



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Ivanky Havlíkové a soudkyň JUDr. Naděždy Řehákové a Mgr. Ing. Silvie Svobodové v právní věci

žalobkyně: **AGEL a.s.**, IČO 00534111
sídlem Jungmannova 28/17, 110 00 Praha 1
zastoupena GT Tax a.s. (dříve BDO Tax s.r.o.), IČO 26420473
sídlem Pujmanové 1753/10a, 140 00 Praha 4

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, IČO 72080043
sídlem Masarykova 427/31, 60200 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 9. 2018, č. j. 42023/18/5300-21442-809464

takto:

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

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Žalobkyně se žalobou podanou u Městského soudu v Praze domáhala zrušení rozhodnutí označeného v záhlaví tohoto rozsudku, kterým žalovaný zamítl a potvrdil rozhodnutí Specializovaného finančního úřadu (dále „prvostupňový správce daně“), č. j. 99191/17/4232-22794-805723, ze dne 6. 6. 2017, kterým byla žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období prosinec roku 2013 ve výši 260 400 Kč a současně uložena povinnost uhradit penále ve výši 52 080 Kč.

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

2. Prvostupňovým rozhodnutím nebyl uznán nárok žalobkyně uplatněný jí jako zastupujícím členem Skupiny dle zákona o DPH na odpočet daně na základě daňových dokladů č. 131018 a č. 131020 přijatých od společnosti RENOSPORT za reklamní a propagační služby, a to z důvodu účasti na daňovém podvodu. Se žalobkyní bylo vedeno daňové řízení jako se zastupujícím členem Skupiny, který zastupoval člena Skupiny s původním názvem MARTEK MEDICAL (později Perfekt Distribution a.s.), tj. společnosti, která přijala plnění, od něhož žalobkyně v podaném daňovém tvrzení odvozovala nárok na odpočet daně. Společnost MARTEK MEDICAL je dále také označována jako „Společnost“. Proti uvedenému rozhodnutí podala žalobkyně odvolání, o kterém žalovaný rozhodl žalobou napadeným rozhodnutím.

II. Rozhodnutí žalovaného (napadené rozhodnutí)

3. Žalovaný se v odůvodnění napadeného rozhodnutí na základě právního a skutkového stavu věci zabýval odvolacími námitkami žalobkyně. Žalobkyně v podaném odvolání oponovala tomu, že by došlo k podvodu, především namítala, že nebyla identifikována chybějící daň, argumentovala tím, že unesla důkazní břemeno pro vznik nároku na odpočet daně, a proto bylo na správci daně, aby prokázal jím tvrzené fiktivní vstupy u dodavatelů žalobkyně, tj. že šlo o podvod, a že žalobkyně o podvodu věděla či vědět mohla. Rozporovala jednotlivé objektivní okolnosti uvedené ve zprávě o daňové kontrole a závěr správce daně o nadhodnocených cenách reklamy, což zpochybňovala předloženým znaleckým posudkem. Rovněž namítala, že jednala s péčí řádného hospodáře.
4. Žalovaný vyšel ze zjištění vyplývajících z daňové kontroly provedené správcem daně u žalobkyně za zdaňovací období leden až prosinec 2013 v rozsahu přijatých plnění za reklamní služby společnosti Perfect Distribution a.s. (původní název MARKET MEDICAL), dále také jen „Společnost“.
5. V daňovém řízení bylo sporu o tom, zda žalobkyně uplatnila jí vykázané nároky na odpočet daně z posuzovaných plnění od dodavatele RENOSPORT oprávněně, respektive zda transakce týkající se reklamních služeb byly zasaženy podvodem a zda o tomto podvodu l věděla nebo alespoň vědět mohla.
6. Žalovaný z provedeného dokazování vyhodnotil, že reklamní služby měly reálný základ a žalobkyně splnila formální i hmotněprávní podmínky pro vznik nároku na odpočet daně.
7. Následně však také posuzoval, zda nebyly transakce, jejichž předmětem byly reklamní služby, zasaženy podvodem na DPH a zda Společnost o tomto podvodu věděla či vědět mohla. Žalovaný ve svém rozhodnutí přestřel právní základ případu a znaky prokazující účast na daňovém podvodu tak, jak je vyložila judikatura Nejvyššího správního soudu a Soudního dvora Evropské unie, tj. posuzoval 1) existenci podvodného řetězce subjektů a chybějící daň, 2) v rámci vědomostního testu existenci objektivních okolností svědčících o vědomosti Společnosti o podvodném jednání a 3) zda byla Společností přijata rozumná opatření, která po ní mohla být s ohledem na konkrétní okolnosti případu vyžadována, aby se tak vyvarovala účasti na daňovém podvodu, a zda jednala v dobré víře.
8. Při aplikaci právního základu na skutkový stav žalovaný také vyšel z povahy předmětu činnosti žalobkyně (dodávky zdravotnického materiálu) a z povahy předmětných přijatých

plnění od společnosti RENOSPORT (reklamní a propagační služby pro sportovní kluby, asociace, svazy, pořadatele akcí apod.....)

9. Při posuzování existence daňového podvodu v řetězci dodavatelů žalovaný konstatoval, že obchodovaná komodita představovala typickou komoditu, která je zneužívána k páčání daňových podvodů, jelikož jejíž realizace je prokazatelná často z veřejně přístupných zdrojů, avšak pro správce daně hůře sledovatelná a v řetězci vztahů ne zcela spolehlivě rozkrývatelná. Proces takových obchodních vztahů je pak doprovázen výrazným nadhodnocením ceny v řetězci.
10. K jednotlivým společnostem v dodavatelsko-odběratelském řetězci žalovaný uvedl podrobnosti ohledně jejich struktury, jednatelů, činností, obratu včetně časových a věcných okolností...), z nichž dovodil následující.

Společnost RENOSPORT, přímý dodavatel žalobkyně, naplnila znaky typické pro společnosti zapojené do řetězových podvodů na DPH, zejména s ohledem na změnu jednatelů, nekontaktnost a z ní plynoucí nemožnost ověřit údaje vykazované v daňových přiznáních k DPH.

Společnost KESILETE, dodavatel společnosti RENOSPORT, naplnila znaky typické pro společnosti zapojené do řetězových podvodů na DPH, zejména s ohledem na její krátkou „životnost“ a to, že reklamní služby pouze přefakturovala, přičemž v okamžiku, kdy byla zaregistrována k DPH a zajišťovala reklamu pro žalobkyni, začala ihned vykazovat vysoké obraty.

Společnost DENAWYS, označená žalovaným jako „*nejspíše přímý dodavatel společnosti RENOSPORT*“, naplnila znaky typické pro společnosti zapojené do řetězových podvodů na DPH zejména s ohledem na nevěrohodnou svědeckou výpověď bývalého jednatele a absenci webových stránek.

Společnost VERA, dodavatel společnosti KESILETE, byla nekontaktní.

Společnost JM, dodavatel společnosti KESILETE, u přeprave reklam zjevně nadhodnotila cenu, avšak byla kontaktní a bylo u ní možné ověřit údaje vykazované v přiznáních k DPH. Žalovaný jí proto nepřisoudil negativní atributy, byť přestala podávat přiznání k DPH.

Společnost Inventis, dodavatel společnosti KESILETE, žalovaný označil jako běžně fungující sportovní agenturu, neboť jí Moravskoslezský kraj přidělil dotace.

Společnost NIO, dodavatel společnosti KESILETE, žalovaný označil jako běžně fungující reklamní agenturou se zaměřením na sportovní marketing, mj. protože disponovala webovými stránkami s kontakty a referencemi.

11. Žalovaný shrnul, že kontaktními společnostmi byly pouze společnosti JM, NIO a Inventis, ostatní společnosti byly pro správce daně nekontaktní. Společnosti KESILETE, DENAWYS, VERA a RENOSPORT plnily v daných řetězcích pozici tzv. *missing traders*

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

a právě u nich žalovaný spatřoval chybějící daň. Žádná ze společností typu *missing trader* zapojená do řetězců neměla v čase provádění daňové kontroly potřebné zázemí pro vykonávání deklarované reklamní činnosti. Nebyly zjištěny provozovny ani sklady, zaměstnanci či jiné materiálně-technické vybavení. Zlikvidovaná společnost KESILETE neměla v čase likvidace ani takový majetek, aby pokryl náklady s likvidací spojené. Společnosti, které žalovaný označil jako články *missing trader*, přestaly vykonávat činnost, a osoby, na které byly přepsány, se ve většině případů žalovanému jevily jako tzv. bílí koně.

12. Dle žalovaného bylo možné vysledovat výrazný nárůst obrátu v čase realizace reklamních služeb pro Společnost, který byl následován okamžitým a trvalým propadem, jakmile tato spolupráce skončila. Nejvíce patrné to bylo dle žalovaného u společností RENOSPORT, KESILETE a VERA. Takto výrazný dočasný růst obrátu následovaný útlumem a dřívejším či pozdějším koncem činnosti svědčil dle žalovaného o zcela nestandardním charakteru podnikání jednotlivých společností a byl nepřímým důkazem podvodného řetězce.
13. Většina reklamních služeb byla navíc dle žalovaného finalizována už na úrovni prvotních poskytovatelů reklamy. Následující společnosti už jen reklamní služby přefakturovaly v nezměněném stavu. Mezi prvotními zhotoviteli reklamy a společnostmi tvořícími druhé články řetězců byly uzavřeny smlouvy o reklamních službách, ve kterých byl specifikován rozsah a cena těchto služeb. Tytéž reklamní služby byly mezi společnostmi tvořícími následné články obchodních řetězců přeprodány na základě uzavřených smluv, ve kterých byl specifikován naprosto totožný rozsah reklamních služeb, ale za výrazně navýšenou cenu, přičemž přeprodeji k plnění nepřidali žádnou hodnotu. Z výše uvedeného žalovaný dovodil podvodný charakter předmětných řetězců.
14. Žalovaný dále poukázal na nestandardní personální propojení u dodavatelských společností. Ing. V. P. zastupovala společnosti DENAWYS i KESILETE. M. S. a M. M. měli adresu trvalého bydliště zapsanou na adrese městského úřadu. R. V. byl jednatelem a společníkem společnosti Inventis, která byla marketingovým partnerem pořadatele nohejbalového turnaje „VALACH OPEN 2013“ a zároveň byl uveden jako kontaktní osoba za dodavatele ve smlouvách o reklamách uzavřených v roce 2013 mezi prvotním poskytovatelem reklamních služeb HC VERVA a VERA, na základě kterých byla provedena reklama žalobkyně na zimním stadionu tohoto hokejového klubu v Litvínově.
15. Žalovaný vyšel rovněž z prověření bankovní účtů společnosti RENOSPORT prvostupňovým správcem daně. U bankovního účtu tohoto přímého dodavatele žalobkyně byly zjištěny časté vysoké výběry hotovosti, a to i v rámci jednoho dne a v krátkých časových intervalech, přičemž další osud těchto finančních prostředků nebyl znám. Dle žalovaného se tak jednalo o další nestandardnost.
16. Dle žalovaného tedy bylo možné shrnout, že v dodavatelsko-odběratelských řetězcích byla identifikována chybějící daň a nestandardnosti, v souhrnu prokazující existenci daňového podvodu.
17. Při užití vědomostního testu žalovaný posuzoval nejprve první znak - existenci objektivních okolností, za nichž by byly naplněny podmínky pro vyloučení uplatněného nároku na odpočet DPH, tedy jestli bylo na základě objektivních okolností prokázáno, že

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

Společnost jako osoba povinná k dani, které bylo poskytnuto zboží zakládající nárok na odpočet DPH, věděla nebo vědět mohla a měla, že předmětná plnění jsou součástí daňového podvodu na DPH. V této souvislosti žalovaný konstatoval, že prvostupňový správce daně zjistil v průběhu daňové kontroly takové skutečnosti, které lze považovat za objektivní okolnosti prokazující, že si Společnost musela být vědoma toho, že obchodní vztahy se společností RENOSPORT byly zasaženy podvodem na DPH. Dle žalovaného Společnost mohla a měla vědět o svém zapojení do podvodu na DPH na základě následujících okolností: (i) riziková komodita, (ii) volba generálního dodavatele a uzavírání smluv, (iii) nadhodnocené ceny reklamních služeb, (iv) vědomost odvolatele o nadhodnocených cenách, (v) potřeba generálního dodavatele, (vi) obsah smluvních ujednání a platby dopředu, (vii) cena reklamy vzhledem k výsledku hospodaření, (viii) nejasné marketingové cíle a (ix) změna obchodního jména žalobkyně. Byť uvedené objektivní okolnosti dle žalovaného samy o sobě nesvědčily o nezákonném jednání odvolatele, v souhrnu tvořily logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících skutečností, spolehlivě prokazujících, že odvolatel vědět mohl a měl, že se účastnil podvodného řetězce.

18. V rámci vědomostního testu žalovaný seznal i existenci druhého znaku – nepřijetí rozumných opatření a neexistenci dobré víry žalobkyně. Dle žalovaného bylo na žalobkyni ověřit své obchodní partnery, se kterými obchodovala, a tato ověření podložit potřebnými důkazy. Během daňové kontroly však nebylo prokázáno, že by žalobkyně nějakým způsobem ověřovala, zda má společnost RENOSPORT (dále také „generální dodavatel“) potřebné materiální zázemí a lidské zdroje k poskytování marketingových služeb. Ze spisového materiálu nijak nevyplývalo, že by si Společnost před uzavřením smluv s generálním dodavatelem, respektive před zadáním realizace reklamních služeb, ověřovala jeho finanční stabilitu a například trvala na uvedení rozpočtu k jednotlivým reklamním akcím či na analytických podkladech k výběru jednotlivých akcí, ze kterých by bylo patrné naplnění marketingových cílů Společnosti. Vzhledem ke specifickému sortimentu, který Společnost dodává především zdravotnickým zařízením na základě veřejné soutěže, žalovaný nepovažoval za jasné, na koho Společnost svou propagaci cílila a před kým se chtěla zviditelnit. Žalovaný proto konstatoval, že v tomto směru byly marketingové cíle zcela nejasné. Rovněž nebylo žádným způsobem objasněno, proč a jakým způsobem si Společnost vybrala právě generálního dodavatele. Žalobkyně v řízení nepředložila například žádný průzkum trhu, cenové srovnání nabídek, kalkulace, marketingovou strategii apod. Nebylo jasné, zda oslovila více subjektů, u kterých by si zadala poptávku, což by bylo dle žalovaného v případě soukromé firmy, která jedná s péčí řádného hospodáře a průběžně se snaží snižovat náklady, možné považovat za standardní a logické. V tomto konkrétním případě Společnost navíc vynaložila na reklamní služby značnou finanční částku, proto by dle žalovaného bylo zcela standardní a logické, aby oslovila vícero subjektů a nechala si od nich zpracovat cenovou nabídku. Společnost však takto nekonala a dle žalovaného si generálního dodavatele zvolila z neznámého důvodu. Rovněž žalovaný nepovažoval za jasné, na základě čeho, jaké nabídky, cenové kalkulace, apod. byly stanoveny ceny za předmětná plnění.
19. Na základě výše uvedeného žalovaný konstatoval, že v předmětném případě došlo k narušení principu neutrality daně, když žalobkyně uplatňovala nárok na odpočet daně na vstupu za nákup předmětných reklamních služeb, přičemž předmětná přijatá plnění byla prodávána v řetězci společností zasaženém podvodem na DPH. Společnost vědět mohla a

měla, že dané obchody, kterých se účastnila, jsou zatíženy podvodným jednáním. Nadto nepřijala taková opatření, která by její účast na podvodném jednání vyloučila, a nepočínala si tedy dostatečně opatrně a obezřetně. Prvostupňový správce daně tak postupoval v souladu se zákonem, když nárok na odpočet daně neuznal.

III. Žaloba

20. Žalobkyně v podané žalobě v prvním okruhu žalobních námitek namítala nezákonnost a nesprávnost napadeného rozhodnutí, spočívající v neunesení důkazního břemene správcem daně ohledně existence podvodu na DPH a vědomosti žalobkyně o tomto podvodu, to za situace, kdy žalovaný konstatoval, že žalobkyně splnila formální i hmotněprávní podmínky pro vznik nároku na odpočet. Žalobkyně s odkazem na rozsáhlou judikaturu Nejvyššího správního soudu a judikaturu Soudního dvora Evropské unie, zejména v rozsudcích C-80/11 a C-142/11 (věc „Mahagében“) a C-354/03, C 355/03 a C-484/03 (věc „Optigen“) poukazovala zejména na základní předpoklad identifikace podvodu na DPH, jímž je existence daňové ztráty (chybějící daně) a na to, že je předně třeba identifikovat objektivní skutečnosti, z nichž bude vyplývat, že došlo v daném případě k porušení daňové neutrality, tj. prokázat existenci daňové ztráty (chybějící daně). Toto důkazní břemeno dle žalobkyně žalovaný neunesl. Žalobkyně uvedené dovozuje z toho, že žalovaný nepřipustně rozšiřuje výklad pojmu „podvod na DPH“, když stejně jako prvostupňový správce daně vychází z různých variant, pod které lze podřadit situaci, kdy není daňovým subjektem odvedena určitá částka na DPH a za chybějící daň považuje i skutečnost, kdy se daňový subjekt stal nekontaktním bez možnosti správce daně ověřit přiznanou daň. To je v rozporu s judikaturou Soudního dvora Evropské unie i rozsudků Nejvyššího správního soudu č. j. 9Afs 111/2009-274, č. j. 9Afs 163/2015-44), podle kterých musí správce daně existenci daňové ztráty (chybějící daně) postavit na jisto Pokud není žádná daňová ztráta správcem daně detekována a jednoznačně prokázána, nelze hovořit o existenci daňového podvodu. Definice daňového podvodu, tj. neodvedení daně jedním z účastníků řetězce a odečtení této daně dalším účastníkem zcela koresponduje definici daňového podvodu i dle rozsudků Nejvyššího správního soudu č. j. 9Afs 111/2009-274, č. j. 1 Afs 37/2012-6, na které odkazuje žalovaný. Žalobkyně z napadeného rozhodnutí dovozuje i nesprávný názor žalovaného, že nelze-li ověřit údaje v daňovém přiznání, je-li některá korporace v řetězci nekontaktní, dochází k narušení neutrality daně. Dle žalobkyně judikatura Nejvyššího správního soudu nespojuje nekontaktnost dodavatele daňového subjektu se znakem daňového podvodu. Společnost nelze za nekontaktnost jejího dodavatele činit odpovědnou a nekontaktnost subjektu nemůže být důkazem o tom, že státnímu rozpočtu chybí daň. Účelovost výkladu pojmu „ podvod na DPH“ žalobkyně dovozuje i z pojednání žalovaného ohledně vztahů mezi společnostmi typu „missing trader“ a z dovozování narušení neutrality daně na základě rozličností situací, které mohou navozovat organizátoři podvodných řetězců. Žalobkyně namítá, že ačkoliv definice podvodu na DPH není stanovena zákonem a judikatura soudů připustila použít definici nastolenou Nejvyšším správním soudem a Soudním dvorem Evropské unie, žalovaný se touto definicí neřídí, stanovuje vlastní podmínky podvodu na DPH a vytváří další možnosti výkladu nad rámec zákona.
21. Kromě uvedeného žalobkyně namítá, že ani výklad žalovaného nelze aplikovat na daný skutkový stav, neboť se nejednalo o situaci, kdy by chybějícím obchodníkem bylo znemožněno prošetřit dané transakce. Společnosti v daném řetězci byly místně příslušným

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

správcům daně kontaktní, poskytly požadované doklady a proběhla ústní jednání, daňové povinnosti dodavatele žalobkyně společnosti RENOSPORT byly uhrazeny. Totéž žalobkyně uvádí ke společnosti subdodavatele KESILETE MEDIA s.r.o. U společnosti DENAWYS PATERN s.r.o. pak žalobkyně dovozuje kontaktnost této společnosti pro období let 2013 a 2014 z důvodu podávání daňových přiznání a zastoupení daňovou poradkyní. Za společnost VERA COLOR s.r.o. se dle žalovaného k místně příslušnému správci daně dostavil likvidátor společnosti i tehdejší zástupce společnosti, který předložil dokumentaci k předmětným obchodním transakcím. Pokud žalovaný zmiňuje ostatní společnosti, které se podílely na předmětných plněních, žalobkyně dodala, že tyto byly podle žalovaného kontaktní, ačkoliv vykazovaly obdobné znaky nestandardnosti ve své struktuře činnosti a fakturovaných cen.

22. Žalobkyně dále namítala neprokázané tvrzení žalovaného o fiktivních vstupech, kdy žalovaný pouze na základě daňových přiznání dovozuje, že daň na vstupu byla vyeliminována fiktivně dle nárůstu obrátů, což zůstalo v rovně nepodložených tvrzení a žalovaný svůj závěr o fiktivních vstupech nevysvětlil ani nepodnikl postupy, např. k odstranění pochybností.
23. K otázce existence daňového podvodu žalobkyně dále považovala za neprokázané tvrzení žalovaného o výhodnosti transakcí vedoucí ke snížení vlastní daně a čerpání výhod plynoucích z řetězce, když znakem podvodu ve smyslu zmíněné judikatury soudů je získání zvýhodnění, a to v příčinné souvislosti s neodvedením daně. Žalovaný nevzal v úvahu námitku žalobkyně, že jí z nároku na odpočet daně neplyne žádná výhoda, když svůj nárok krátila ve výši odpovídající pouze 31 % z výše DPH na vstupu.
24. Žalobkyně druhý okruh žalobních námitek směřovala do vědomostního testu. Namítala, že bylo bezpředmětné prokazovat, zda Společnost (Martek Medical) o podvodu věděla či vědět mohla, když k podvodu vůbec nedošlo. I když by žalobkyně připustila, že žalovaný podvod prokázal, odmítla, že by o něm Společnost věděla či vědět mohla a že by nepostupovala dostatečně obezřetně a nepřijala relevantní opatření k zamezení své účasti na něm. Žalobkyně uvedla, že Společnost postupovala obezřetně, např. tím, že si společnost RENOSPORT prověřila ve veřejně přístupných evidencích, podepsala s ní písemnou smlouvu a poskytované plnění řádně zdokumentovávala. Výše sjednané ceny se v době uzavírání smlouvy jevila reálně, což žalobkyně doložila znaleckým posudkem na cenu obvyklou.
25. Žalobkyně má za to, že v rámci daňové kontroly vyvrátila tvrzení správce daně o existenci jím tvrzených objektivních okolností a prokázala, že obchodní vztah se společností RENOSPORT odpovídal běžným obchodním podmínkám. Žalobkyně namítá, že žalovaný kopíruje jen závěry prvostupňového správce daně.
26. K objektivní okolnosti – rizikovosti komodity žalobkyně poukázala na to, že propagační a reklamní služby nejsou předmětem podnikání žalobkyně – ta je jejich konečným spotřebitelem, proto není zřejmé, z jakého důvodu by měla být po žalobkyni požadována vyšší míra obezřetnosti.

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

27. K objektivní okolnosti – volbě generálního dodavatele a uzavírání smluv žalobkyně uvedla, že důvod výběru dodavatele – společnost RENOSPORT byl dán tím, že Společnost (Martek Medical) v kontrolovaných obdobích ve snaze rozšířit svou činnost a získat nové zákazníky využívala pro své reklamní a marketingové kampaně služby externích dodavatelů a společnost RENOSPORT byla schopna nabídnout i služby v rámci Slovenské republiky. Společnost RENOSPORT byla jediným smluvním partnerem, neboť dodala marketingovou kampaň v rámci komplexního balíčku, tzv. „na klíč“, což bylo pro Společnost jako zadavatele praktické a bez starostí. Výchozí podmínky byly dojednány v uzavřených smlouvách. Bylo pak na generálním dodavateli, aby si realizaci kampaně zajistil případně u jeho dodavatelů. To, že správce daně nedohledal ve veřejných rejstřících skutečnosti, že RENOSPORT má zkušenosti v oblasti reklamy, nemůže, dle žalobkyně, vést k závěru, že takovou činnost společnost RENOSPORT nevykonávala. Ani další okolnost, že dodavatel - RENOSPORT nebyl v Asociaci českých reklamních agentur a marketingové komunikace, nevylučuje působení tohoto dodavatele v oblasti reklamy. Žalovaný rovněž nezdůvodnil svou výhradu geografické překážky, když RENOSPORT má provozovnu i v oblasti Moravy, mýlí se v hodnocení výročních zpráv Společnosti (Martek Medical) a žalobkyně i v hodnocení okolnosti týkající se neexistence webových stránek RENOSPORT.
28. K objektivní okolnosti – nadhodnocené ceny reklamních služeb žalobkyně poukázala na to, že správce daně, jehož odhad žalovaný přebírá, neprovedl cenový odhad správně. Vycházel nesprávně z ceny obvyklé, kdy nelze srovnávat cenu plnění poskytnutou prvotními zhotoviteli (poskytovateli) reklamních služeb (2 000 000 Kč) s celkovou cenou za balíček služeb poskytnutý generálním dodavatelem žalobkyně. Žalobkyně tvrdí, že cena zahrnovala, mimo jiné, také cenu doprovodných služeb (jednání a smluvní vztahy se subdodavateli, náklady na výrobu a instalaci reklamních nosičů a dodání dalších služeb...), přičemž předměty plnění ze strany prvotních poskytovatelů nebyly stejné (např. pouhý nájem reklamní plochy), což žalobkyně ocitovala z některých smluv subdodavatelů ve spise. Výroba reklamních nosičů nebyla prováděna již prvotními poskytovateli služeb, ale ve většině případů tomu bylo naopak, reklamní nosiče zajišťoval a dodával objednatel. Cena za nosič tedy nebyla zahrnuta do odměny dle uzavřených smluv. A dokonce ani za fotodokumentaci z akce, na níž byla Společnost prezentována. Žalobkyně poukázala na smluvní dokumentaci, která má dle jejího názoru dokládat, že žalobkyni byla poskytnuta komplexní reklamní služba a nemohlo se jednat o přeprodávání reklamních a propagačních služeb kompletně poskytnutých již prvním poskytovatelem bez jakékoliv přidané hodnoty. Žalobkyně namítala náročnost plánování a koordinovanou organizaci celé kampaně, kdy navýšení ceny tak mělo ekonomické opodstatnění. Toto žalobkyně v odvolání namítala, žalovaný se s těmito námitkami nevypořádal. Skutečnost, že cenový odhad prvostupňového správce daně neodpovídá realitě, dokládá i znalecký posudek předložený žalobkyní v doplnění odvolání, přičemž je třeba vycházet z horní hranice cenového rozpětí dle znaleckého odhadu, tj. 8 920 000 Kč, takže sjednaná cena 14 000 000 Kč neznamenal žádný zásadní odchýlení od ceny obvyklé. Žalovaný nesprávně vyvozuje vědomost žalobkyně o nadhodnocených cenách přímo ze smluv, které si zajistila sama Společnost (Martek Medical) přímo se sportovními kluby či pořadateli akcí. Ceny v těchto smlouvách však nejsou srovnatelné s cenami prvotních poskytovatelů, jak míní žalovaný. Předmětná věcně a teritoriálně rozsáhlá reklamní a propagační kampaň tedy na rozdíl od prezentací na drobných a jednorázových akcích zajišťovaných Společností samotnou, nebyla realizovatelná vlastními silami. Tvzení, že se jednalo o srovnatelné služby je pouze

v rovině úvah žalovaného bez relevantního zdůvodnění. Žalobkyně dále uvádí příklady soutěží, u kterých si reklamu obstarala Společnost (Martek Medical) sama a které jsou rozhodně divácky méně atraktivní. Ze smluvní dokumentace tedy nelze vyvodit závěr, že Společnost znala ceny obvyklé, a proto musela vědět, že ceny sjednané s RENOSPORT jsou výrazně nadhodnocené.

29. Žalobkyně dále oponovala tvrzení prvostupňového správce daně o nedostatečnosti smluvních podmínek odkazem na to, jak byly sjednány splátky ceny služby odpovídající konání soutěží a akcí a odkazem na právní instituty garantující smluvní plnění dle obchodního, resp., občanského zákoníku, podle nichž by Společnost jako objednatel případně postupovala.
30. K objektivní okolnosti – ceny reklamy vzhledem k výsledku hospodaření
31. Žalobkyně namítala, že žalovaný nesprávně vztahuje náklady na reklamu k hrubému ročnímu zisku (1/3) a nikoliv k dosaženým tržbám. Kromě toho je uvedené porovnání zcela irrelevantní, neboť účelem reklamy bylo zvýšení odbytu zboží a služeb. Společnost měla dostatek zdrojů na pokrytí nákladů na reklamu.
32. K objektivní okolnosti – nejasným marketingovým cílům a změně obchodního jména.
33. Žalobkyně uvádí, že v rámci daňového řízení nebylo na žalobkyni požadováno, aby předložila dokumentaci ke své marketingové strategii. I pokud by tak učinila, nemohlo to vést k žádnému rozhodnému závěru o tom, co žalobkyně učinila či neučinila. Žalovaný z výročních zpráv Společnosti mohl zjistit zde prezentované cíle zaměřené na upevňování silného a nezávislého distributora zdravotnických prostředků, na růst, případně udržení stabilizace tržeb v jednotlivých segmentech prodávaného zboží. Žalobkyně poukázala na růst objemu obchodu v r. 2012 a 2013, na expanzi na zahraniční trh (Slovenská republika) a vysvětloval přínos marketingu pro rozvíjení trhu, což platí pro výběrová řízení a umožňuje nespolehat se jen na veřejné zakázky.
34. Na základě uvedeného žalobkyně shrnula, že žádné z uvedených objektivních okolností neprokazují, že Společnost (Martek Medical), resp. žalobkyně věděla nebo alespoň měla a mohla vědět o své účasti na transakcích zasažených podvodem a ani se o podvod jednat nemohlo.
35. K vědomostnímu testu – přijetí rozumných opatření a dobré víře
36. Žalobkyně popírala, že by na ní přešlo důkazní břemeno prokázání náležité míry obezřetnosti při provozování její činnosti, když prvostupňový správce daně nebyl ani schopen uvést, na základě jakého právního přepisu dospěl o přenesení důkazního břemene zpět na žalobkyni. S odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu uvedla, že naopak je na správci daně, aby prokázal uplatnění nároku na odpočet daně znevažujícím způsobem. Žalobkyně zdůraznila, že v té fázi řízení, v níž je dokazováno zneužívající uplatnění nároku na odpočet daně, může daňový subjekt zůstat zcela pasivní, neboť svou důkazní povinnost dle § 92 odst. 3 daňového řádu již splnil. Závěr žalovaného, že Společnost, resp. žalobkyně prověřovala osobu dodavatele standardním způsobem ve veřejně přístupných evidencích a ověřila, že společnost RENOSPORT je dlouhodobě existující společností a není bez předchozích zkušeností z reklamy. Žalobkyně svého

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

dodavatele prověřovala stejnými postupy tak, jak činí i finanční správa dle stanoviska Generálního finančního ředitelství, které tato aplikovala při nákupu mobilních telefonů, proto žalovaný nemůže po žalobkyni v rámci obezřetnosti požadovat více povinností nad rámec toho, co sám činí. Nadto dle judikatury Evropského soudního dvora je na daňových orgánech, aby u osob povinných k dani provedly nezbytné kontroly za účelem odhalení nesrovnalostí a podvodů, přičemž vlastní kontrolní úkoly nelze přenášet na osoby povinné k dani. Nebylo tedy na žalobkyni, aby zkoumala, zda společnost RENOSPORT byla schopna požadované služby dodat, zda měla potřebné materiální zázemí, lidské zdroje a zda jí svědčila určitá finanční stabilita. Žalobkyně neměla důvodu pochybovat o solidnosti svého dodavatele a poskytnutí plnění dle smlouvy bylo prověřováno a zdokumentováno. Skutečnost, že společnost RENOSPORT neměla vlastní webové stránky ani to, že nebyla členem Asociace českých reklamních agentur a marketingové komunikace neznámá, že nebyla zavedenou reklamní agenturou. Žalobkyně oponovala i tomu, že by její dodavatel nezveřejňoval své účetní uzávěrky, uvedla, že podával daňová přiznání až do prosince r. 2014 a jeho daňové povinnosti byly uhrazeny. Žalobkyně namítala, že jsou jí přičítány skutečnosti ležící zcela mimo dispoziční sféru Společnosti.

37. Konečně žalobkyně jak v rámci jednotlivých žalobních námitek, týkajících se věcně nesprávného posouzení účasti Společnosti na podvodném jednání v řetězci dodávek reklamních a propagačních služeb, tak i dále po jejich shrnutí v závěru žaloby namítala, že se žalovaný nevypořádal se všemi jejími odvolacími námitkami a nelze aplikovat právní závěry z rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 85/2013-33, neboť tím, že žalovaný nevypořádal stěžejní odvolací námitky, nemohlo dojít ani ke konzumaci vypořádání dílčích či souvisejících námitek v napadeném rozhodnutí.
38. Z uvedených důvodů žalobkyně navrhla, aby Městský soud v Praze napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

IV. Vyjádření žalovaného

39. Žalovaný ve svém vyjádření předně namítl, že žalobní námitky korespondují s námitkami uvedenými žalobkyní v odvolání, s nimiž se již vypořádal v napadeném rozhodnutí.
40. K námitkám, že se žalovaný nevypořádal se všemi odvolacími námitkami, žalovaný s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu ČR uvedl, že se v intencích této judikatury vypořádal se všemi v odvolání uplatněnými námitkami. Správní úvaha žalovaného pak byla v žalobou napadeném rozhodnutí vyjádřena v logických návaznostech na skutková zjištění, z nichž při rozhodnutí o odvolání vycházel. Obdobně dostačujícím způsobem bylo v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu vyjádřeno vyhodnocení důkazů včetně úvah, které správce daně (následně žalovaného) k učiněným závěrům dovedly; veškeré předložené důkazní prostředky byly hodnoceny jednotlivě i v jejich vzájemných souvislostech, bylo přihlédnuto ke všem relevantním skutečnostem, které vyšly v řízení najevo. Skutečnost, že žalovaný hodnotí důkazy rozdílně od žalobce, nelze shledat nezákonným postupem, neboť je to právě správce daně (žalovaný), kdo provádí dokazování a hodnocení předložených důkazů; rovněž tak nelze fakticky zaměňovat nedostatečnost odůvodnění za subjektivně pociťovanou nespokojenost s úrovní odůvodnění napadeného rozhodnutí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 65/2007-169).

41. K námitkám nepřípustného rozšíření výkladu pojmu „podvod na DPH“ žalovaný zopakoval svou argumentaci z napadeného rozhodnutí včetně právního rámce nastoleného judikaturou Evropského soudního dvora. Uvedl, že k chybějící dani jakožto základnímu předpokladu pro konstatování existence podvodu na DPH nelze přistupovat dogmaticky jako k dani, která byla některým článkem řetězce vyčíslena a správcem daně vyměřena, avšak zůstala neuhrazena. Poukázal na jasné vymezení skutkových okolností daňového podvodu v napadeném rozhodnutí, z nichž lze v souhrnu dovodit, že se jednalo o podvod na DPH. Nelze se tak ztotožnit se závěry žalobkyně, že je chybná premisa, podle níž jen nekontaktnost subjektu zjištěná správcem daně vede automaticky k předpokladu, že se jedná o daň chybějící. Právě zjištění ohledně nekontaktnosti dotčených subjektů je výsledkem šetření správce daně, který se snažil ověřit, zda byla z předmětných plnění řádně odvedena daň; nelze však v žádném případě říci, že by správce daně rezignoval na svou důkazní povinnost stran prokázání existence podvodu na DPH, či snad že by toto důkazní břemeno neunesl. Žalovaným zastávaný přístup, že podvod na dani může spočívat v neobvyklých variantách, je souladný s principy, na kterých je institut podvodu na DPH ve společném systému této daně judikaturou SDEU i Nejvyššího správního soudu vystavěn. Žalovaný opětovně podotýká, že pokud by byla akceptována premisa, že situaci, kdy je „chybějící daň“ konstatována u článku řetězce vzhledem k jeho nekontaktnosti (zároveň jsou samozřejmě popsány takové nestandardnosti transakce, které svědčí o podvodném charakteru šetřeného řetězce), nelze označit jako „chybějící daň“, byl by v podstatě vytvořen návod pro daňové subjekty snažící se čerpat neoprávněnou výhodu ze státního rozpočtu, jak vytvořit legální systém podvodů na DPH, který bude finanční správou nepostižitelný. Žalovaný odkázal na body 44 až 70 žalobou napadeného rozhodnutí a setrval na svém názoru, že v daném případě byly shledány takové skutkové okolnosti, jež ve smyslu judikatury SDEU a NSS potvrzují existenci řetězců, v nichž probíhající transakce byly zasaženy podvodem na DPH, přičemž žalovaný nevycházel jen z „nekontaktnosti“ článků řetězce. Námitky žalobkyně, že společnostmi RENOSPORT a KESILETE MEDIA s.r.o. vykázaná daňová povinnost byla uhrazena, obdobně jakožto námitka, že společnosti DENAWYS PATTERN s.r.o. a KESILETE MEDIA s.r.o., byly zastupovány stejným zmocněncem, resp. že byla provedena svědecká výpověď likvidátora společnosti VERA COLOR s.r.o. pak v souladu s uvedeným nemají na závěr o „chybějící dani“ žádný vliv. Tvzení, že v důsledku uplatnění koeficientu měl žalobce jen omezenou možnost nárokovat odpočet na DPH, a neměl tak zájem zúčastnit se transakcí zasažených podvodem na DPH, neboť případný daňový prospěch by byl pro něj zanedbatelný považuje žalovaný za zcela nepřijatelné, neboť ze skutečnosti, že žalobce uplatnil nárok na odpočet ve výši 31 % DPH na vstupu, neplyne žalobcem tvrzený „nezájem“ zúčastnit se předmětných transakcí z důvodu pro něj zcela zanedbatelného daňového prospěchu.
42. K námitkám týkajícím se vědomostního testu žalovaný uvedl, že podvod na DPH nebyl konstatován pouze vzhledem k existenci chybějící daně, ale i vzhledem k nestandardnostem v celém řetězci, které ve svém souhrnu prokazují existenci daňového podvodu. Pakliže jsou zjištěné nestandardnosti natolik závažné a jejich prostřednictvím je prokázáno, že jediný účel celé transakce je narušení neutrality DPH a získání daňové výhody, a transakce se účastní společnosti, které jsou pro správce daně nekontaktní, tedy účelově znemožňují správcem daně jednak rozkrýt podvodný řetězec, a zjistit, zda konkrétní plnění uvedly do daňových přiznání, jsou tyto skutečnosti plně dostačující pro konstatování existence podvodu na DPH. Správce daně poté může zkoumat, zda daňový subjekt nárokuje si nadměrný odpočet z transakce zatížené daňovým podvodem věděl či

mohl vědět o tom, že se účastní podvodné transakce, a zda v tom případě učinil taková opatření, aby se své účasti na podvodu na dani vyvaroval. Není v rozporu s unijním právem požadovat po daňových subjektech, které si nárokují odpočet daně, aby přijaly veškerá opatření, která mohou být po nich s ohledem na konkrétní okolnosti daného případu rozumně požadována, aby tak zajistily svou neúčast na daňovém podvodu. Po daňových subjektech je tak požadována určitá obezřetnost a opatrnost v obchodních vztazích, na základě kterých je pak možné hodnotit, zda daňový subjekt jednal v dobré víře, či nikoliv. Stran námitek žalobkyně, týkajících se volby dodavatele, žalovaný uvedl, že chování Společnosti nelze, s přihlédnutím k finančnímu objemu transakcí, označit za péči řádného hospodáře. Žalobkyně ve svých polemikách závěry žalovaného hodnotí izolovaně a vytrženě z kontextu napadeného rozhodnutí. Žalovaný uvedl, že přestože v předmětném rozhodnutí popsání objektivní okolnosti samy o sobě jednotlivě nesvědčí o nezákonném jednání Společnosti, ve svém souhrnu tvoří logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících skutečností, které spolehlivě prokazují, že žalobce minimálně vědět mohl a měl, že se účastní řetězce zasaženého podvodem na DPH. Zcela jednoznačně žalovaný odmítl závěr žalobkyně, že ze závěrů znaleckého posudku č. 383-21-2018 vyplývá, že cena za předmětné služby, sjednaná se společností RENOSPORT, se vzhledem k poměrům na trhu reklamních služeb jevila jako adekvátní, a že sjednaná cena ve výši 14 000 000 Kč neznamenal žádný zásadní odchýlení od ceny obvyklé ve výši 8 920 887 Kč (horního intervalu ceny obvyklé stanoveného znalcem). Předně žalobkynin vyslovený závěr ze znaleckého posudku nijak nevyplývá, a dále je zřejmé, že cenu za předmětné služby, sjednanou mezi žalobcem a společností RENOSPORT nelze dle názoru soudního znalce považovat za cenu obvyklou (str. 127 a násl. znaleckého posudku). Nadto, přestože dospěl soudní znalec k závěru (zjevně rozpornému s tvrzením žalobkyně), že cenu za předmětné služby není možno chápat jako cenu obvyklou, nelze stanovenou „cenu obvyklou u reklamy FOTBAL“ (viz str. 65 posudku) vnímat jako objektivní. V případě fotbalového klubu SK Sigma Olomouc byla zohledněna toliko cena reklamních služeb poskytovaných Statutárnímu městu Olomouc, Olomouckému kraji, a společnosti STES (tzn. marketingovému partneru FAČR s působností na území celé ČR), přičemž tato skutečnost byla pro stanovení maximálního intervalu „ceny obvyklé“ ve výši 869 564 Kč zcela rozhodná. Soudní znalec však nijak nepřihlédl k tomu, že takto stanovený interval cca šestinásobně překračuje hranici „ceny obvyklé“ u reklamních služeb poskytovaných ostatními fotbalovými kluby (pozn. druhý nejvyšší zjištěný maximální interval byl zjištěn ve výši 147.945,60 Kč, viz str. 69 posudku, Viktoria Plzeň – v záběru TV kamer).

43. Žalovaný se neztotožnil ani s polemikou žalobkyně stran ověřování obchodních partnerů daňové správy. Způsob, jakým Generální finanční ředitelství vybíralo a ověřovalo dodavatele mobilních telefonů, nemá nic společného s nadměrnými odpočty DPH (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 10 Afs 338/2017–70).
44. K námitkám, že žalovaný k tíži Společnosti přičítá skutečnosti ležící mimo její dispoziční sféru dodal, že „nekontaktnost“ dotčených společností zapojených v dodavatelsko-odběratelských řetězcích není nijak kladena žalobci za vinu. Tato skutečnost byla kvalifikována jako nestandardnost charakteristická pro celé rozklíčované řetězce obchodních transakcí, signifikující společně s identifikovanou chybějící daní v předmětném řetězci jejich zasažení podvodem na DPH. U takových nestandardností lze brát v úvahu jak skutečnosti existující v době realizace konkrétních transakcí, tak i v době pozdější, a dále jak skutečnosti, o kterých žalobce mohl vědět, tak i skutečnosti, o kterých žalobce

povědomost mít nemohl (např. okolnosti týkající se jiných článků řetězce). Společnost v daném případě jednala v rozporu se zásadou opatrnosti a obezřetnosti, když za účelem zajištění reklamních (propagačních) služeb přijal zdanitelná plnění za služby, jejichž cena byla mnohonásobně navýšená oproti cenám služeb poskytovaným ve srovnatelném rozsahu (tj. v daném místě a čase). Rezignovala na ověření ceny těchto služeb, cenu bezvýhradně akceptovala a nijak nezjišťovala, zda a za jakých podmínek měla možnost např. uzavřít smlouvy s jiným dodavatelem. Dala přednost uzavření smluvního vztahu se subjektem bez relevantní podnikatelské historie, přijala předmětné reklamní služby za cenu, kterou lze v kontextu shora uvedeného považovat za nepřiměřenou, aniž by zpracovala analýzu ekonomické návratnosti prostředků (v objemu desítek milionů Kč) vynaložených na reklamní a propagační služby, či hlouběji zkoumala dopady této formy propagace na její podnikatelskou činnost. Společnost nepřijala žádná opatření, nevyvinula žádné aktivity stran ověření výhodnosti nabídky ze strany společnosti RENOSPORT, neověřoval cenovou hladinu daného tržního segmentu.

45. S ohledem na uvedené žalovaný navrhl, aby soud podanou žalobu zamítl.

V. Replika žalobkyně

46. Žalobkyně v replice uvedla, že jí namítané a žalovaným nevypořádané odvolací námitky se týkají nezákonnosti prvostupňového rozhodnutí správce daně. Žalovaný byl povinen vypořádat všechny odvolací námitky žalobkyně, zejména její stěžejní námitku ohledně výkladu pojmu podvod na DPH v rozporu s judikaturou.
47. K nezákonné aplikaci pojmu chybějící daň, tj. že nelze mít chybějící daň za prokázanou na základě skutečnosti, že správce daně nemůže u (sub)dodavatele pro jeho nekontaktnost ověřit správnost vykázané daně, žalobkyně odmítá výklad pojmu „chybějící daň“ uplatněný žalovaným, a to zejména proto, že dle judikatury se chybějící daní rozumí porušení neutrality DPH a ztráta pro státní rozpočet. Z judikatury dle žalobkyně nevyplývá žalovaným prezentovaná premisa, že chybějící daní je třeba rozumět i situaci, kdy je daňový subjekt nekontaktní. Žalovaný ani nepředpokládá, že by v takové situaci bylo třeba zkoumat, z jakého důvodu je tento subjekt nekontaktní a zda vůbec tato nekontaktnost s prověřovanými plněními souvisí. Žalovaný dle žalobkyně zcela pomíjí, že podstatou argumentace žalobkyně je zásada neutrality DPH, podle níž odepřít zákonný nárok na odpočet DPH lze pouze v případě, kdy byla neutralita DPH porušena, tj. došlo k daňové ztrátě. Nedošlo-li k daňové ztrátě, odepření nároku na odpočet daně je v rozporu se zásadou zákonnosti a právem na ochranu majetku. Žalovaný taktéž přehlíží, že součástí definice pojmu podvod na DPH je získání daňového zvýhodnění. Odepřít nárok na odpočet daně tedy lze jen, je-li účelovost jednání prokázána. Ve výkladu pojmu podvod na DPH, jak jej dle žalobkyně svévolně vyložil žalovaný, tato účelovost jednání chyběla. Žalobkyně vyzdvihla, že DPH, kterou si nárokovala, svému dodavateli zaplatila, a proto neutralita DPH nebyla porušena.
48. K námitce ohledně posouzení objektivních okolností žalobkyně doplnila, že žalovaný ve svém vyjádření opakovaně zmínil, že pro konstatování existence podvodu na DPH je plně dostačující prokázat narušení neutrality DPH, získání daňové výhody a nekontaktní společnosti v řetězci. Žalobkyně namítla, že ani jedna z uvedených skutečností nebyla v daňovém řízení prokázána. Žalovaný nijak neprokázal, v čem mělo spočívat narušení

neutrality DPH a získání daňové výhody. Žalovaný pouze popsal situaci, která měla být postižena odepřením nároku na odpočet daně, v níž ale identifikace porušení neutrality DPH chybí. Žalovaný ani neprokázal, že takové „domýšlené“ narušení neutrality DPH a získání daňové výhody bylo jediným účelem transakce. Žalovaný opominul fakt, že skutečně došlo k poskytnutí plnění. Žalovaný ani neprokázal, že společnosti účastníci se na transakci účelově znemožnily správci daně rozkrýt podvodný řetězec. Dotčené společnosti naopak se správcem daně spolupracovaly.

49. Žalobkyně dále zopakovala, že z napadeného rozhodnutí není zřejmé, z jakého důvodu by po ní měla být vyžadována vyšší míra obezřetnosti. Z judikatury citované žalovaným vyšší míra obezřetnosti nevyplynula. Žalovaný zdůrazňoval nedostatečnou míru obezřetnosti žalobkyně ve vztahu k výběru a kontrole dodavatele společnosti RENOSPORT. Z napadeného rozhodnutí není vůbec zřejmé, jak jinak žalobkyně měla a mohla věrohodnost tohoto dodavatele dále ověřovat. Žalovaný namítl, že žalobkyně nezdůvodnila, proč si jako generálního dodavatele zvolila společnost RENOSPORT a jak s ním navázala kontakt. Žalobkyně je toho názoru, že prokázání existence objektivních okolností je břemenem žalovaného (respektive správce daně), nikoli jejím. Pokud proto způsob volby dodavatele považuje žalovaný za objektivní okolnost, pak má povinnost svoje tvrzení prokázat, nikoli ale tím, aby objektivní okolnosti dovozoval z toho, že žalobkyně něco neprokázala, aniž by k tomu byla zároveň povinna. Znalecký posudek dle žalobkyně dovedl, že ceny předmětných plnění nebyly navýšeny. Žalovaný však neprovedl znalecům výsledky, tudíž znalec nemohl své závěry obhájit.

VI. Posouzení věci městským soudem

50. Soud přezkoumal napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které předcházelo jeho vydání, a to dle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) dle uplatněných žalobních bodů.
51. Žaloba není důvodná.
52. V dané věci spor mezi účastníky řízení vznikl v otázce oprávněnosti nároku na odpočet daně z plnění přijatých společností Martek Medical (dále také jen „Společnost“) od jejího dodavatele - společnosti RENOSPORT na základě smlouvy o reklamě a propagaci ze dne 25. 9. 2013 a daňových dokladů č. 131018 a 13102 s uskutečněním zdanitelného plnění 1. 12. 2013 a 5. 12. 2013 (viz tabulka k Smlouvě č. 2. Na str. 7 napadeného rozhodnutí).
53. Z hlediska podmínek vzniku nároku na odpočet DPH dle § 72 a 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, nebylo mezi stranami o sporu o tom, že Společnost (Martek Medical) prokázala splnění formální a hmotněprávní podmínky pro přiznání nároku na odpočet daně, neboť předložila daňové doklady a doložila, že uskutečňovala zdanitelná plnění. Obchodní transakce Společnosti však byly předmětem daňové kontroly zahájené dne 29. 7. 2014 za zdaňovací období leden – prosinec 2013, kontroly zaměřené na to, zda Společností uskutečněné transakce jako konečného odběratele na základě uzavřených smluv v řetězci vícero dodavatelů služeb nebyly zasaženy podvodem na DPH a případně, zda o takovém podvodu Společnost věděla nebo alespoň vědět mohla. V souzené věci, totiž bez dalšího neobstojí tvrzení žalobkyně, že Společnost splnila podmínky nároku na odpočet daně tím, že předložila daňové doklady a prokázala a že uskutečnění zdanitelného

plnění nebylo zpochybněno. Podle judikatury Nejvyššího správního soudu převzaté z judikatury Soudního dvora Evropské unie (například rozsudky ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03 *Optigen a Bond House Systems* či ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11 *Mahagében a Péter Dávid*, ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 *Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL (dále jen „Kittel“)*), lze daňovému subjektu odepřít nárok na odpočet DPH, i když prokáže splnění podmínek pro jeho vznik, pokud se prokáže, že plnění, z něhož je nárok na odpočet odvočován, bylo zasaženo podvodem. Judikatura Soudního dvora Evropské unie, se týká zneužití práva či karuselových podvodů v řetězci dodavatelů, kdy uskutečněné obchodní operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám a je různým způsobem porušována zásada daňové neutrality s nároky na odpočty daně neadekvátními přidané hodnotě.

54. Právní rámec nastolený judikaturou Soudního dvora Evropské unie a Nejvyšším správním soudem je žalobkyni znám, neboť její námitky, které shodně či velmi obdobně uplatňovala již v daňovém řízení před prvostupňovým správcem daně a následně v odvolání a i v podané žalobě, nevyvracejí zásady a právní úvahy vzešlé z uvedené judikatury, avšak vytykají jejich nesprávnou aplikaci žalovaným, především s důrazem na to, že žalovaným nebyl správně interpretován pojem „podvod na DPH“, a tudíž nebylo předmětné se zabývat ani otázkou, zda Společnost o podvodu věděla či mohla vědět.
55. Především je třeba odmítnout tvrzení žalobkyně, že se žalovaný dostatečně nevypořádal s odvolacími námitkami žalobkyně a pouze opakuje závěry prvostupňového správce daně. Z podané žaloby a ostatně také zcela zjevně z repliky žalobkyně vyplývá, že podstatou těchto „procesních“ námitek je nesouhlas žalobkyně s tím, jak k interpretaci podvodu na DPH a dalších okolností posuzovaných ve vztahu k tomuto podvodu, správce daně i žalovaný pristoupili. Žalobkyní tvrzené nepřípustné rozšíření výkladu pojmu „podvod na DPH“ je námitkou nezákonnosti – tj. námitkou nesprávného právního výkladu stávající judikatury žalovaným, nikoliv nevypořádáním odvolacích námitek tak, jak si vliv tohoto vypořádání na věcný závěr představuje žalobkyně. To ostatně zcela zjevně vyplývá z repliky žalobkyně, ve které za nevypořádané námitky žalovaným zcela jasně označuje, cit: „*námitky nezákonnosti rozhodnutí prvostupňového správce daně /žalovaného, kdy tento postupoval v rozporu s ustálenou judikaturou správních soudů,*“ přičemž následně uvádí, že žalovaný konstruuje nový důvod pro odepření zákonného nároku jako právní názor. Směšování otázky vypořádání žalobních námitek s věcným posouzením podstaty sporu, v němž ostatně žalovaný odůvodnil, co považuje pro přijaté závěry za významné a co nikoliv a v čemž tedy námitky žalobkyně vypořádal, ostatně vyplývá i z celé podané žaloby, kdy se výhrady žalobkyně o nevypořádání jejích odvolacích námitek rekrutují z jejího nesouhlasu s právními úvahami žalovaného. V uvedené souvislosti soud připomíná to, co již správní soudy ustáleně judikovaly ve svých rozhodnutích, že není vadou řízení, aby odvolací správní orgán, pokud se ztotožní se závěry prvostupňového správního orgánu, jeho závěry opakoval, zvláště, jde-li, jako v dané věci, o úvahy žalovaného učiněné v logických a srovnaných návaznostech na daný skutkový a právní stav. Dále skutečnost, že žalovaný hodnotil důkazy rozdílně od žalobkyně, nepředstavuje vady řízení spočívající v nedostatečnosti vypořádání námitek či nepřezkoumatelnosti rozhodnutí. (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 65/2007). Výhrada žalobkyně, že žalovaný jen opakuje závěry prvostupňového správce daně, a to za situace, kdy žalobkyně již od svých podání v daňovém řízení (odpověď žalobkyně ze dne 16. 12. 2016 na výzvu správce daně ze dne 15. 11. 2016, vyjádření žalobkyně ze dne 28. 3. 2017 k výsledku kontrolního zjištění,

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

podané odvolání a žaloba) rovněž opakovaně obhájí svůj právní postoj, svědčí právě o věcné polemice účastníků řízení. Městský soud proto tvrzení žalobkyně o „nevypořádání odvolacích námitek“ ve svém přezkumu zahrnul do žalobních námitek věcných, tj. pokud jde o první okruh žalobních námitek do tvrzení o svévolném výkladu pojmu „podvod na DPH“ a způsobu jeho prokázání v daňovém řízení.

56. K prvnímu okruhu žalobních námitek městský soud neshledal, že by žalobkyně v otázce definice „podvodu na DPH“ postupovala v rozporu s judikaturou Nejvyššího správního soudu a Soudního dvora Evropské unie, vytvořila vlastní interpretaci na základě svévolného správního uvážení a existenci podvodu v posuzovaném řetězci transakcí neprokázala.
57. Soud sice přisvědčuje žalobkyni v tom, že prvotním a významným znakem podvodu na DPH, je existence chybějící daně, neboť tento definiční prvek zpravidla znamená narušení neutrality DPH. Za podvod na DPH zmíněná judikatura označuje situace, v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem směrnice o DPH, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám. Nárok na odpočet daně ale nemůže být dotčen tím, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížena skutečnostmi, o kterých plátce neví nebo nemůže vědět“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 60/2017). Zjištění o chybějící dani je však, byť významnou, ale přeci jen vstupní branou do posuzování, zda jde o řetězec obchodování zatížený podvodem. Dále podle zmíněné judikatury také platí, že každá účetní transakce v řetězci musí být posuzována sama o sobě a charakter jednotlivých transakcí v řetězci nemůže být změněn předchozími nebo následnými událostmi. Uvedené tak míří jak do posouzení existence podvodu na DPH v určitém článku řetězce nebo i ve spojitosti více článků řetězce obchodních a účetních transakcí, tak i do posouzení, zda existuje určitá souvislost mezi plněním daňového subjektu uplatňujícího nárok na odpočet daně a podvodným článkem řetězce v tom, že daňový subjekt měl a mohl vědět, že byl zapojen do obchodního řetězce zatíženého podvodem na DPH.
58. V souzené věci správní orgány obou stupňů dostatečně prokázaly existenci podvodu na DPH v řetězci dodavatelů reklamních služeb (dodavatele RENOSPORT i subdodavatelů Společnosti). Oporu v podkladech řízení má skutečnost, že správce daně ve výzvě ze dne 15. 11. 2016 a následně i v textu „Oznámení o výsledcích kontrolních zjištění“ a shrnuto i ve „Zprávě o daňové kontrole“ uvedl, v jakých okolnostech daňový podvod zjistil, tj. v nestandardních okolnostech obchodních případů, které byly podrobně uvedeny již v odůvodnění výzvy ze dne 15. 11. 2016 vůči žalobkyni a ve „Výsledku kontrolních zjištění“ ze dne 24. 2. 2017, a to včetně kvalifikace chybějící daně, kterou správce daně dovodil u jednotlivých subjektů v řetězci žalobkyně - dodavatel - subdodavatelé a jejich existenčních a vztahových poměrů. Šlo nejen o nekontaktnost, ale i nesoučinnost tak, že nemohlo být ověřeno nestandardní navýšení obrátů v době předcházející realizaci předmětných služeb pro Společnost, kdy přidaná hodnota byla několikanásobně navýšena při zachování minimální daňové povinnosti předchozích subjektů. Toto navýšení, nekontaktnost a nespolupráce předchozích subjektů v řetězci s příslušnými správci daně (zjištěných ze smluvních ujednání, dožádání a informací na výzvy správce daně), považoval správce daně za hlavní znak identifikovaného podvodu na DPH (viz bod 3.4.2. Zprávy o daňové kontrole), neboť se nepodařilo ověřit řádnou daňovou povinnost u těchto subjektů.

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

Za chybějící daň (daňovou ztrátu pro státní rozpočet) nelze považovat jen situaci, kdy daň nebyla uhrazena, nýbrž i takové okolnosti, kdy výši její úhrady a adekvátnost výše skutečně přidané hodnotě v jednotlivých člancích obchodního řetězce nelze ověřit, a to současně při existenci dalších v obchodních vztazích neobvyklých okolností. Správce daně popsal dodavatelsko-odběratelské řetězce také s tím, že některé články z důvodu jejich nekontaktnosti nemohl s jistotou potvrdit (otazníky v tabulkách struktur zjištěných řetězců). Dále vyčetl jednotlivé (sportovní) akce, na kterých byla realizována propagace odvolatele a okomentoval jednotlivé články řetězce - společnosti dodavatelů včetně jejich vnitřních poměrů, vybavení, zastoupení, dočasné existence, personálních změn a propojení. Z nestandardních důvodů v řetězcích, které správce daně, potažmo žalovaný rozklíčovali a žalovaný dostatečně skutkově popsal v bodech 41-62 a hodnocení shrnul v bodech 53-70 napadeného rozhodnutí, jakož i předtím podrobně ve výzvě ze dne 15. 11. 2016, ve Výsledku kontrolních zjištění ze dne 24. 2. 2017 a ve Zprávě o daňové kontrole, pak oporu ve skutkovém stavu (výsledcích dožádání a ve vyžádaných informacích dle výzev k podání informací ve spise), má označení některých společností jako společností majících typické znaky tzv. *missing traders* s tím, že právě u nich spatřoval chybějící daň. Svůj závěr ohledně existence chybějící daně žalovaný opřel o zjištění, že žádná ze společností typu *missing trader* zapojená do řetězců neměla v čase provádění daňové kontroly potřebné zázemí pro vykonávání deklarované reklamní činnosti, nebyly zjištěny provozovny ani sklady, zaměstnanci či jiné materiálně-technické vybavení a tyto společnosti fungovaly dočasně. Zlikvidovaná společnost KESILETE MEDIA s.r.o.- dodavatel společnosti RENOSPORT t.j. subdodavatel žalobkyně, neměla v čase likvidace ani takový majetek, aby pokryla náklady s likvidací spojené. Společnosti, které žalovaný označil jako články *missing trader*, přestaly vykonávat činnost a osoby, na které byly přepsány, ve většině případů žalovaný identifikoval a zhodnotil, že šlo o tzv. bílé koně.

59. Ve smyslu uvedeném nelze přistoupit na námitky žalobkyně, že v dané věci nešlo o skutkové situace, z nichž judikatura vychází. Žalobkyně nikterak nepopírá ve Výsledku kontrolního zjištění a ve Zprávě o kontrole popsané časové, personální a existenční charakteristiky dodavatelů žalobkyně, zejména přímého dodavatele RENOSPORT a subdodavatele KESILETE MEDIA s.r.o. Žalobkyně jen oponovala zjištěním o nekontaktnosti některých společností v řetězci pro období let 2013 a 2014, poukazovala na podávání daňových přiznání, zastoupení daňovou poradkyní či účast zástupců společností u správce daně. S těmito argumenty se správce daně zcela konkrétně vypořádal již ve Zprávě o daňové kontrole a i v napadeném rozhodnutí odkazem nejen na nekontaktnost, ale i nesoučinnost subjektů, u kterých nebylo možné ověřit daň. Konkrétní skutkové výstupy žalovaný popsal v napadeném rozhodnutí v bodech 49-54, týkajících se společností, u kterých nemohla být prověřena daňová povinnost či dokonce byla zpochybněna (např. výslech svědka pana V.).
60. Městský soud nepovažuje za zanedbatelné, resp. za nevýznamné či nepřípadné pro žalobkyni z právního rámce evropské judikatury převzít náhledy, které se vyvinuly právě z vývoje celé škály možných situací a vedly k posuzování principů, která umožňují rozkrýt působení subjektů v podvodném řetězci. K nim náleží i hledisko zamezení komplexního prošetření daného případu a úniku na dani (chybějící dani) právě nekontaktností či nedostatečnou součinností některých článků řetězce. Správní orgány v dané věci tedy nepochybily, pokud i v tomto směru aplikovaly teze evropské judikatury (srov. stanovisko k rozsudku Kittel). Na základě uvedeného nelze přistoupit na námitky žalobkyně, že se

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

žalovaný neřídí judikaturou Nejvyššího správního soudu a Soudního dvora Evropské unie a nastoluje vlastní výklad podvodu na DPH nad rámec zákona. Výklad žalovaného je souladný s principy, na kterých je institut podvodu na DPH ve společném systému této daně zmíněnými soudy vystaven. U daně, jejíž výši nelze ověřit, lze, a to při existenci dalších objektivních a nestandardních okolností, nasvědčujících podvodnému charakteru posuzovaného řetězce, učinit závěr o chybějící dani. Žalobkyně nepřipouští podvod na DPH za situace, kdy není narušen princip neutrality daně. Toto, jinak nepochybné pravidlo, je pravidlem obecným, které však musí být podrobeno zkoumání konkrétních podmínek daného řetězce. Tak se to stalo v souzené věci jak identifikací chybějící daně jako daně neověřené, mající vliv na nevěrohodnost dodržení principu neutrality daně co do přidaných hodnot plnění, tak i výčtem nestandardních okolností provázejících chování subjektů zapojených do řetězce.

61. Správní orgány správně aplikovaly ta z hledisek judikatury převzatých z rozhodování Soudního dvora Evropské unie, která umožňují definovat podvod na dani, a unesly důkazní břemeno prokázání, že v dané věci posuzované obchodní transakce byly zatíženy podvodem na DPH za účelem zvýhodnění subjektů v těchto řetězcích působících. To bylo prokázáno výrazným nárůstem obrátu v čase realizace reklamních služeb pro Společnost nejen proti obrátu prvotních poskytovatelů služeb, ale přefakturováním služeb, v posledních člancích řetězce před plněním Společností, aniž by došlo k průkazu nárůstu přidané hodnoty, což správce daně i žalovaný opodstatněně dovodili ze smluvní dokumentace uzavřené jak mezi Společností a jejím dodavatelem RENOSPORT, tak i mezi společností RENOSPORT a jejím dodavatelem KESILETE MEDIA s.r.o., nadto ve srovnání s některými obchodními vztahy s prvotními poskytovateli reklamních plnění, s nimiž Společnost také uzavírala smlouvy sama (sportovní kluby, apod.) a z daňových dokladů. Zjištěným skutečností nasvědčuje i to, že žádné doprovodné služby, které by odůvodňovaly nárůst obrátu, nebyly doloženy ani nevyplývají z uzavřených smluv Společností se společností RENOSPORT ze dne 25. 9. 2013, ale ani z další v řetězci uzavřené smlouvy ze dne 26. 6. 2013 se subdodavatelem KESILETE MEDIA s.r.o. Cenovým srovnáním poskytovaných služeb se správce daně dostatečně zabýval ve Zprávě o daňové kontrole a svá zjištění odůvodnil i v napadeném rozhodnutí. Proto i motivace k daňovému podvodu v řetězci dodavatelů Společností byla správními orgány prokázána.
62. K uvedenému soud upozorňuje na to, jak ostatně učinil správce daně i ve Zprávě o daňové kontrole (na str. 46 a 62), že nebylo povinností správce daně prokázat, kým byl v řetězci dodavatelů spáchán podvod na DPH, nýbrž toliko to, že judikaturou nastíněná hlediska identifikace podvodu (a to nejen v chybějící, neověřitelné dani) prokazují v souzené věci existenci podvodného jednání. Jsou-li žalobní námitky založeny na jediném hledisku, kterým je chybějící daň a kdy za chybějící daň nelze dle žalobkyně považovat žádnou situaci, kdy daň byla uhrazena a nejde tak o narušení neutrality daně, městský soud tomu nemůže přisvědčit. Judikatorní výklady, že každá účetní transakce musí být posuzována sama o sobě, že znakem podvodného jednání jsou situace, kdy do řetězce obchodních transakcí jsou zapojeny společnosti typu „missing trader“, že narušení neutrality daně je třeba odvozovat ze skutečně přidané hodnoty a nikoliv z toho, jak se jeví plnění daňových povinností z formálních, neověřitelných podkladů a že okolnosti obchodních vztahů vykazují nestandardní situace, vyvracejí prioritní důraz žalobkyně na to, že daňové povinnosti byly dodavateli uhrazeny a že jen nekontaktnost subjektů v době kontroly není rozhodná. Nelze akceptovat situaci, kdy daňová přiznání a uhrazená daň, jejíž řádnou

hodnotu nelze ověřit, neumožňuje konstatovat existenci daňového podvodu přitom, když současně existuje řada objektivních okolností, které existenci podvodu na DPH v řetězci dodavatelů nasvědčují.

63. Byla-li, jak bylo výše zhodnoceno, prokázána existence podvodu na DPH, pak jsou relevantní k přezkumu soudem i závěry žalovaného, že žalobkyně věděla nebo mohla vědět, že je součástí podvodného řetězce. Žalobkyni může být odepřen nárok na odpočet DPH s ohledem na daň chybějící i ve vzdálenějších člancích dodavatelského řetězce, pokud správce daně prokáže, že žalobkyně o podvodném jednání věděla, či alespoň mohla vědět. K tomu ostatně i Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku č. j. 6 Afs 154/2020-47, týkajícím se případu, *v němž byl podvod prokázán*, vyslovil, že nelze souhlasit s názorem městského soudu, že pokud nedošlo k daňovému úniku v rámci transakce mezi žalobcem a jeho přímým dodavatelem, nemůže být žalobce vědomým účastníkem podvodu na DPH. Nejvyšší správní soud také uvedl, že pokud by měl tento názor platit ve všech případech, nebylo by možné odepřít nárok na odpočet jinému subjektu než přímému odběrateli toho, který neodvedl daň. Tento přístup by však prakticky znemožnil boj proti řetězovým daňovým podvodům, jejichž základním znakem je to, že mezi subjektem, který neodvede DPH (*missing trader*) a tím, který nárokuje nadměrný odpočet (*broker*) je několik dalších, které plnění zasažené podvodem pouze přeprodávají (*buffer*), což má za cíl ztížit identifikaci podvodného jednání. Uvedený rozsudek je ve své podstatě rovněž potvrzením, že ke každému řetězci dodavatelů třeba posuzovat individuálně s ohledem na poměry, které v něm panují.
64. V souzené věci tedy bylo na místě posoudit otázku vědomosti (případně i nedbalé), zda Společnost věděla či mohla vědět o tom, že přijetím plnění z řetězce, v němž probíhaly nestandardnosti správcem daně při kontrole detekované jako podvod, se podvodu na DPH účastní. Posuzování této otázky správní orgány podřadily pod hledisko označené jím pracovní jako „vědomostní test“, a to v jeho dvou rovinách posuzování: 1) v existenci objektivních okolností, které mohly svědčit o vědomém zapojení žalobkyně do podvodu na DPH a 2) v hodnocení obezřetnosti žalobkyně, v tom, zda přijala rozumná opatření v obchodních vztazích a zda byla v dobré víře, že vstupuje do legálních vztahů. K tomu, že žalovaný uvedený „vědomostní test“ rozčlenil na okruhy skutkových a právních úvah z hlediska uvedených principů, převzatých z evropské judikatury, městský soud předestírá, že uvedené roviny posuzování vědomosti žalobkyně nelze oddělit a posuzovat izolovaně, ale ve vzájemné souvislosti, neboť požadavek na obezřetnost žalobkyně souvisí s tím, jaké objektivní okolnosti byly v daném případě zjištěny, zda byly žalobkyni známy a zda mohla na ně alespoň přiměřeně reagovat a uplatňovat svou obezřetnost. To ostatně žalovaný splnil. I když uvedené roviny posuzoval zvlášť, přesto ve svých úvahách hodnotil vzájemné souvislosti a zcela dostatečně se zabýval jak jednotlivými objektivními skutečnostmi, které ostatně měly předtím vliv i na posouzení existence podvodu, tak i jejich předurčením a vlivem na to, jak žalobkyně dostala principům obezřetnosti v obchodních vztazích. Nešlo tedy o dva izolované postupy (kroky, testy), ale o důkazní břemeno správce daně, posuzovat přijetí rozumných opatření tam, kde není jisté, zda daňový subjekt o své účasti na podvodu věděl nebo mohl vědět. Daňový subjekt, který ví, že se podvodu účastní, logicky nebude přijímat opatření, aby této situaci zamezil (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 6 Afs 154/2020-47).

65. Okolnostmi, za kterých plátce věděl nebo měl vědět o tom, že je součástí podvodu, se zabýval Nejvyšší správní soud např. v rozsudku č. j. 1 Afs 53/2016 – 55, kde mimo jiné konstatoval hlediska „zda předmětné obchodní transakce neprobíhaly za podmínek krajně neobvyklých či nelogických. Zejména zda docházelo k úhradám fakturovaných částek, zda byly všechny pohledávky řádným způsobem vymáhány, zda se nejednalo o neobvykle nízké ceny, zda nedošlo k absolutnímu selhání kontrolních mechanismů daňového subjektu či zda se daňový subjekt nechoval neobvykle pasivně při hledání obchodních partnerů.“ V rozsudku, č. j. 9 Afs 44/2011 – 343 Nejvyšší správní soud také konstatoval, že je „věcí podnikatelského subjektu, aby v zájmu minimalizace podnikatelského rizika přizpůsobil svou obchodní činnost konkrétním podmínkám a při sjednávání obchodních kontraktů (zvláště se značným finančním dopadem) se v rámci možností snažil dbát na bezproblémovost svých obchodních partnerů.“ V rozsudku č. j. 5Afs 60/2017-60 Nejvyšší správní soud uvedl, že: „Nelze extenzivně dovozovat, že se má jednat o nekonečně dlouhý řetězec osob, kam až by měla povědomost osoby povinné k dani, která zdanitelné plnění uskutečnila a její „obezřetnost“ sahat. Je v právě projednávaném případě zcela mimo možnosti stěžovatele, který v běžném obchodním styku uzavře řádnou smlouvu se svým dodavatelem, který jediný je odpovědný za řádné a včasné předání díla, v rámci „obezřetnosti“ předvídat a prověřovat všechny možné subjekty (subdodavatele), které se na obchodní transakci jakkoli v různých fázích podílely“ Současně však Nejvyšší správní soud vyslovil, že: „Naopak zcela na místě takový požadavek bude tam, kde již samotný dodavatel (z hlediska jeho samotné faktické existence, sídla, kontaktnosti), s nímž daňový subjekt uzavírá obchod, nebo samotný předmět dodávky (rizikovost komodity, rozsah dodávky, fakticita plnění, její relevantnost ve vztahu k předmětu činnosti apod.) či její cena či jiné okolnosti budou vykazovat určité znaky pochybností o „solidnosti“ transakce, její vážnosti či smyslu a úmyslu jednajících (vylákat daňovou výhodu). V takovém případě lze na míru obezřetnosti a adekvátních opatření ze strany osoby povinné k dani k minimalizaci své účasti na možném podvodném jednání klást při uzavírání obchodu důvodně přísné požadavky“.
66. Městský soud v Praze shledal, že v daném případě provedenými důkazy bylo prokázáno, že obchodní transakce, a to i v člancích blízkém obchodnímu vztahu se žalobkyní probíhaly za podmínek neobvyklých a nelogických, a to v hlediscích zmíněných Nejvyšším správním soudem, které vykazují určité znaky pochybností o solidnosti obchodní transakce.
67. Hledisko rizikové komodity bylo relevantní nejen z hlediska správní praxe a znalostí o páčání podvodů v této podnikatelské oblasti spojených s nadhodnocováním ceny v řetězci dodavatelů, ale v souzené věci, individuálně, zejména z důvodu způsobu plnění dle uzavřených smluv a fotodokumentace. Šlo o zviditelnění Společnosti na reklamních poutacích a bannerech nejen umístěním v prostoru sportovních akcí, ale i umístěním na soutěžních automobilech v rámci pořádaných rally a ve sdělovacích prostředcích a na internetu (viz předmětná smlouva se společností RENOSPORT ze dne 25. 9. 2013, ale i další smlouva ze dne 26. 6. 2013). tj. na místech časově a prostorově pomíjených, proto stěží správcem daně ověřitelných. Povaha reklamních služeb jako rizikové komodity tedy byla prvním výchozím a relevantním hlediskem směřujícím k posuzování vážnosti obchodních vztahů, možnosti prověřit fakturace plnění a tím i přidanou hodnotu z hlediska pochybností o nárůstu ceny služeb, když bez pochybností byla ověřitelná toliko skutečnost, že se logo Společnosti dle fotodokumentace na uvedených místech nacházelo.
68. Relevantní byla k posouzení i nestandardní volba společnosti RENOSPORT jako generálního dodavatele, když Společnosti (Martek Medical) při uzavírání smlouvy se

společnosti RENOSPORT ohledně reklamních služeb v balíku tzv. na klíč muselo být známo, s jakou společností za cenu uvedenou ve smlouvě ze dne 25. 9. 2013 (14 000 000 Kč bez DPH) a ostatně i v další smlouvě ze dne 26. 6. 2013 (22 000 000 Kč), v té době obchod sjednávala, tj. se společností, která měla sídlo na adrese v bytovém domě a smlouvu se Společností ze dne 26. 6. 2013 uzavírala dokonce prostřednictvím jednatelky, o které správce daně zjistil, že byla jednatelkou RENOSPORT až od 1. 7. 2013, a to rovněž s bydlištěm jen zapsaným na Městském úřadu města Hluk. Ze správního spisu ani z reakcí žalobkyně v průběhu daňového řízení nikterak nevyplývá, jak Společnost navázala se svým generálním dodavatelem kontakt a na základě čeho přistoupila k výběru tohoto dodavatele za ceny uvedené, nadto, když nebylo prokázáno, že by si tuto společnost jakkoliv prověřovala, a to nejen z hlediska referencí o předmětu její činnosti a způsobu podnikání, zázemí a obchodní historie v oblasti reklamních služeb, ale ani při uzavírání první smlouvy ze dne 26. 6. 2013 z hlediska oprávnění osoby, která za generálního dodavatele smlouvu uzavírala. Uvedené se jeví krajně nestandardní, nelogické, v rozporu s obchodními zvyklostmi a opatrností. K vyvrácení pochybností správních orgánů v tomto ohledu nepostačuje pouhé vysvětlení záměru Společnosti o zajištění komplexní marketingové kampaně a o prověření této společnosti ve veřejných rejstřících.

69. Soud dále přisvědčuje žalovanému, že stěžejní objektivní okolnosti vykazující nestandardnosti obchodních operací, a to zejména v člancích řetězce Společnost (Martek Medical) – RENOSPORT- KESILETE MEDIA s.r.o., tedy v člancích nejbližších, dotýkajících se plnění pro Společnost (Martek Medical) jsou vysoké ceny reklamních služeb (v dané věci dle smlouvy ze dne 25. 9. 2013 ve výši 14 000 000 Kč bez DPH) a dle obdobné smlouvy ze dne 26. 6. 2013 ve výši 22 000 000 Kč bez DPH, tedy celkově uhrazeno společnosti RENOSPORT 36 000 000 Kč bez DPH, a to bez ověření přidané hodnoty mezi těmito uvedenými články řetězce, při stejném předmětu plnění, aniž by byly sjednány či důkazně doloženy ceny víceslužeb či ceny doprovodných služeb, které v žalobě tvrdí žalobkyně. Žalovaný se ve svých podkladech a v napadeném rozhodnutí podrobně vypořádal se srovnáním fakturovaných cen v uvedených případech s cenami obvyklými a to jak porovnáním s cenami reklamních služeb vzešlých i z vytvoření reklamní kampaně u prvotních dodavatelů, tak i ze znaleckého posudku, který předložila sama žalobkyně. Ten jednoznačně potvrzuje nadhodnocení cen reklamních služeb v případech obou smluv se společností RENOSPORT, a to i vezmeme-li v úvahu horní hranice cen obvyklých v rozpětí stanovených znalcem. I když by žalovaný či soud rozuměli uvedenému odchýlení, např. z hlediska smluvní volnosti a jakési velkorysosti Společnosti ve smluvním vztahu se společností RENOSPORT, z hlediska daňových nároků je takovéto odchýlení neakceptovatelné a neprokázané, neboť ze smluvních ujednání mezi Společností (Martek Medical) - RENOSPORT- KESILETE MEDIA s.r.o. nelze dovodit žádnou přidanou hodnotu, pouhé přefakturování objednávek na předmětné služby. Byť vědomost o této o přefakturaci (u smlouvy na 22 000 000 Kč dokonce ve stejný den dne 26. 6. 2013) již není možné přičítat Společnosti, její vědomost o nadhodnocení cen přesto vyplývá ze zjištění správce daně, že Společnost rovněž sama uzavírala smlouvy o zajištění reklamních služeb se sportovními kluby, které byly i jejími prvotními poskytovateli v daném řetězci, a to činila také v průběhu roku 2013, což žalovaný zdokumentoval v časech a cenách uvedených v tabulce i v napadeném rozhodnutí. Z uvedeného vyplývá, že by šlo o jiné akce, žalobkyně měla představu o cenách reklamních a propagačních služeb, neměla nulové zkušenosti s reklamními službami, a s přihlédnutím ke zcela vágnímu a neprokázanému

stádiu navázání kontaktů se společností RENOSPORT bylo na místě klást na žalobkyni přísné požadavky prokázání okolností uzavření obchodu se společností RENOSPORT.

70. Uvedená nestandardnost cenových ujednání je dále doprovázena nestandardností a neopatrností ve sjednávání obsahu předmětných smluv, totiž prostých sankčních či obdobných ujednání při neplnění přijatých závazků. To současně při zjištění, že těmito nedostatky trpí právě smlouvy s nejbližšími dodavateli Společnosti (Martek Medical), zatímco u vzdálenějších poskytovatelů, u nichž se ve smlouvách rozměňuje i předmět reklamních služeb, již jsou určité standardnosti (např. ujednání o smluvní pokutě, odstoupení od smlouvy) obsaženy (např. JM Racing s.r.o.). I kvalita smluv uzavíraných Společností tedy nasvědčuje opodstatněnosti úvah žalovaného o nedbalosti při zapojení Společnosti do obchodního řetězce, která nasvědčuje možné vědomosti o začlenění do tohoto řetězce s cílem nárokovat výhodu v podobě neadekvátního odpočtu daně, a to bez ohledu na to, zda došlo k jeho krácení či nikoliv, když toto krácení vyplývá ze speciální úpravy zákona o DPH (§ 76).
71. Dle názoru soudu žalovaný ani soud nemohli přehlédnout i další objektivní okolnost, kterou ostatně i Nejvyšší správní soud zmiňuje ve výčtu příkladmo uvedených hledisek k obezřetnosti daňových subjektů, mající význam i pro možnou vědomost o podvodu na DPH, tj. relevantnost obchodu daňového subjektu k předmětu jeho činnosti. V tomto směru žalovaný poukazoval na nedostatek vytýčení marketingových cílů žalobkyní, což spojil se srovnáním povahy činnosti Společnosti jako zdravotnického zařízení a jeho obvyklého financování z veřejných zdrojů s pochybností, za jakým účelem Společnost hodlala vynaložit tak nákladné prostředky na segment zákazníků mimo zaměření své činnosti. Dle názoru soudu, bez ohledu na to, zda bylo nezbytné, aby žalobkyně v daňovém řízení předkládala marketingové studie a vykazovala marketingové strategie či nikoliv, je zřejmé, že k neobvyklým okolnostem lze přiřadit i skutečnost, že Společnost vynakládala nemalé prostředky na zviditelnění své podnikatelské činnosti, aniž by se jakkoliv vyjádřila ke zpětné vazbě, např. jaký vliv měly jí vynaložené investice na objem jejího obchodu v následujících letech a na získání renomé či goodwillu, jména Společnosti, když bylo zjištěno snížení objemu obchodu a dne 1. 8. 2015 došlo i ke změně jména Společnosti na „Perfect Distribution“. Byť jde o zjištění skutečností pozdějšího období, nelze odhlédnout od toho, že tato fakta zpětně neosvědčují nezbytnost hodnoty sjednané výše investic do přijatých plnění tak, jak bylo deklarováno a tím vytvářejí další pochybnost o vážnosti a smyslu vstupu Společnosti do deklarovaných vztahů.
72. Soud při přezkumu a posuzování objektivních okolností vytýčených žalovaným k otázce vědomosti Společnosti o podvodu neodhlíží od obhajoby žalobkyně vztahující se k jednotlivým dílčím indiciím a přisvědčuje tomu, že každá z těchto indicií sama o sobě by nemusela obstát a každá z nich může být obhajitelná argumentacemi žalobkyně vzcházejícími z možných podnikatelských okolností, ne-li zvyklostí, z nichž by nemuselo být vyvozováno nezákonné jednání Společnosti. Nicméně správní orgány při hodnocení vědomostního testu nehodnotily vztah Společnosti k vlastnímu jednání jen izolovaně, na základě každé dílčí indicie, ale posuzovaly je ve vzájemném souhrnu. Také nevycházely jen z objektivních okolností, tj. jen z povahy obchodované komodity, volby dodavatele, způsobu zadávání reklamy včetně nekvalitních smluvních ujednání, cenových relací a nejasného přínosu obchodní transakce pro Společnost, nýbrž i z dalšího podstatného a souvisejícího atributu možného vědomí Společnosti o jejím zapojení do podvodu – z

nepřijetí dostatečných rozumných opatření a z povinnosti vynaložit určitou dávku obchodní obezřetnosti při obchodování s dosud neznámým obchodním partnerem. Pokud Společnost požadovala rozsáhlou reklamní a propagační kampaň v rámci České republiky i do zahraničí, jak obhajuje, a investovala do služeb společnosti RENOSPORT celkem 36 000 000 Kč, pak obchodním zvyklostem a rozumnému hospodaření nenasvědčuje, když uzavírala smlouvy neodpovídající kvality, nezpracovala do nich obvyklá ujednání, která by zaručovala včasnou realizaci a kvalitu sjednaných plnění, nevykázala kontrolní mechanismy k ověření poskytnutých plnění v hodnotách sjednaných cen (kdo a kdy z její strany provedl kontrolu přijatého plnění, přičemž zajištění dokumentace provedené reklamy zadala ve smlouvách dodavatelům), nespecifikovala a neověřila jí tvrzené doprovodné služby a jejich cenu nad rámec smluv, to vše za situace, kdy vstupovala do obchodního vztahu se společností RENOSPORT, aniž by si ověřila její předchozí zkušenosti v oblasti reklamy a vůbec spolehlivosti obchodování a aniž by se zajímala o její podnikatelské zázemí.

73. Podle judikatury Soudního dvora Evropské unie není v rozporu s unijním právem, aby daňový subjekt prokázal přijetí relevantních opatření, která po něm mohou být rozumně vyžadována k ověření, že plnění, která přijal, vylučují jeho účast na daňovém odvodu na DPH. Soud nemůže přisvědčit žalobkyni v její námitce, že otázka vědomosti Společnosti o účasti na daňovém podvodu je absolutně jedinečně věcí důkazního břemene správce daně. Správce daně sice nese důkazní břemeno prokázání podvodu na DPH, to však nevylučuje, aby se k prokázání některých skutečností, jejichž objasnění není v jeho moci, obracel na daňový subjekt. Tak tomu je, jsou-li ověřovány stránky jednání samotného daňového subjektu v poměrech, které může znát jedinečně on a které se týkají jeho dispoziční sféry. Ostatně žalobkyně sama ve svých žalobních námitkách s odkazem na evropskou judikaturu poukazuje na povinnost právě finančních orgánů provádět u osob povinných k dani kontroly za účelem odhalení nesrovnalostí a podvodů. To správce daně a žalovaný v dané věci učinili. Aplikovali kontrolní mechanismy a na žalobkyni se obraceli za účelem součinnosti k objasnění podstaty obchodního vztahu, do kterého, a to ve své dispoziční sféře a za nestandardních okolností Společnost vstupovala. Žalobkyně kromě obecných a opakujících se, povětšinou právních argumentací a jen odkazem na informace z veřejných rejstříků, které ostatně v případně smlouvy se společností RENOSPORT ze dne 26. 6. 2013 ohledně jednatelky dodavatele dostatečně neověřila, nebyly způsobilé vyvrátit pochybnosti správce daně. Žalobkyně neposkytla takovou součinnost, jíž by prokázala, že byla v dobré víře jak vstupem do obchodního vztahu ohledně zadání reklamních služeb, tak i v jeho hodnotovém přínosu pro svou další podnikatelskou činnost.
74. Podstatným v dané věci bylo, že správce daně, potažmo žalovaný v každé z objektivních okolností objevili signalizaci podezření z nevážného a nelegálního zapojení Společnosti do předmětného řetězce za účelem získání výhody v podobě odpočtu na DPH z hodnotově neodůvodnitelné ceny komplexní reklamní kampaně. Soud přisvědčuje žalovanému a za rozhodné považuje to, že tyto signalizace a dílčí nejasnosti, *současně* nevyvrácené ze strany žalobkyně přijetím rozumných opatření odpovídajících míře rizika daného obchodního vztahu, ve svém souhrnu tvoří ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících skutečností, které prokazují, že Společnost minimálně vědět mohla a měla, že se účastní řetězce zasaženého podvodem na DPH.

VII. Závěr a náklady řízení

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

75. Na základě shora uvedených skutečností Městský soud v Praze neshledal žalobní námitky důvodnými a dospěl k závěru, že správní orgány obou stupňů nepochybily ve skutkovém a právním posouzení věci, shromáždily dostatečné podklady ke svým závěrům, podrobně s nimi pracovaly, několikrát v úředních postupech daňového řízení s nimi seznámili žalobkyni a svá zjištění skutkově i po právní stránce náležitě zhodnotily. Soud proto podanou žalobu podle § 78 odst. 8 s.ř.s. jako nedůvodnou zamítl.
76. Soud ve věci rozhodoval bez jednání v souladu s ust. § 15 s.ř.s., když účastníci řízení k výzvě soudu ve smyslu citovaného ustanovení nevyjádřili nesouhlas s takovým postupem.
77. Výrok o nákladech řízení je dán ust. § 60 odst. 1 s.ř.s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch, soud jí proto nepřiznal náklady řízení a žalovanému žádné náklady nad rámec jeho běžné činnosti nevznikly.

Poučení:

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

Praha 30 prosince 2021

JUDr. Ivanka Havlíková v. r.
předsedkyně senátu