daňový subjekt měl absolutní časový komfort, nýbrž aby měl reálnou a efektivní možnost se vyjádřit, což bylo v daném případě splněno.
51. Ostatně žalobkyně v žalobě neuvádí, jaké další skutečnosti by uvedla nad rámec svého vyjádření ze dne 14. 2. 2022, pokud by se s podklady seznámila dříve.
52. Žalobkyně dále namítla, že správní orgány neprokázaly existenci daňového podvodu na DPH, resp. že chybějící daň byla „uměle vytvořena“, jelikož u jejího dodavatele – společnosti GABNERIA – nebyla prokázána konkrétní daňová ztráta v přímé vazbě na žalobkyni přijatá zdanitelná plnění.
53. Soud k tomu uvádí, že situace, v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, je v rozporu s účelem šesté směrnice, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám.

Shodu s prvopisem provedla S. K.

54. Z napadeného rozhodnutí je zřejmé, že správní orgány identifikovaly narušení principu daňové neutrality u přímého dodavatele žalobkyně, a to na základě jeho následné nekontaktnosti, neumožnění zahájení daňové kontroly, nepředložení primárních účetních a daňových dokladů a neuhrazení doměřené daňové povinnosti. Takový stav judikatura NSS i Soudního dvora EU konstantně považuje za relevantní formu daňového úniku, neboť znemožňuje ověření správnosti uplatněné daně na vstupu a ohrožuje fungování systému DPH. Rozsudek, na který pregnantně odkázal ve svém rozhodnutí žalovaný ze dne 12. 2. 2020 č.j. 1 Afs 352/2018, uvádí „...společnost však přestala se správcem daně komunikovat a stala se nekontaktní. Je tedy zřejmé, že v řetězci transakcí byla porušena daňová neutralita a správce daně identifikoval chybějící daň“.
55. Správní orgány dle soudu přesvědčivě vysvětlily, že narušení neutrality DPH spočívalo v tom, že společnost GABNERIA následně znemožnila ověření svých daňových povinností, stala se nekontaktní, nepředložila doklady a doměřenou daň neuhradila. Takový stav judikatura NSS i Soudního dvora EU považuje za relevantní formu daňového úniku, a to bez ohledu na to, že v době uskutečnění plnění byla daň formálně přiznávána a hrazena.
56. Správní orgány tak zcela správně vyšly z judikatury Nejvyššího správního soudu, která podvod na DPH chápe jako kombinaci chybějící daně u některého z článků řetězce (narušení neutrality) a podezřelých okolností, které ve svém souhrnu poskytují dostatek podkladů, s tím, že povinností správních orgánů či dokonce správních soudů však není prokázání, 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. Správce daně přitom může vycházet z mnoha indicí, které mu jsou k dispozici. Za porušení neutrality daně je třeba považovat i takové jednání článků řetězce (obchodních společností), které svým konáním (resp. fakticky nekonáním) neumožní ověření správnosti vykázané daně správcem daně, což brání řádnému výběru daně a ohrožuje ve svém důsledku fungování společného systému DPH (srov. např. rozsudek SDEU ze dne 7. 3. 2018 sp. zn. C-159/17, Dobre, odst. 41 a 42, rozsudky NSS ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014-60 ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016-38, publ. pod č. 3505/2017 Sb. NSS, rozsudek ze dne 15. 2. 2017 č. j. 1 Afs 53/2016 – 58, nebo ze dne 24. 8. 2017, č. j. 1 Afs 16/2017 – 47, ze dne 12. 2. 2020 ve věci 1 Afs 352/2018 a ze dne 20. 12. 2020, č. j. 4 Afs 136/2020 – 31).
57. Není přitom rozhodné, zda chybějící daň odpovídá přesně té části plnění, z nichž žalobkyně uplatnila nárok na odpočet, ani zda ke ztrátě došlo na vstupu či na výstupu řetězce. Podstatné je, že daň u jednoho z článků řetězce nebyla odvedena či nebyla ověřitelná, a že tento stav byl důsledkem jednání typického pro podvodné struktury. Námitka „vytvoření“ chybějící daně je proto nedůvodná.
58. Správce daně pak shledal nestandardní okolnosti zejména v tom, že poskytovatelem reklamních plnění pro žalobkyni byla společnost GABNERIA, která tyto služby nakupovala od společností AVENTADOR, a dalších subdodavatelů. Dále bylo relevantní to, že společnost GABNERIA má virtuální sídlo, nikdy nezveřejnila účetní závěrky a v roce 2019 byla prohlášena nespolehlivým plátcem a v roce 2020 jí byla zrušena registrace plátce DPH. Rovněž bylo zohledněno to, že společnost GABNERIA neměla webové stránky přesto, že poskytovala reklamní služby za velmi vysokou cenu, v současnosti je jednatelem osoba s trvalým bydlištěm na Ukrajině a v době uskutečnění zdanitelných plnění pro žalobkyni byl jednatelem společnosti GABNERIA pan Z. S., který byl i jednatelem renomované reklamní agentury Dorland. Významná byla i skutečnost, že společnost Shodu s prvopisem provedla S. K.

GABNERIA všechnem správcem daně zjištěný majetek převedla na personálně propojené společnosti v dubnu 2018, a následně utlumila své ekonomické činnosti. Hlavně pak bylo podstatné to, že společnost GABNERIA uskutečňovala zdanitelná plnění pro žalobkyni v kontrolovaných obdobích, kdy žalobkyni poskytla reklamní plnění ve výši základu daně 36 500 000 Kč, přičemž zároveň vykazovala zdanitelná plnění přijatá od žalobkyně v celkové výši základu daně 26 920 390 Kč například za tisk plakátů, marketingové služby, přičemž v jiných zdaňovacích obdobích společnost GABNERIA se žalobkyní nespolupracovala. Společnost GABNERIA přestala podávat přiznání k DPH a stala se nekontaktní v době, kdy se u ní pokusil správce daně zahájit v listopadu 2018 daňovou kontrolu na DPH. Rovněž bylo relevantní to, že společnost GABNERIA díky přijatým zdanitelným plněním, mimo jiné od nekontaktní společnosti AVENTADOR, jež neumožnila ověřit, optimalizovala svoji vlastní daňovou povinnost, a dále to, že největší položku žalobkyní přijatých zdanitelných plnění od společnosti GABNERIA tvoří reklamní plnění na automobilových a motocyklových závodech (cca 45 %) poskytnutých právě společností AVENTADOR, která se v roce 2019 rovněž stala nespolehlivou osobou, od data svého vzniku nezveřejnila účetní závěrku, adresa jejího sídla se nachází na virtuální adrese, a předmětem jejího podnikání je pronájem nemovitostí, bytů a nebytových prostor a výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona a neumožnila správci daně ověřit uskutečněná plnění pro společnost GABNERIA.

59. Pokud žalobkyně dále namítá, že nemohla existovat ztracená daň, a to s ohledem na skutečnost, že správce daně měl k dispozici kontrolní hlášení jak společnosti GABNERIA tak jejich dodavatelů, soud k tomu uvádí, že samotná kontrolní hlášení nejsou dostatečným důkazem o provedení plnění v dohodnutém rozsahu. Proto pokud společnost GABNERIA přestala být pro správce daně kontaktní a nepředložila ani primární doklady, a neprokázala tak oprávněnost jí uplatněného nároku na odpočet z přijatých zdanitelných plnění vykázaných v podaných přiznání k DPH mimo jiné za zdaňovací období leden až říjen 2017, závěr o ztracené dani obстоjí.
60. Na tomto závěru ničeho nemění ani prohlášení správce daně na straně 17, že v případě subdodavatelů společnosti GABNERIA nebyly zjištěny rizikové znaky. Za situace, kdy tato společnost neprokázala svůj nárok na odpočet, je ztráta daně daná, jak bylo vysvětleno shora.
61. Žalobkyně dále namítala, že nemůže existovat chybějící daň, byla-li daňová povinnost společnosti GABNERIA stanovena podle pomůcek, jak vyplývá z platebních výměrů, ve kterých je odkaz na ust. § 87 odst. 5 daňového řádu.
62. V napadeném rozhodnutí však bylo jednoznačně vysvětleno, že daňová povinnost tohoto subjektu byla stanovena na základě dokazování, nikoliv prostřednictvím pomůcek. Správní orgány přitom logicky odlišily daň na výstupu, kterou společnost původně deklarovala a uhradila, od daně na vstupu, u níž společnost neunesla důkazní břemeno, neboť nepředložila žádné relevantní doklady (ohledně uplatněných odpočtů). Postup správce daně je v tomto směru, jak bylo uvedeno shora, plně v souladu s ustálenou judikaturou Nejvyššího správního soudu.
63. To, že u společnosti GABNERIA nebylo postupováno podle pomůcek, ostatně vyplývá i ze Sdělení o podnětu na přezkoumání rozhodnutí správce daně této společnosti č.j. 9093/21/5300-21444-712895 ze dne 24. 3. 2021, které žalobkyně ve své žalobě cituje. Samotný odkaz na ust. § 87 odst. 5 daňového řádu uvedený v platebních výměrech pro společnost GABNERIA podle soudu také neznamená, že k doměření daně došlo dle

Shodu s prvopisem provedla S. K.

pomůcek, ale že tato společnost neumožnila provedení daňové kontroly a došlo k doměření daně, ovšem dokazováním podle § 92 daňového řádu, jak je uvedené v odůvodnění těchto platebních výměrů.

64. Žalobkyně dále uvedla, že i pokud by u společnosti GABNERIA došlo k daňovému pochybení, nemá tato skutečnost příčinnou souvislost s reklamními plněními, která přijala.
65. Soud opakuje, že podle ustálené judikatury není nutné, aby daňový subjekt znal konkrétní mechanismus podvodu nebo přesný článek řetězce, na němž došlo k neodvedení daně. Podstatné je, že věděl nebo vědět mohl, že se účastní obchodního řetězce, jehož účelem je získání daňové výhody, čímž ztrácí nárok na odpočet DPH.
66. Z napadeného rozhodnutí, jak je citováno níže, však vyplývá, že správní orgány prokázaly nejen existenci narušení neutrality, ale i rozsáhlý soubor objektivních okolností, které žalobkyni přímo spojovaly s tímto podvodným řetězcem, resp. přímo s detekovanou ztracenou daní. Námitku absence souvislosti proto soud neshledává důvodnou.
67. Žalobkyně dále brojí proti tomu, že správní orgány údajně neprovedly správně jednotlivé kroky tzv. Axel Kittel testu, zejména že nedostatečně identifikovaly podvod a nesprávně posoudily jeho vědomostní stránku.
68. Soud konstatuje, že napadené rozhodnutí test aplikovalo v souladu s judikaturou SDEU i NSS. Byla identifikována existence daňového podvodu v řetězci (narušení neutrality společností GABNERIA), byla posouzena souvislost přijatých plnění s tímto řetězcem a konečně byly podrobně vyhodnoceny objektivní i subjektivní okolnosti vztahující se přímo k osobě žalobkyně, jak je citováno z rozhodnutí žalovaného níže.
69. Žalobkyně dále postupně zpochybňovala jednotlivé objektivní okolnosti a tvrdila, že samy o sobě nepředstavují nic nestandardního. Těmito okolnostmi byly: virtuální sídla dodavatele a jeho dodavatele – společnosti AVENTADOR, nezveřejňování účetních závěrek těmito společnostmi, rámcová smlouva, která neobsahovala ani výčet akcí a míst, kde bude reklama umístěna, když tyto již žalobkyně při jejím uzavření znala, nabídky ani objednávky reklamních plnění neobsahovaly konkrétní práva a povinnosti, které měly obsahovat dle rámcové smlouvy, nebylo sjednáno konkrétní umístění reklamy, nadhodnocená cena několikanásobně vyšší než cena na trhu obvyklá, neověření ceny reklamy, zápočty v celkové výši 25 410 000 Kč a postoupení pohledávek ve výši cca 11 500 000 milionu Kč mezi články obchodního řetězce.
70. Využívání virtuálního sídla je sice v obchodním styku běžným jevem a samo o sobě nesvědčí o podvodném charakteru společnosti, ale má to v daňovém subjektu vzbudit pochybnosti a vést jej ke zvýšené opatrnosti a k učinění preventivních opatření, která by mohla předejít jeho účasti na podvodu na DPH. Podvodné společnosti využívají virtuální sídla zejména proto, aby orgánům finanční správy ztížily je kontaktovat (nadto často nemívají ani provozovnu či webové stránky, což jinak v souhrnu tvoří určité obvyklé zázemí pro výkon podnikatelské činnosti).
71. Pokud žalobkyně uvádí, že dodavatel měl sice virtuální sídlo v obchodním rejstříku, ale současně měl zapsanou a řádně označenou provozovnu v živnostenském rejstříku, kde se běžně setkával v rámci své ekonomické činnosti i s ní, soud uvádí, že tato skutečnost na shora uvedené následné nekontaktnosti takové společnosti nic nemění, což ostatně ukázala následně i realita. Pokud by byl dodavatel poctivým podnikatelem, mohl mít sídlo uvedené

Shodu s prvopisem provedla S. K.

na adrese provozovny, o to víc, pokud byla zapsaná ke konkrétnímu předmětu podnikání –
Obor činnosti: Reklamní činnost, marketing, mediální zastoupení.

72. Soud souhlasí se žalobkyní, že pokud by šlo vždy jen o jednu takovou skutečnost, například virtuální sídlo, nemohla by samostatně vést k podezření, že se žalobkyně účastní transakcí zasažených podvodem na DPH, o to víc, pokud by společnost GABNERIA byla následně pro správce daně kontaktní a svou daňovou povinnost splnila. V celkovém obraze však musí i žalobkyni být jasné, že tato transakce byla od samého začátku značně podezřelá, a proto závěr žalovaného, že žalobkyně minimálně vědět mohla a měla, že předmětné plnění je součástí daňového podvodu, je důkazně jednoznačně podložen, jak je rozvedeno dále.
73. Ve druhém kroku testu se zkoumá, zda daňový subjekt o své účasti na podvodu věděl či přinejmenším mohl a měl vědět. To prokazuje správce daně prostřednictvím tzv. objektivních okolností, ke kterým se vyjádřila i na judikaturu Nejvyššího správního soudu:
„Zpochybňuje-li daňový subjekt význam zjištěných objektivních okolností tvrzeními opírajícími se o to, že na nich neshledává nic nestandardního či podezřelého, není povinností správce daně tato tvrzení vyvracet. K odepření nároku na odpočet totiž postačí, prokáže-li správce daně, že průměrný daňový subjekt postupující s náležitou obezřetností by měl na základě uvedených okolností pojmout pochyby o smyslu prováděných transakcí a o jejich možném zatížení daňovým podvodem“ (rozsudek NSS ze dne 3. 2. 2021, čj. 4 Afs 177/2020–43, bod 35, a ze dne 12. 7. 2022, čj. 4 Afs 264/2021–57, bod 16).
74. Podle ustálené judikatury NSS a Soudního dvora dále platí, že zjištěné objektivní okolnosti nelze posuzovat izolovaně, ale v souhrnu, protože teprve ucelený souhrn těchto okolností může dostatečně vypovídat o povědomí daňového subjektu o podvodu na DPH (rozsudek NSS ze dne 15. 2. 2017, čj. 1 Afs 53/2016 58). Například samotná neexistence webových stránek, virtuální sídlo, neuzavření písemných smluv či rizikovost zboží nemusí mít žádnou vypovídací hodnotu o podvodném charakteru obchodních řetězců a vědomosti daňového subjektu, avšak ve svém souhrnu o tom mohou tyto okolnosti svědčit (rozsudek NSS ze dne 19. 3. 2024, čj. 4 Afs 125/2023 57, bod 40).
75. Těmito východisky se správce daně také řídil. Žalobkyně se naopak snaží jednotlivé objektivní okolnosti účelově vytrhávat z kontextu a izolovaně zpochybnit. Judikatura NSS opakovaně uvádí, že ta která okolnost *sama o sobě* sice nemusí o ničem svědčit, *v souhrnu* s dalšími však může.
76. Soud dále zdůrazňuje, že správní orgány rovněž nevyvozovaly vědomost žalobkyně z jednotlivých izolovaných skutečností (výběr obchodního partnera, personální propojení, rezignace na ověření ceny reklamy, nebo žádný průzkum trhu; mnohonásobně navýšená cena reklamního plnění přijatých od společnosti GABNERIA; obecná rámcová smlouvy; úhrada plnění; poměr výše zdanitelných plnění za reklamní služby přijatých žalobkyní od společnosti GABNERIA k výši celkových přijatých zdanitelných plnění), nýbrž z jejich souhrnu a vzájemných souvislostí, což odpovídá konstantní judikatuře NSS a řady krajských soudů, jak byla v rozhodnutí žalovaného citována. Řada z těchto okolností sice sama o sobě není nezákonná a nemusí být ani nestandardní, avšak ve svém souběhu – v tomto případě zejména při mnohonásobném nadhodnocení ceny reklamy, rezignaci na průzkum trhu, uzavření vágní rámcové smlouvy na plnění v řádech desítek milionů korun a personálním propojení mezi subjekty, následná nekontaktnost společnosti GABNERIA – vytváří obraz chování, jež neodpovídá jednání obezřetného podnikatele.

77. Soud k tomu dodává, že samotné služby spočívající v reklamních plněních jsou značně rizikové a jsou často předmětem podvodu na DPH. Typicky se proto vyšší obezřetnost požaduje při obchodování se zbožím, o kterém je známo, že je častým předmětem podvodů na DPH (např. rozsudky NSS ze dne 26. 8. 2020, čj. 4 Afs 10/2020 58, bod 42, nebo ze dne 7. 10. 2022, čj. 5 Afs 55/2020 91, bod 50). Značně vysoká cena v kombinaci s nejasným rozsahem reklamních služeb představuje podezřelou transakci o to víc, že v jiných případech se podnikatelé dohadují o každý řádek inzerce a její cenu. Jak bylo v rozhodnutí konstatováno, ani na výši obrátu ani zisku v dalších letech se tato obrovská investice u žalobkyně nikterak neprojevila. Takové chování je pak u žalobkyně jakožto profesionála i v oblasti reklamy zcela nepochopitelné.
78. Žalovaný tyto okolnosti, které žalobkyně mohla v době uzavírání obchodu znát, pregnantně popsal ve svém rozhodnutí a vyhodnotil je v souladu s judikaturou NSS (viz rozsudek NSS v č. j. 10 Afs 11/2020 – 55 ze dne 5. 8. 2020, č. j. 1 Afs 26/2012-34 ze dne 30. 5. 2012, č. j. 8 Afs 78/2018-65 ze dne 26. 8. 2020). Kromě jiného uvedl, že žalobce *tedy jednoznačně věděl o funkci, kterou pan S. vykonává i ve známé společnosti Dorland, přesto nepřikládal váhu tomu, zda mu reklamní plnění zajistí již jemu známá renomovaná reklamní společnost Dorland či jemu neznámá, na internetu se neprezentující a v OR listiny nezveřejňující, společnost GABNERIA. Tuto skutečnost odvolací orgán nepovažuje za obezřetnou, neboť i když pan S. uzavíral dohody na poskytnutí reklamy s primárními poskytovateli nebo dalšími prostředníky na základě osobní známosti, společnost GABNERIA na rozdíl od jeho renomované agentury Dorland vykazovala řadu rizikových znaků a také se velmi rizikově chovala a ceny neúměrně navyšovala.*
79. Nedostatek obezřetnost shledal správce daně i v dalších okolnostech např. *„V případě reklamy na webových stránkách Tempus Libri se jednalo o odvolatelovu první reklamu nabídnutou mu společností GABNERIA, která probíhala ode dne 1. 1. do dne 31. 10. 2017 za částku základu daně 1.300.000 Kč. Vzhledem k tomu, že pan S. byl jak jednatelem poskytovatele plnění GABNERIA, tak jednatelem společnosti, na jejichž stránkách bylo předmětné plnění umístěno, je zřejmé, že musel vědět, že cena, za níž poskytuje reklamu odvolateli je nadhodnocená. Odvolatel vzhledem k tomu, že se s panem S. zná mnoho let, musel vědět, že v této společnosti zastává funkci jednatele, přesto se nepokusil sjednat si umístění svého loga na webových stránkách společnosti Tempus Libri přímo s touto společností, přestože z nabídky společnosti GABNERIA, resp. z jeho objednávky jednoznačně obsah reklamního plnění znal. Společnost Tempus Libri má navíc sídlo na stejné adrese jako společnost GABNERIA, tudíž je s podivem, že ani tato skutečnost by odvolatele neupozornila na vyšší míru obezřetnosti, když sám v sídle společnosti GABNERIA jednal s panem S. osobně (odvolatel sdělil, že spolu jednali v sídle společnosti GABNERIA i Dorland). Odvolací orgán podotýká, že na webových stránkách společnosti Tempus Libri měla a stále má umístěno své logo i společnost GABNERIA. Odvolací orgán dále uvádí, že ze spisového materiálu vyplývá, že marketingovou akci Siréna Párty dne 6. 9. 2017 (akce Tempus Libri/INNEX) pořádala sama společnost Tempus Libri a společnost GABNERIA (dle čestného prohlášení společnosti Tempus Libri) u ní objednala prezentaci odvolatele na této akci. Přitom, jak vyplývá z bodu [71], účast na této akci nebyla zpoplatněna, což musel pan S. vědět, když byla jeho společnost Tempus Libri jejím pořadatelem. Přesto odvolateli společnost GABNERIA, v níž plnil pan S. funkci jednatele, fakturovala za reklamní plnění na této akci, částku 750.000 Kč.*
80. Podle názoru soudu je rovněž zcela zarážející, že žalobce *„i vzhledem k tomu, že na reklamní plnění od společnosti GABNERIA vynaložil 43 % vykázaného ročního obrátu (odvolatel přijal reklamní služby od společnosti GABNERIA ve výši 36,5 mil. Kč, přičemž roční úhrn čistého*

Shodu s prvopisem provedla S. K.

obratu odvolatele v roce 2017 činil 84.242.430 Kč), což by v rámci běžného podnikatelského prostředí vzhledem k obratu a poměru k celkovým nákladům mohlo být pro odvolatele likvidační, resp. velmi těžko navratitelné. I přesto se odvolatel nezajímal o to, za jaké ceny může reklamní plnění obdržet od jiných subjektů, tj. neudělal si průzkum trhu.... žalobce vůbec neověřoval výhodnost reklamy ani způsob stanovení ceny, ačkoli byl schopen (ne)adekvátnost výše ceny reklamy posoudit (i ve zde řešeném případě se odvolatel dlouhodobě zabývá reklamní činností, přičemž i jeho zaměstnanec se v tomto oboru pohybuje).“

81. Tyto obchodní případy tak skutečně postrádají vzhledem k extrémnímu navýšení cen za předmětné služby ekonomický smysl. Výše uvedené skutečnosti mohla žalobkyně vzhledem ke svému dlouhodobému působení na trhu mimo jiné i v oblasti reklamy, či vzhledem k její dlouholeté známosti s panem S., vědět.
82. Soud proto považuje za zcela správný i závěr žalovaného, že *neověření ceny reklamních služeb u pořadatelů jednotlivých sportovních a kulturních akcí či jiných poskytovatelů považovat za objektivní okolnost svědčící o povědomí odvolatele o účasti na obchodních transakcích stížených podvodem na DPH.*
83. Správní orgány tak žalobkyni nepřičítaly k tíži skutečnosti, které nastaly až po uskutečnění plnění, nýbrž výlučně ty, které ji byly nebo měly být známy v době realizace obchodních transakcí. Pokud jsou v rozhodnutí uvedeny další nestandardní okolnosti, jako například následné označení dodavatele AVENTADOR jako nespolehlivého plátce, ty jsou uváděny jen pro dokreslení řetězce zasaženého daňovým podvodem. Žalobkyně zjevně v žalobě tyto okolnosti směšuje. Žalovaný například v žalovaném rozhodnutí neuvádí jako skutečnost, kterou měla žalobkyně v době uzavření obchodní transakce vědět, že pan S. bude následně trestně stíhán, jak ostatně přímo uvádí na konci bodu 132: *„Skutečnost, že je trestně stíhán jako obviněný ze spáchání trestního činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby, viz bod [64] není odvolateli kladena k tíži, ale významně dokresluje obrázek o rizikovosti společnosti GABNERIA, která je plně ve vlivu této osoby.“*
84. Rovněž tak žalobkyně nesouhlasila s tím, že rámcová smlouva ve spojení s jednotlivými objednávkami byla zhodnocena jako nestandardní okolnost. Soud se však zcela shoduje se žalovaným, neboť z rámcové smlouvy, tak jak byla formulovaná, ani ve spojení s jednotlivými objednávkami nebyl zcela jasný rozsah plnění, což lze vyhodnotit jediné tak, že žalobkyni v podstatě nezáleželo na tom, co za své miliony Kč obdrží, což lze zcela jistě hodnotit jako nedostatek obezřetnosti. Žalobkyně má pravdu v tom, že pokud by byla v celém případě jen tato nestandardní skutečnost a žalobkyně by byla schopna rozsah plnění prokázat jiným způsobem, např. protokoly o přijetí služby včetně fotografické dokumentace, nebylo by logické ji hodnotit jako nestandardní. Ve spojení s ostatními skutečnostmi (cenu několikanásobně vyšší než cena na trhu obvyklá, kterou žalobkyně nerozporovala, zápočty v celkové výši 25 410 000 Kč a postoupení pohledávek ve výši cca 11 500 000 Kč mezi články obchodního řetězce) však dokresluje závěr o rizikovosti této obchodní operace.
85. Pokud žalobkyně nesouhlasí se závěrem správce daně, že *k navýšení cen došlo u dodavatele, přestože z žádných podkladů nevyplyvá, že by se na reklamních plněních dodavatel podílel jakoukoliv přidanou hodnotou*, soud souhlasí se žalovaným, že komunikace se subdodavateli, a to v mnoha případech prostřednictvím svých osobních kontaktů, nepředstavuje takovou přidanou hodnotu za situace, kdy předtím reklamní služby dodávala žalobkyni společnost Dorland, s níž předtím dlouhodobě spolupracovala, a to za menší ceny. Žalobkyně ani

Shodu s prvopisem provedla S. K.

v žalobě neuvádí takovou činnost, kterou by tato společnost na rozdíl od společnosti GABNERIA, nebyla schopna učinit, a která by tedy odůvodňovala takové navýšení cen. Tvzení žalobkyně v tomto ohledu zůstala ve zcela obecné nekonkrétní rovině.

86. Rovněž soud konstatuje, že závěr žalobkyně, že *zápočet závazků a pohledávek je standardním postupem při úhradě vzájemných závazků a pohledávek mezi dvěma obchodními partnery* by platil, jen pokud by zde nebyly další nestandardní okolnosti a pokud by následně byla společnost GABNERIA pro správce daně kontaktní.
87. Pokud žalobkyně namítá, že cena nebyla nadhodnocená, jelikož faktickou cenou, *kteou uhradil žalobce dodavateli, je rozdíl mezi uvedenými uskutečněnými a přijatými zdanitelnými plněními*, kdy se jednalo o období vázaných (tzv. *offsetových*) obchodů, kdy realizace reklamních plnění za uvedenou cenu byla podmíněna existencí uzavřených smluv, na základě, kterých žalobce poskytoval svoje služby dodavateli nebo třetím osobám, soud uvádí, že z pohledu zákona o DPH je cenou plnění dohodnutá cena jednotlivé transakce. Pokud dojde k protitransakci, pak tato nemůže být zkrácena odečtem, protože došlo k zápočtu a žalobkyně ji fakticky nehradila. I při této transakci se jedná jen o způsob úhrady (částečně zápočtem) a nikoliv o cenu plnění. Cenou plnění tak zůstává cena dohodnutá, nikoliv zbývající cena fakticky zaplacená převodem po odečtu zápočtu a nákladů. Pokud by žalobkyně skutečně o ceně jednala a snažila se sjednat cenu adekvátní, nemusela platit převodem nic, naopak dodavatel by platil zbývající rozdíl jí. K tomuto závěru výpověď svědka pana S. nebyla nutná, o to víc, že ji žalobkyně navrhovala hlavně k prokázání, že tyto stejné navýšené ceny platily i pro další klienty společnosti GABNERIA.
88. Soud dále opět souhlasí se žalobkyní, že i jiné společnosti se může stát, že její výdaje na reklamu budou činit 50% celkových nákladů a že tato okolnost by nemusela být nikterak nestandardní, pokud by nebyla spojená s jinými nestandardními okolnostmi a obchodní řetězec by nebyl zasažen podvodem. Pokud žalobkyně uvádí, že k ukončení spolupráce s touto firmou došlo nikoliv kvůli daňové kontrole, ale proto, že *začal projekt generovat zajímavé obraty a nebylo již nutné do něj investovat nemalé částky*, soud považuje toto tvrzení za účelové, jelikož tomu neodpovídají zisky ani obraty společnosti, které naopak v následujících letech tj. v roce 2018 a 2019 klesly.
89. Žalobkyně konečně namítá, že jednala v dobré víře a provedla rozumná opatření k ověření svého dodavatele, zejména jeho lustrací ve veřejných rejstřících a na internetu. Soud s ohledem na shora uvedené souhlasí se žalovaným, že i lustrací ve veřejných rejstřících a na internetu mohla žalobkyně zjistit shora uvedené skutečnosti (neplnění povinností zveřejňování účetních závěrek a neexistence webu dodavatele), což mohlo s ostatními skutečnostmi (výše cen, způsob úhrady, nejasný rozsah plnění atd) žalobkyni upozornit, že se jedná o zcela nestandardní situaci, byla-li vůbec v dobré víře.
90. Soud konstatuje, že správní orgány se touto otázkou podrobně zabývaly a jejich závěry odpovídají judikatuře Nejvyššího správního soudu, podle níž ověření obchodního partnera ve veřejných rejstřících představuje pouze minimální standard, nikoliv opatření postačující v situaci, kdy existuje množství jiných varovných signálů. Žalobkyně se přitom pohybovala v oblasti reklamy dlouhodobě a disponovala odbornými znalostmi i personálním zázemím, které ji umožňovalo cenu i podmínky plnění reálně posoudit.
91. Za této situace soud souhlasí se závěrem správních orgánů, že žalobkyně nepřijala taková opatření, která po ní mohla být rozumně požadována, a rozhodně tedy nemohla jednat v dobré víře.

Shodu s prvopisem provedla S. K.

92. Co se týče obchodní korporace AVENTADOR, a námitky žalobkyně, že ta nemusela jako objednatel vědět, že společnost GABNERIA provede službu subdodavately, soud uvádí, že správce daně žalobkyni nepřičítá k tíži, že nevěděla, že tato společnost byla prohlášena daňově nespolehlivou. Správce daně pouze konstatoval, že se jedná o další z objektivních nestandardních okolností, které dokreslují závěr o obchodním řetězci zasaženým podvodem viz bod 28 rozhodnutí, kde se uvádí:

„[128] Odvolací orgán pouze k námitce, že odvolatel nespolupracoval se společností AVENTADOR, kterou si tak neproověřoval, přičemž za veškerá poskytnutá plnění společností GABNERIA odvolateli, i prostřednictvím subdodavatelů, společnost GABNERIA odpovídala, uvádí, že odvolateli nebylo přičítáno k tíži chování a zjištění, týkající se společnosti AVENTADOR. Tato zjištění byla uvedena pouze pro dokreslení dalších skutečností, o zapojení dalších společností do podvodu na DPH s reklamními plněními.“

93. Pokud jde o námitku, že správce daně nevyhověl návrhu na další výslech svědka pana Z. S., soud konstatuje následující: Předně o rozsahu dokazování vždy rozhoduje orgán daňové správy. Je tedy oprávněn nevyhovět návrhu daňového subjektu na provedení konkrétního důkazu – například výslechu svědka, avšak v takovém případě je povinen toto svoje rozhodnutí náležitě odůvodnit. Žalovaný této své povinnosti dostal, když v bodě [139] napadeného rozhodnutí vyložil, proč tento svědek nebude v odvolacím řízení vyslechnut. Soud tento postup shledal zcela souladným se zákonem a souhlasí se žalovaným, že za situace, že se měl svědek vyjádřit k výši jeho cen, kdy správce daně prokázal, že byly neúměrně vyšší oproti situaci na trhu, prokázání skutečností, že i jiní jeho klienti platili tyto neúměrně vysoké ceny, by na věci ničeho nezměnilo.
94. Chování žalobkyně tak v dané věci nebylo možno pokládat za obezřetné, a nebylo možno dospět k závěru, že by žalobkyně jednala s přiměřenou péčí a že by s ohledem na finanční objem uskutečněných plnění přijala taková opatření, která na ni bylo možno v souladu s judikaturou Soudního dvora EU a Nejvyššího správního soudu rozumně požadovat (srovnej např. rozsudky ze dne 21. 4. 2010, č. j. 9 Afs 94/2009 - 156, ze dne 30. 5. 2012, č. j. 1 Afs 26/2012 - 34, ze dne 11. 12. 2014, č. j. 6 Afs 156/2014 - 47, či ze dne 26. 9. 2019, č. j. 6 Afs 61/2019 - 27). S ohledem na shora uvedené by podle soudu jediným opatřením bylo se této obchodní transakce neúčastnit. Proto závěr žalovaného, že žalobkyně vědět minimálně mohla a měla, že se účastní podvodu na DPH, což je důvodem pro odepření jejího nároku na odpočet DPH, je zcela na místě.
95. Rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 24. 11. 2022 ve věci C-596/21 (*A proti Finanzamt M*), správnost závěrů žalovaného rovněž potvrzuje. Soudní dvůr EU v něm dospěl k následujícím závěrům: Články 167 a 168 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, ve znění směrnice Rady 2010/45/EU ze dne 13. července 2010, ve spojení se zásadou zákazu daňových úniků, musí být vykládány v tom smyslu, že druhému pořizovateli zboží může být odepřen nárok na odpočet daně z přidané hodnoty (DPH) odvedené na vstupu z důvodu, že věděl nebo měl vědět o existenci úniku na DPH, kterého se dopustil původní prodávající při prvním prodeji, i když o tomto daňovém úniku věděl i první pořizovatel. A dokonce: Články 167 a 168 směrnice 2006/112/ES, ve znění směrnice 2010/45/EU, ve spojení se zásadou zákazu daňových úniků, musí být vykládány v tom smyslu, že druhému pořizovateli zboží, které bylo ve stadiu předcházejícím tomuto pořízení předmětem podvodného plnění týkajícího se pouze části daně z přidané hodnoty (DPH), kterou je stát oprávněn vybrat, musí být nárok na odpočet DPH odvedené na vstupu odepřen v plném rozsahu, pokud uvedený pořizovatel věděl nebo měl vědět, že je toto pořízení spojeno s daňovým únikem.

Shodu s prvopisem provedla S. K.

96. Žalovaný konečně správně uvedl, na odpočet DPH nemá nárok žádný článek podvodného řetězce, pokud o své účasti v něm věděl nebo mohl vědět, jak zdůraznil i NSS ve svém rozsudku ze dne 4. 11. 2019, č. j. 7 Afs 209/2019 – 37: „Každý článek prodejního řetězce přitom nese svoji vlastní daňovou povinnost, která je u něj posuzována samostatně. V důsledku toho může dojít k situaci, že v jednom obchodním řetězci bude daň vybrána opakovaně, neprokáží-li jednotlivé články tohoto řetězce splnění zákonných podmínek pro uplatnění osvobození od daně (či nároku na odpočet daně). Nejedná se ovšem o duplicitní vybrání daně.“

IV.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

97. Městský soud v Praze tedy po přezkoumání věci dospěl k závěru, že žádná z žalobních námitek nebyla uplatněna důvodně, a proto soud podanou žalobu podle ust. § 78 odst. 7 soudního řádu správního zamítl.
98. Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn podle ust. § 60 odst. 1 soudního řádu správního, když žalobkyně úspěch ve věci neměla a žalovanému žádné náklady nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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 13. května 2026

JUDr. Slavomír Novák v.r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem provedla S. K.