



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Ing. Petra Šuránka a soudců Mgr. Věry Pazderové, LL.M., M.A., a JUDr. Bc. Kryštofa Horna ve věci

žalobkyně: **Quo s. r. o.**
sídlem Křižíkova 2158, Benešov
zastoupena advokátem Mgr. Martinem Krtilem
sídlem Za Poříčskou bránou 334/4, Praha 8

proti:
žalovaným: **1) Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, Brno
2) Finanční úřad pro Středočeský kraj
sídlem Na Pankráci 1685, Praha 4

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného 1) ze dne 18. 8. 2020, č. j. 31559/20/5300-22443-712892, a rozhodnutím žalovaného 2) ze dne 10. 9. 2020, č. j. 4394742/20/2103-50522-201642, č. j. 4394743/20/2103-50522-201642, č. j. 4394744/20/2103-50522-201642, č. j. 4394745/20/2103-50522-201642, č. j. 4394746/20/2103-50522-201642, č. j. 4394747/20/2103-50522-201642, č. j. 4394748/20/2103-50522-201642, a č. j. 4394749/20/2103-50522-201642,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného 1) ze dne 18. 8. 2020, č. j. 31559/20/5300-22443-712892, se ruší a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný 1) je povinen zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného 1) částku 15 342 Kč, a to do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobkyně Mgr. Martina Krtila.
- III. Žaloba proti rozhodnutím žalovaného 2) ze dne 10. 9. 2020, č. j. 4394742/20/2103-50522-201642, č. j. 4394743/20/2103-50522-201642, č. j. 4394744/20/2103-50522-201642, č. j. 4394745/20/2103-50522-201642, č. j. 4394746/20/2103-50522-201642,

č. j. 4394747/20/2103-50522-201642, č. j. 4394748/20/2103-50522-201642
a č. j. 4394749/20/2103-50522-201642, se odmítá.

IV. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného 2).

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobkyně se žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) domáhá zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí ze dne 18. 8. 2020, jímž Odvolací finanční ředitelství [z důvodu přehlednosti rozsudku soud dále používá označení „žalovaný“, nikoliv „žalovaný 1)“] zamítlo její odvolání a potvrdilo dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Středočeský kraj [z důvodu přehlednosti rozsudku soud dále používá označení „finanční úřad“, nikoliv „žalovaný 2)“] ze dne 27. 8. 2019, č. j. 4259548/19/2103-50522-203571, č. j. 4259800/19/2103-50522-203571, č. j. 4259829/19/2103-50522-203571, č. j. 4259844/19/2103-50522-203571, č. j. 4259867/19/2103-50522-203571, č. j. 4259892/19/2103-50522-203571, č. j. 4259908/19/2103-50522-203571 a č. j. 4259926/19/2103-50522-203571, jimiž finanční úřad doměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty (DPH) za zdaňovací období srpen 2013 až březen 2014 v celkové výši 294 000 Kč a stanovil penále v celkové výši 58 800 Kč. Současně se žalobkyně domáhá také zrušení platebních výměrů na úroky z prodlení ze dne 10. 9. 2020, č. j. 4394742/20/2103-50522-201642, č. j. 4394743/20/2103-50522-201642, č. j. 4394744/20/2103-50522-201642, č. j. 4394745/20/2103-50522-201642, č. j. 4394746/20/2103-50522-201642, č. j. 4394747/20/2103-50522-201642, č. j. 4394748/20/2103-50522-201642 a č. j. 4394749/20/2103-50522-201642, jimiž finanční úřad stanovil úrok z prodlení v celkové výši 238 533 Kč.
2. Finanční úřad zahájil u žalobkyně dne 14. 9. 2016 daňovou kontrolu, jejímž předmětem byla DPH za zdaňovací období srpen 2013 až březen 2014 v rozsahu omezeném na obchodní transakce související s přijetím reklamních služeb od dodavatele PROPAG-STORM a. s. (dále jen „Propag“), resp. přijatá zdanitelná plnění od tohoto dodavatele. Následně dne 8. 2. 2017 finanční úřad rozšířil kontrolu o obchodní transakce související s přijetím reklamních služeb od dodavatele E-MOTION, s. r. o. (dále jen „E-motion“). Ve vztahu k přímým dodávkám od společnosti E-motion však finanční úřad neshledal žádné nesrovnalosti.
3. Výše uvedenými dodatečnými platební výměry finanční úřad doměřil žalobkyni DPH, neboť neuznal jí uplatněný nárok na odpočet DPH z faktur vystavených dodavatelem Propag za poskytnutí reklamních služeb (zejm. práv na umístění reklamních poutačů na sportovních akcích). Důvodem nepřiznání odpočtu byl závěr finančního úřadu, podle kterého byla tato plnění součástí podvodných řetězců, v rámci nichž docházelo k přeprodeji reklamních práv. Podle finančního úřadu žalobkyně mohla či měla o zapojení do podvodného řetězce vědět, přičemž neprokázala, že učinila veškerá opatření k tomu, aby své účasti na daňovém podvodu zabránila.
4. Žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím odvolání žalobkyně zamítl. Ztotožnil se s finančním úřadem, že transakce s reklamními službami byly zasaženy podvodem a že

žalobkyně mohla a měla vědět o svém zapojení do podvodného řetězce.

5. Ze spisu podle žalovaného vyplynulo, že žalobkynin dodavatel Propag nakupoval práva na umístění reklamy u dalších společností, které je nakupovaly u dalších společností (pro jejich plné označení viz napadené rozhodnutí). Byly tak vytvořeny řetězce společností, v rámci nichž docházelo k přeprodeji reklamních práv, přičemž prvním článkem byla vždy společnost E-motion.
6. Ve zdaňovacím období srpen 2013 byly řetězce tvořeny následujícími společnostmi: (1) E-motion → Levimexo → Propag → žalobkyně a (2) E-motion → Route → NSP → Dmax → Propag → žalobkyně.
7. Ve zdaňovacích obdobích září 2013 až březen 2014 byly řetězce tvořeny následujícími společnostmi: (1) E-motion → Route → NSP → Dmax → Propag → žalobkyně a (2) E-motion → Route → NSP → Geetera → Propag → žalobkyně.
8. Před společností E-motion stály sportovní kluby (vlastníci práv na umístění reklamy, např. na stadionech podél hracích ploch). Žalovaný se ztotožnil se závěrem finančního úřadu, že plnění poskytovaná žalobkyni společností Propag existovala a nejsou sporná. Souhlasil také se závěrem, že i přes existenci plnění je v řetězcích na první pohled zřejmá jejich umělá konstrukce. Je prakticky nemožné, aby od společnosti E-motion nakoupily práva nezávislé subjekty, neboť veškerá práva se následně „sbíhala“ u společnosti Propag. Je proto zřejmé, že středové společnosti nebyly nezávislé, ale působily v pevně dané struktuře, která byla účelově vytvořena. Tyto „vnořené“ společnosti nepřidávaly žádnou hodnotu, práva přes ně procházela jen fakturačně. Jejich úkolem bylo navýšit cenu a provést hotovostní výběry peněz z bankovních účtů, ať již svých nebo účtů dalších subjektů, na něž byly peněžní prostředky středovými společnostmi přeposílány. Pasivním úkolem středových společností pak bylo znesnadnit rozkrytí řetězce. Smlouvy byly uzavírány pouze formálně a statutární orgány těchto společností byly „osazeny“ osobami, které lze označit za tzv. bílé koně. Středové společnosti po určitý čas s finančními orgány i spolupracovaly, podávaly daňová přiznání a byly kontaktní. V době, kdy Policie ČR začala zajišťovat důkazní prostředky a provádět domovní prohlídky v souvislosti s podezřením na daňový podvod, však zmizely ze scény, staly se nekontaktními a jejich daňová přiznání (vykazované hodnoty) již nelze ověřit. O povaze středových společností pak svědčí zejména úřední záznam ze dne 28. 4. 2020, jehož přílohou jsou dožádání a související odpovědi.
9. Právě u středových společností docházelo k masivnímu navýšení ceny reklamních práv (v podrobnostech žalovaný odkázal na str. 23 až 27 zprávy o daňové kontrole). Jako příklad žalovaný zmínil transakce týkající se zajištění umístění reklamy na Mistrovství Evropy v házené žen dne 23. 10. 2013. Podle smluv činila cena shodného plnění mezi E-motion a Route 270 000 Kč + DPH, cena tohoto plnění v následném článku mezi Route a NSP 300 000 Kč + DPH a následně cena mezi Geetera a Propag činila již 2 660 000 Kč. Předmět plnění zůstal přitom totožný, nebyla přidána žádná hodnota. Přeprodeje probíhaly v rozmezí pouze jednotek dní. Porovnáním cen u jednotlivých akcí bylo zjištěno, že navýšení bylo různé a pohybovalo se v rozpětí násobků od 2,04 do 29,5. Jinými slovy, společnost Propag nakupovala reklamní práva až 29,5 násobně draž, než kdyby je pořídila přímo od společnosti E-motion. Nárokovala si tak mnohonásobně vyšší nadměrný odpočet, než by jí náležel, pokud by nedošlo k podvodnému zapojení středových společností. Na účtu společnosti Propag se pak kumulovaly peněžní prostředky v řádu

stovek milionů korun, které byly posléze vybírány v hotovosti.

10. Společnost Propag měla v daném čase přes 100 klientů. Jedním z nich byla žalobkyně. Poměr mezi cenou, za kterou reklamní práva nakupovala Propag, a cenou, za kterou je poskytovala E-motion, má podle žalovaného obecnou platnost pro všechny transakce v daných řetězcích, tedy i pro finanční prostředky pocházející od žalobkyně. Dále žalovaný popsal peněžní toky a částky výběrů hotovostí u středových společností, příp. dalších společností, jimž byly finanční prostředky přeposílány. Středové společnosti musely podle žalovaného nutně zkraslovat daňová přiznání. Aby systém fungoval, muselo docházet ke zkraslování na straně vstupů (fiktivním navýšením), čímž docházelo ke kompenzaci vysokých výstupů. Tímto způsobem v řetězci zůstávaly stamiliony korun, které se „ztratily“ výběrem v hotovosti.
11. V této souvislosti žalovaný odkázal na znalecký posudek č. 23/2017, který byl poskytnut Policií ČR a do spisu „přerázen“ úředním záznamem č. j. 4227016/18/2103-60562-201508. Podle tohoto posudku společnost Propag dosahovala „vysokých výkonů z důvodu prodeje reklamních produktů za výrazně vyšší, než na trhu obvyklé ceny“. V posudku je dále uvedeno, že struktura produktových a finančních toků neměla ekonomické odůvodnění.
12. Podle žalovaného se jednalo o promyšlený systém podvodu, který generoval tzv. vratky. O tom svědčí i medializovaná kauza jednatele společnosti KADAMO a. s. Ing. Tomáše Doležala, který utratil z peněz uvedené společnosti cca 140 mil. Kč za reklamu u společnosti Propag, přičemž většinu peněz získal zpět v hotovosti. Za to byl Krajským soudem v Ostravě v trestním řízení odsouzen k trestu odnětí svobody v délce 7,5 roku, zákazu činnosti člena statutárního orgánu a propadnutí směnek, zlatých cihel a dalšího majetku.
13. Po provedení domovních prohlídek orgány činnými v trestním řízení přestala společnost Propag (stejně jako středové společnosti) vykonávat ekonomickou činnost. Usnesením Krajského soudu v Ostravě ze dne 18. 4. 2018, které nabylo právní moci dne 30. 5. 2018, byla zrušena s likvidací. Daňová kontrola u této společnosti byla ukončena s tím, že neprokázala nárok na odpočet DPH, neboť neprokázala, že přijatá plnění (reklamní práva) byla pořízena od deklarovaných dodavatelů (tzn. středových společností). *De facto* totiž společnost Propag nakupovala reklamní práva přímo od společnosti E-motion, přičemž převod práv měl pod kontrolou V. Přeček. Přes středové společnosti práva prošla pouze fakturačně. Dodatečnými platebními výměry proto byla společnosti Propag doměřena DPH za květen 2011 až duben 2014. Tato daň nebyla uhrazena.
14. Daňový únik (narušení neutrality daně) u společnosti Propag je podle žalovaného provázaný také s daňovým únikem u středových společností. Tyto dvě části řetězce nelze hodnotit odděleně, neboť řetězec mohl fungovat pouze ve své celistvosti. V řetězci se přitom nevyskytla daň, která by nebyla odvedena v důsledku podnikatelského selhání. Řetězec byl koordinovaný a vše se odehrávalo záměrně.
15. Dále se žalovaný věnoval (nad rámec již výše zmíněného) „nestandardním okolnostem“. Jednatel žalobkyně Ing. Borkovec uvedl (viz protokol ze dne 26. 5. 2017), že žalobkyně byla oslovena nabídkou společnosti Propag. Nevysvětlil však, v čem se tato nabídka lišila od ostatních a čím žalobkyni zaujala natolik, že došlo k uzavření smlouvy. Také druhý jednatel žalobkyně J. Opiš uvedl (viz protokol ze dne 14. 6. 2017), že byl osloven společností Propag, konkrétně „majitelem“ V. Přečkem, kterého zná minimálně 20 let. Oba shodně uvedli, že se společností Propag spolupracovali od roku 2008. Z informací

z veřejných rejstříků vyplývá, že společnost Propag vznikla dne 21. 11. 2007. Dne 17. 12. 2007 byla jako jediný člen představenstva zapsána Lenka Oborná. Jménem společnosti mělo jednat představenstvo, resp. jeho jediný člen. V. Přeček nebyl nikdy zapsán jako statutární orgán společnosti Propag, přesto s ním žalobkynin jednatel J. Opiš dojednával podmínky obchodu. Navíc jej označil za „majitele“, přestože z veřejného rejstříku nebylo možné zjistit, kdo společnost Propag skutečně vlastnil (v letech 2007 až 2014 totiž byly akcie společnosti upsány na majitele). Jméno V. Přečka není uvedeno v úplném výpisu z obchodního rejstříku ani ve výpisu z živnostenského rejstříku. Jednoduchou lustrací veřejných rejstříků tedy bylo možné zjistit, že V. Přeček nikdy nebyl oprávněn za společnost jednat.

16. Jednatel žalobkyně Opiš dále uvedl, že osobně nezná Lenku Obornou (který byla jediným členem představenstva Propag) ani Hanu Kačenovou (která byla předsedkyní dozorčí rady Propag). Podle žalovaného je nestandardní, že jednání o podmínkách smlouvy bylo vedeno pouze s V. Přečkem, který žalobkyni nedoložil žádné pověření k jednání za společnost Propag, přičemž k vlastnímu uzavření rámcové smlouvy došlo následně s jinou osobou – L. Obornou, kterou jednatel Opiš neznal. Žalobkyně tedy nikdy osobně nejednala s osobou oprávněnou jednat za společnost Propag.
17. Vlastislav Přeček, který podle žalobkynina jednatele jednal za společnost Propag, byl jednatelem společnosti E-motion, která stála vždy na začátku detekovaných řetězců. V důsledku existence středových společností se tak V. Přeček (zdánlivě iracionálně) připravoval o profit z přímého prodeje konečným odběratelům. Motivaci lze podle žalovaného vysvětlit pouze pácháním podvodu na DPH. Ze svědeckých výpovědí (např. H. Kačenové) vyplynulo, že V. Přeček vymyslel a řídil celý model přeprodávání reklamních práv. Na základě výpovědi H. Kačenové se žalovaný také důvodně domníval, že stát se klientem Propag bylo možné jen na základě doporučení jiného klienta nebo známých V. Přečka.
18. Další nestandardností bylo umělé navyšování ceny, které již žalovaný popsal výše.
19. Z výsledků svědkyň Kačenové a Oborné, které byly provedeny jak v trestním řízení (a byly zařazeny jako listinné důkazy do daňového spisu), tak v rámci doplnění dokazování v rámci odvolacího řízení, vyplynulo, že koncovým spotřebitelům v řetězcích (a tedy i žalobkyni) bylo z uměle navýšené ceny vráceno cca 80 % finančních prostředků poté, kdy fakturovanou částku uhradili společnosti Propag.
20. Z výsledku L. Oborné dne 3. 3. 2020 vyplynulo, že je jí žalobkyně známa. Označila ji za koncového klienta společnosti Propag. Poskytování služeb se žalobkyní však nesjednávala. Smlouvy byly zasílány poštou. Svědkyně Oborná uvedla, že „neoficiálně byl PROPAG-STORM součástí uměle vytvořeného řetězce firem ovládaného panem Vlastislavem Přečkem, kdy tento řetězec fungoval výhradně z důvodu navýšení cen předmětu plnění z důvodu generování finančních vratek pro koncové klienty.“ Potvrdila také, že u středových společností docházelo k navyšování hodnoty plnění. Dále uvedla, že smlouvy s koncovými klienty byly dohodnuty v takové výši, aby zhruba 80 % uhrazené faktury ze základu daně bylo do zhruba třech týdnů vyplaceno zástupci koncového klienta, případně zprostředkovateli. Vypověděla také, že „všichni klienti byli součástí vratek“. Sama se účastnila uskutečnění vrátky některým klientům.
21. Z výsledku H. Kačenové dne 22. 6. 2020 vyplynulo, že byla předsedkyní dozorčí rady a zároveň jediným akcionářem společnosti Propag. Bylo to však pouze „na oko“, neboť vše

řídil V. Přeček. Svědkyně vypověděla, že „oficiální činnost byla poskytování reklamních služeb, což doopravdy probíhalo, a neoficiálně k tomu byla ještě služba vrácení hotovosti ve výši přibližně 80 % ze zaplacených faktur klienty.“ Svědkyni bylo známo, že žalobkyně byla klientem společnosti Propag. Jednou se osobně setkala s jednatelem Oprišem za účelem jednání o předání jedné společnosti s ručením omezeným.

22. Podle žalovaného bylo tedy prokázáno, že společnost Propag vracela svým klientům většinu částky, kterou od nich oficiálně přijala. Takové jednání nelze hodnotit jinak než jako jednání s úmyslem podvodného získání odpočtu. Svědkyně Kačenová dále potvrdila, že činnost středových společností spočívala pouze ve výběru peněz a sloužila k navýšení hodnoty plnění.
23. Na základě výše uvedených skutečností učinil žalovaný dílčí závěr, že byly shledány skutkové okolnosti potvrzující existenci řetězců zasažených podvodem na DPH. Dále se věnoval tzv. vědomostnímu testu, tedy zkoumal, zda žalobkyně věděla či vědět mohla a měla, že jí přijatá plnění jsou součástí daňového podvodu, a zda ji lze proto považovat za účastníka tohoto podvodu.
24. Žalobkyně jednala podle žalovaného ve vztahu ke svému dodavateli Propag neobežřetně. Žalovaný v této souvislosti zopakoval výše uvedené skutečnosti týkající se jednání s V. Přečkem, který nebyl oprávněn jednat za společnost Propag. Vlastní jednání o podmínkách smlouvy tedy bylo vedeno s osobou, která žalobkyni nedoložila žádné pověření, přičemž k samotnému uzavření smlouvy došlo následně korespondenčně s jinou osobou (L. Obornou). Ve smlouvě bylo přitom uvedeno, že společnost Propag je zastoupena L. Obornou, nikoliv V. Přečkem. Žalobkyně si proto musela být vědoma, že uvnitř společnosti Propag panovaly nestandardní vztahy. Tvrzení žalobkynina jednatele Ing. Borkovce, že vždy ověřovali veřejně dostupné rejstříky, je podle žalovaného nevěrohodné a účelové. Z obchodního rejstříku mohla žalobkyně zjistit, kdo je oprávněn za společnost Propag jednat. Toto zjištění by žalobkyni mohlo vést k jisté nedůvěře a opatrnosti při spolupráci se společností Propag. Pouhá historická spolupráce není důvodem pro rezignaci na obezřetnost vůči dodavateli, a to zejména v případě, kdy bylo opakovaně přijato plnění za nadhodnocené ceny.
25. Jak již žalovaný rovněž uvedl, z výsledku svědkyně Oborné vyplynulo, že klientům společnosti Propag byly vráceny peněžní prostředky (vratky) ve výši cca 80 % hodnoty deklarovaného plnění. Přestože L. Oborná nebyla nikdy osobně přítomna předávání vratek, na otázku, zda existoval odběratel, který by nebyl součástí systému vratek, odpověděla, že součástí vratek byli všichni klienti. Takové tvrzení podle žalovaného prokazuje, jak L. Oborná prostřednictvím svých smyslů vnímala nastíněné skutečnosti. Svědeckou výpověď L. Oborné potvrdila také svědecká výpověď H. Kačenové, která sice také nebyla nikdy přítomna při předání vratky žalobkyni, ale na otázku, zda je jí známo, že žalobkyni byly vráceny finanční prostředky, odpověděla, že je jí to známo od pana Přečka. Byla tedy nepřímým svědkem. Uvedla také, že peníze od pana Přečka dostával pan Opriš za celou skupinu. K místu předání peněz uvedla, že se jezdilo do Benešova. Tam má sídlo žalobkyně. Žalovaný dodal, že v rámci odvolacího řízení byl k výsledku předvolán i V. Přeček, využil však svého práva nevypovídat.
26. Další skutečností, z níž žalovaný dovozoval, že žalobkyně mohla a měla vědět o zapojení do podvodného řetězce, byl nákup plnění od zprostředkovatele. Žalobkyně se na své webové stránce (www.agentura.quo.eu) prezentuje jako renomovaná reklamní agentura,

kteřá nabízí komplexní práci založenou mimo jiné na perfektní znalosti trhu. Skutečnost, že žalobkyně nakoupila reklamní práva od společnosti Propag, která byla založena v roce 2007, a nikoliv přímo od sportovních svazů, nepůsobí podle žalovaného věrohodně, ale naopak vykazuje znaky zapojení do obchodních transakcí za účelem daňového zvýhodnění. Ze spisu nevyplývá, že by se žalobkyně snažila zajistit si reklamní služby od jiného subjektu, jehož cena by byla přiměřená. Oba jednatele žalobkyně uvedli, že byli osloveni společností Propag. Vyjádření žalobkyně, že Propag byla jedinou společností, která byla schopna reklamní služby zajistit, je proto podle žalovaného liché.

27. Žalobkyni jakožto renomované reklamní agentuře s perfektní znalostí trhu muselo být zřejmé, že cena, za kterou nakoupila reklamní služby od společnosti Propag, nebyla standardní. Z výpovědi H. Kačenové vyplynulo, že 20 % hrazené částky deklarovaného plnění stačilo na pokrytí nákladů za samotnou reklamu, provizi zprostředkovatelů, provizi středových společností a náklady společnosti Propag. Podle znaleckého posudku společnost Propag nakupovala reklamní produkty již za předražené ceny, musela tak přenést náklady na externí zadavatele a prodávat také za předražené ceny. Žalobkyni mohlo a mělo být známo, že cena, za kterou nakupovala od společnosti Propag, je výrazně nadhodnocená.
28. Další okolnost, na základě níž žalovaný dovozoval vědomost žalobkyně, byly prohlídky nebytových prostor u společnosti Propag dne 5. 12. 2013 v souvislosti s trestním stíháním osoby, jejíž společnost byla klientem společnosti Propag. Na otázku, zda měli odběratelé povědomí o těchto prohlídkách, H. Kačenová odpověděla: „Řekla bych, že ano.“ O povědomí žalobkyně o vyšetřování společnosti Propag svědčí i způsob hrazení faktur. Žalobkyně uhradila fakturu vydanou v prosinci 2013 nejen více jak měsíc po splatnosti, ale na jiný účet, než který byl na faktuře uveden. Podle H. Kačenové byla odběratelům zaslána informace ohledně placení na jiný účet. Z její výpovědi rovněž vyplynulo, že dosavadní účet byl zablokovaný v souvislosti s prohlídkami. Není obvyklé hradit platbu na jiný účet než ten, který je uveden na faktuře. Řádný hospodář projeví minimálně snahu zjistit, proč došlo ke změně. Ze skutečnosti, že platba byla hrazena více jak měsíc po splatnosti, je podle žalovaného zřejmé, že žalobkyně věděla, co se u společnosti Propag děje. Rozsáhlé vyšetřování u dodavatele by mělo za běžných okolností u odběratele vzbudit nedůvěru či opatrnost při případném pokračování ve spolupráci. Spolupráce však pokračovala i v následujících měsících, aniž by žalobkyně učinila jakékoliv opatření.
29. Závěrem k posouzení vědomosti žalobkyně o zapojení do podvodu žalovaný zmínil „ostatní okolnosti“. Ze Sbírký listin obchodního rejstříku vyplývá, že od založení 21. 11. 2007 do konce roku 2007 dosáhl Propag obratu ve výši 4,85 mil Kč, za rok 2008 vykázal skokový nárůst obratu na 453 mil Kč, stejně tak v letech 2009, 2010 i dále. Ke skokovému navýšení (od roku 2008) zdanitelných plnění na výstupu byla skokově navýšena i zdanitelná plnění na vstupu. Vodítkem, které mělo vést žalobkyni k obezřetnosti, byla skutečnost, že na počátku obchodní spolupráce neměla společnost Propag téměř žádnou obchodní historii a za dobu jejich spolupráce se nestala všeobecně známou. Krom toho, i přes vysoké vykazované obraty se společnost Propag pro veřejnost nijak neprojevovala. Její webové stránky byly vytvořeny zcela jistě „jen na oko“, neboť byly vytvořeny zadarmo prostřednictvím stránek, které to umožňují. Dalo by se očekávat, že prestižní společnost se bude prezentovat na úrovni hodné jejího postavení.
30. Na základě výše uvedeného učinil žalovaný dílčí závěr, že na základě zmíněných podezřelých okolností si žalobkyně musela a měla být vědoma nestandardnosti transakcí a možného zapojení do podvodu na DPH. Výše popsané okolnosti tvoří podle žalovaného

logický, ničím nenarušený a ucelený soubor vzájemně se doplňujících nepřímých důkazů, které spolehlivě a jednoznačně dokazují, že žalobkyně o podvodu věděla nebo alespoň mohla a měla vědět.

31. Vzhledem k právě uvedenému bylo podle žalovaného možné od žalobkyně očekávat, že přijme opatření, která by zajistila, že se podvodu nebude účastnit. Ze zjištění finančního úřadu nevyplývá, že by žalobkyně činila dostatečná opatření k eliminaci možného rizika zapojení do transakcí stížených podvodem. Samotné ověření dodavatele ve veřejných rejstřících je možné považovat za minimum možného a s ohledem na zjištěné skutečnosti je nelze považovat za dostatečné opatření. Navíc, tvrzení o nahlédnutí do veřejných rejstříků je zpochybněno skutečností, že žalobkyně jednala s osobou, která podle údajů z veřejných rejstříků nebyla oprávněna za společnost Propag jednat. Žalobkyně přijetí žádných relevantních opatření nedoložila. Tvrzení a prokázání přijatých opatření je přitom plně v rukách daňového subjektu (jedná se o jeho právo, nikoliv povinnost).
32. Dále žalovaný nepřisvědčil námitce, že byla daňová kontrola vedena tendenčně a jednostranně. Finanční úřad postupoval v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů. K neprovedení doplnění dokazování výsledkem zástupců sportovních svazů, výsledkem předsedy fotbalového svazu a výsledkem vybrané mediální agentury žalovaný odkázal na str. 4 a 5 zprávy o daňové kontrole, kde jsou uvedeny důvody nevyhovění těmto návrhům. Žalovaný dodal, že tyto výsledky by byly nadbytečné, neboť by nemohly vysvětlit pře prodej mezi středovými společnostmi ani vyvrátit zjištění o chybějící dani, o objektivních okolnostech a o pasivitě žalobkyně z hlediska přijetí opatření k eliminaci rizika účasti na podvodu. Nemohly by vyvrátit ani nelogičnost nákupu od společnosti Propag (za kterou fakticky jednal V. Přeček), namísto nákupu od E-motion (kde byl V. Přeček jednatelem). Uvedené výsledky by sice mohly prokázat, že reklamní práva jsou již rozprodána společností (jak tvrdí žalobkyně), tato skutečnost však nebyla zpochybněna. Žalobkyně neprojevila snahu sama kontaktovat sportovní kluby (jakékoliv) a zajistit si sama reklamní služby, příp. si aspoň zjistit ceny odpovídající trhu. Krom toho, žalobkyně ani neuvedla, kdo konkrétně by měl být vyslechnut.
33. V reakci na odvolací námitku zpochybňující vědomost žalobkyně o zapojení do podvodného řetězce žalovaný shrnul již výše uvedené argumenty a dodal, že samotné jednání neoprávněnou osobou za společnost Propag nepovažuje za stěžejní. Za stěžejní lze naopak podle něj označit přijímání vratek, nepřiměřeně nadhodnocenou cenu a případně placení na jiný účet po domovních prohlídkách. K námitce, že přijatá plnění měla pro žalobkyni ekonomický přínos, žalovaný uvedl, že možný ekonomický přínos nepopírá a ostatně o faktickém uskutečnění reklam není sporu. Skutečnost, že koneční spotřebitelé mohli mít z reklam přínos, však nijak nezpochybňuje, že výše popsáná struktura podvodu byla vytvořena za účelem krácení DPH.
34. K námitce poskytování pouze 15denní lhůty k vyjádření žalovaný uvedl, že žalobkyně neupřesnila, která konkrétní lhůta byla podle ní nedostatečná. Lhůty, které správce daně poskytuje, mají přihlížet k okolnostem případu, jeho složitosti a časové náročnosti. Správce daně přitom není vázán návrhem daňového subjektu. Podle žalovaného nebyly lhůty stanovené finančním úřadem v posuzované věci nepřiměřené. Žalobkyně měla možnost požádat o jejich prodloužení. Pokud se jednalo o zákonem stanovené lhůty, bylo možné je prodloužit tehdy, pokud to připouští zákon. Ze spisu však nevyplývá, že by žalobkyně o prodloužení některé lhůty požádala. V průběhu daňové kontroly navíc finanční úřad poskytl žalobkyni i lhůty delší než 15 dnů.

35. K námitce zahájení daňové kontroly až s určitým časovým odstupem od doby existence řetězců žalovaný uvedl, že finanční úřad postupoval v souladu se zákonem a daňovou kontrolu zahájil ve lhůtě, ve které lze stanovit daňovému subjektu daň. Navíc je zřejmé, že finanční úřad prováděl rozsáhlé a časově náročné dokazování, neboť bylo třeba rozklíčovat podvod na DPH značného rozsahu při zapojení desítek subjektů. Jednání finančního úřadu tedy zcela nepochybně nebylo vůči žalobkyni šikanózní.
36. Závěrem žalovaný nepřisvědčil námitce nevěrohodnosti svědkyň H. Kačenové a L. Oborné. Obě svědkyně vypovídají již roky konzistentně. Podle žalovaného není racionální úvaha, že by vypovídaly křivě, aby dosáhly zmírnění trestu. Naopak povinnost spolupráce při výsleších znamená, že budou vypovídat pravdivě.

II. Obsah žaloby

37. Žalobkyně zdůraznila, že byla až posledním článkem řetězce, u něhož se finanční orgány domnívají, že odhalily podvod. Není a nebyla si vědoma účasti na jakémkoliv podvodném řetězci, přičemž učinila všechna zákonná opatření, aby nemohla být z takového zapojení obviňována. V dnešní době se veškeré obchody uskutečňují prostřednictvím řetězců, přičemž koncový zákazník nemá ani možnost zjistit propletené ekonomické vztahy, nemůže být proto ani odpovědný za jednání jiných subjektů. Finanční orgány nejsou oprávněny „shánět“ ztracenou daň právě u žalobkyně pouze z toho důvodu, že je jedinou slušnou, ekonomicky silnou a kontaktní společností.
38. V roce 2013 měla žalobkyně nerozdělený zisk ve výši 133,7 mil. Kč. Pokud by to bylo třeba, mohla tento zisk rozdělit, nikoliv rizikově investovat finanční prostředky s tím, že se jí vrátí 80 %. Taková 20% investice z celého plnění by byla nevýhodná (neboť zdanění zisku je 15 %) a naprosto riziková. V této souvislosti žalobkyně v žalobě uvedla tabulky, v nichž jsou uvedeny údaje za roky 2010 až 2017 o jejich tržbách, o nákladech na reklamu, o procentuálním podílu nákladů vydaných na reklamu na tržbách a dále údaje o zisku před zdaněním i po zdanění a dani. Žalobkyně je jednoznačně konečným spotřebitelem, který si koupil práva, na těchto právech vydělal a z výdělku, resp. zisku zaplatil daň. Pokud byla žalobkyně posledním článkem podvodného řetězce, pak pouze jako jeho koncový zákazník, který je obětí. K tomu žalobkyně navrhla výslech jednatele J. Opiše a jednatele Ing. M. Borkovce.
39. Finanční orgány nesprávně žalobkyni obviňují, že úmyslně nakupovala nadhodnocenou reklamu, že si ji měla pořídit přímo od vlastníka práv a že reklama neměla ekonomický smysl. Žalobkyně vyčíslila finančním orgánům ekonomický přínos reklamy v tabulce ukazující její zisky. Ohrazuje se přitom proti nařčení, že skutečným účelem posuzované transakce bylo získat odpočet DPH na úkor státního rozpočtu, aniž by byla daň v řetězci uhrazena.
40. K otázce stanovení ceny za reklamní služby se žalobkyně vyjádřila již několikrát. Finanční orgány však nepochopily, jak se získává a nakupuje reklama od sportovních svazů. Vyšly pouze z internetových stránek, případné asociace a obdobných nepodstatných indicií. Nehodnotily však obchodní riziko a další skutečnosti, které jsou v těchto vztazích běžné. Většina sportovních svazů má jediného partnera, kterému prodává veškerá práva. Tento jediný partner vynakládá nemalé finanční prostředky, aniž předem ví, zda bude ekonomicky úspěšný. Je tedy běžnou obchodní praxí, že tato práva rozprodává jako jednotlivé balíčky, přičemž cena za tyto balíčky je nadstandardně zvýšena. Konečná cena za

reklamu je vždy nadhodnocená s ohledem na veškerá rizika, která původní vlastník práv podstupuje.

41. Žalobkyně v této souvislosti navrhovala, aby finanční úřad provedl skutečné a objektivní šetření u sportovních svazů. Vzhledem k tomu, že finanční úřad tomuto návrhu nevyhověl, považuje žalobkyně řízení za neúplné a závěry finančního úřadu za spekulativní. Žalobkyně proto navrhla, aby soud vyslechl odborníka sportovního svazu či klubu s tím, že návrh ještě upřesní (viz dále bod 57).
42. Finanční orgány kladly žalobkyni k tíži, že nejednala přímo se statutárním orgánem společnosti Propag, ale s jejím majitelem V. Přečkem, a že nevysvětlila, proč obchodovala právě s touto společností. Podle žalobkyně nebylo její povinností vysvětlovat, čím ji nabídka zmíněné společnosti zaujala. Pracovník finančního úřadu se na to ani neptal. Společnost Propag byla jedinou společností, od níž mohla žalobkyně práva koupit, proto byla její nabídka jedinečná a pro žalobkyni prioritní. V. Přeček vystupoval jako majitel společnosti Propag a byl k jednání zplnomocněn. Podle žalobkyně není zřejmé, z čeho finanční úřad vycházel, pokud tvrdil, že V. Přeček žalobkyni nedoložil zmocnění. Takovou skutečnost žalobkyně nevedla. K tvrzení, že nelze zjistit, kdo byl majitelem společnosti Propag, žalobkyně zdůraznila, že to je právě principem akciových společností. Informace V. Přečka o společnosti Propag a poskytnuté reklamě byly správné a důvěryhodné. Podmínky byly přesně zakotveny ve smlouvách, které pak podepsal statutární orgán.
43. K doplnění dokazování finančním úřadem v rámci odvolacího řízení žalobkyně uvedla, že klíčový svědek V. Přeček využil svého práva nevypovídat, což je žalobkyni na škodu. Tvrzení, že V. Přeček vyplácel žalobkyni, resp. jejímu jednateli J. Opišovi, nějaké finanční prostředky jako vratky, jsou zcela nepravdivá. Hlavním důkazem proti žalobkyni byly výslechy svědkyň L. Oborné a H. Kačenové, které měly v trestním řízení status spolupracujících obviněných. Obě vypovídaly ve stovkách kauz, měly naučené formulace a používaly termíny (např. středové společnosti, podvodný řetězec), které jim byly jednoznačně vkládány do úst orgány státní správy. Jejich výpovědi byly podle žalobkyně nevěrohodné a tendenční ve snaze zajistit si co nejmírnější trest v rámci trestního řízení. Výslechy navíc probíhaly pod dohledem ozbrojené policejní eskorty a jedna ze svědkyň dokonce vypovídala v neprůstředné vestě. Podle žalobkyně nemohou takové výslechy v rámci správního řízení obstát a je třeba jejich výpovědi posoudit v kontextu jejich trestní situace. Žalobkyně zdůraznila, že svědkyně Oborná a Kačenová nevedly, že by byly přítomny údajnému předávání vratek. V této souvislosti pak odkázala na rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 14. 8. 2019, č. j. 25 Af 61/2018-102, bod 47, který se vyjádřil k výslechům týchž svědkyň. Tento rozsudek potvrzuje názor žalobkyně, že jejich výpovědi jsou založeny pouze na domněnkách a informacích z doslechu. Pokud finanční úřad tvrdí, že žalobkyně dostala 80 % peněz na reklamu zpět v hotovosti, měl by označit jednotlivé osoby, které tyto finanční prostředky obdržely nebo je předaly. Závěrem k tomuto okruhu námitek žalobkyně navrhla výslech V. Přečka.
44. Dále žalobkyně nesouhlasila s tím, že nebyla dostatečně obezřetná při vyhodnocení společnosti Propag. V rámci možností si ověřila svého obchodního partnera dostatečně. Před podpisem smlouvy ověřila společnost Propag ve veřejně dostupných rejstřících (obchodním rejstříku, insolvenčním rejstříku, živnostenském rejstříku a registru plátců DPH; pro takový postup má vnitřní předpisy) a nezjistila žádné podezřelé skutečnosti, které by svědčily o pouze formální existenci nebo o podvodném jednání. Navíc ověření

Shodu s prvopisem potvrzuje: V. N.

společnosti Propag proběhlo i přes úspěšnou, dlouhodobou a oboustranně výhodnou spolupráci z předchozích let. Tvrzení finančního úřadu na str. 12 výsledku kontrolního zjištění ze dne 30. 7. 2019 je zcela účelové. Žalobkyně neuzavřela první smlouvu se společností Propag v roce 2011, ale již v roce 2008. Měla tak již dostatečnou zkušenost na základě dosavadní spolupráce a stejně tak z několika účetních závěrek, které byly postupně do Sbírký listin vkládány. Skutečnost, že společnost Propag vkládala své daňové závěrky do Sbírký listin se zpožděním, je běžnou praxí většiny daňových subjektů. Tuto skutečnost žalobkyně nepokládala za „alarmující“. Řada daňových subjektů z opatrnosti nezakládá závěrky vůbec, neboť se obává zneužití veřejně dostupných informací k vydírání či jiným nekalým praktikám. Stát přitom není schopen je ke zveřejnění donutit. Navíc skutečnost, že společnost Propag účetní závěrky zakládala (byť se zpožděním), ji řadí k těm spolehlivějším.

45. Finanční úřad uvedl, že identifikoval chybějící daň v řetězci, ale z vyjádření místně příslušného správce daně vyplývá, že společnosti Propag nebyl uznán nárok na odpočet, nikoliv, že nezaplatila daň. Navíc se tak stalo až na základě kontroly v roce 2017, tedy tři roky po realizaci obchodní spolupráce se žalobkyní.
46. V rámci daňové kontroly finanční úřad prověřoval také stejné platby za reklamu od společnosti E-motion, kterou žalobkyně nakupovala za úplně stejných podmínek jako od společnosti Propag. Vyšel přitom ze zprávy o daňové kontrole, která probíhala u společnosti E-motion před Finančním úřadem pro Jihomoravský kraj, přičemž na str. 37 této zprávy je uvedeno, že daňový subjekt předložil formálně správný daňový doklad a při prověřování hmotněprávních podmínek nároku na odpočet nebyly zjištěny skutečnosti, které by zpochybňovaly faktické uskutečnění zdanitelného plnění společností E-motion. Žalobkyni není zřejmé, proč finanční úřad dospěl v nyní posuzované věci k odlišným závěrům a popsanou odlišnost neodůvodnil. Podle žalobkyně byla nesprávně identifikována chybějící daň. Odůvodnění je v této otázce založeno pouze na domněnkách. Shodnou věcí se zabýval Krajský soud v Ostravě v již zmíněném rozsudku č. j. 25 Af 61/2018-102, kterým rozhodnutí žalovaného zrušil, přičemž konstatoval důvodnost námítky zpochybňující identifikaci chybějící daně.
47. Dále žalobkyně poukázala na to, že finanční úřad dospěl ke svým závěrům na základě téměř 3 roky probíhající kontroly, přičemž pro své zprávy, protokoly či sdělení potřeboval výrazný časový prostor. Obdobný dostatečný čas však neposkytl žalobkyni, neboť lhůtu k vyjádření stanovil vždy maximálně na 15 dnů, navíc v době dovolených a prázdnin. Pokud existoval nějaký podvodný řetězec v roce 2013 či 2014, měl finanční úřad zasáhnout již tehdy, a nikoliv zahájit daňovou kontrolu s tříletým odstupem u těch subjektů, které nic podobného neorganizovaly.
48. Ve stanovisku k odpovědi žalobkyně na výzvu č. j. 4437188/18/2103-60652-201508 se finanční úřad vypořádal s jejími argumenty jen velmi povrchně a nedostatečně. Jeho odůvodnění jsou pouze účelová s cílem uzavřít daňovou kontrolu s výsledkem doměření daně.
49. Podle žalobkyně není pravdou, že by zlikvidovala dokumentaci vztahující se ke kontrolovanému období. Finanční úřad její vyjádření nesprávně interpretoval. Žalobkyně poskytla pouze část dokumentů, kterou měla k dispozici. Tato rozhodující část je však plně dostatečná a plně dokumentuje rozsah obdržené reklamy, tj. poskytnutého daňového plnění. Tuto skutečnost potvrdil i finanční úřad tím, že nezpochybnil, že propagace

žalobkyně proběhla ve smluvně dohodnutém rozsahu.

50. Daný řetězec není podle žalobkyně podvodným řetězcem, jak jej vnímají trestní soudy. K tomu, aby bylo rozhodnuto, že se jedná o daňový podvod, jsou příslušné trestní soudy. Správce daně může vyjadřovat pouze hypotetický názor, že se může jednat o podvod. Pokud finanční úřad tvrdí, že žalobkyně mohla a měla vědět, že se účastní podvodu, je zřejmé, že se pohybuje pouze na principu hypotéz a domněnek. Žalobkyně jednoznačně prokázala, že o daňovém podvodu, pokud se skutečně stal, nevěděla a ani nemohla vědět. Společnost Propag měla v rozhodném období značné postavení na trhu. Zjištěné skutečnosti podle žalobkyně neprokazují, že věděla nebo mohla vědět, že daň uvedená na daňových dokladech nebude úmyslně zaplacená.

III. Vyjádření žalovaného

51. Žalovaný ve vyjádření k žalobě především odkázal na napadené rozhodnutí. Argumentace žalobkyně, že pro ni zapojení do podvodu postrádalo racionální důvod, protože si osoby ovládající žalobkyni mohly v případě potřeby vyplatit podíl na zisku, je podle žalovaného pro účely posouzení nároku na odpočet irelevantní. Není rozhodné, zda žalobkyně dosáhla zapojením do podvodu na DPH majetkový prospěch nebo zda mohla obdobného obohacení dosáhnout jiným legálním způsobem. Žalobkyně nadto vytváří falešné dilema, neboť proplacení předražených reklamních služeb s následným vrácením podstatné části ceny nevylučuje ani nesnižuje možnost výplaty podílu na nerozděleném zisku. Krom toho, žalobkyně plnění v určité hodnotě přijala, a nebyl-li by prokázán podvod na DPH, mohla by tato plnění zakládat nárok na odpočet DPH a případně nárok na snížení základu daně z příjmů právnických osob. Není proto pravdivé tvrzení, že by zapojení žalobkyně do zjištěného podvodu nutně postrádalo racionální důvod.
52. Podle žalovaného byly všechny podmínky pro neuznání nároku na odpočet DPH splněny. V řízení byly prokázány nestandardnosti, na základě nichž lze mít za prokázané splnění podmínky vědomosti žalobkyně o zapojení do podvodu. Ani skutečnost, že to byla právě společnost Propag, kdo jako jediný subjekt bezprostředně před prodejem sporných reklamních plnění těmito plněními disponoval, racionálně nevysvětluje, proč žalobkyně pořizovala objektivně předražené služby. Reklama, jejímž cílem je podpora produktu či značky, je plněním zastupitelným, je tedy možné pořídit jinou alternativu, např. i propagaci na jiné sportovní nebo společenské akci nebo využít k propagaci zcela jiná média. Zjištění ohledně předražené ceny jsou významná zvláště v souvislosti s podnikatelským působením žalobkyně jako reklamní agentury s dlouhodobou zkušeností na trhu.
53. K tvrzení žalobkyně, že V. Přeček byl zmocněn k jednání za společnost Propag, žalovaný uvedl, že taková plná moc nebyla v rámci daňového řízení předložena. Navíc, ani předložení plné moci by neprokazovalo, že žalobkyně o podvodu nevěděla nebo vědět nemohla, ani že přijala opatření, která lze spravedlivě požadovat. Zapojení V. Přečka jako osoby fakticky ovládající společnost Propag i další články řetězce bylo dostatečně zdokumentováno.
54. Skutečnost, že plnění přijatá žalobkyní od společnosti E-motion nebyla finančním úřadem zpochybněna, nezakládá žádnou premisu, že jiná plnění přijatá od jiného subjektu zakládají nárok na odpočet. Naopak skutečnost, že žalobkyně v minulosti nakupovala plnění přímo od E-motion, zakládá další pochybnost, proč tak nečinila v případě plnění nakoupených od

společnosti Propag, která byla předtím přeprodána přes další články řetězce.

55. K námitce zpochybňující výpovědi svědkyň žalovaný dodal, že nepovažuje za logické využívat statut spolupracujícího obviněného a vypovídat křivě. Taková skutečnost by pro obviněné mohla přinést pouze negativní následky ve vztahu k výši případného trestu. Podle žalovaného se nevyskytla žádná okolnost, která by zpochybnila důvěryhodnost svědkyň.
56. Dále žalovaný navrhl, aby soud odmítl žalobu v části směřující proti platebním výměrům na úroky z prodlení. Tyto platební výměry byly žalobkyni doručeny dne 10. 9. 2020. Vzhledem k tomu, že proti nim nebylo podáno odvolání, nabyly právní moci dne 12. 10. 2020. Platební výměry přitom obsahují poučení o možnosti podat odvolání a o lhůtě, v níže je možné tak učinit. Ve vztahu k těmto platebním výměrům tedy žalobkyně nevyčerpala řádné opravné prostředky ve smyslu § 68 písm. a) s. ř. s., a nesplnila tak podmínky pro přístup k soudu. Žalovaný dodal, že úrok z prodlení je příslušenstvím daně, jež sleduje její osud. Byla-li by žalobkyně ve zbývající části žaloby úspěšná do té míry, že by došlo ke změně doměřené daňové povinnosti v její prospěch, žalovaný by takovou skutečnost musel z úřední povinnosti zohlednit i v rámci souvisejícího úroku z prodlení.

IV. Další podání účastníků

57. V podání ze dne 30. 6. 2021 žalobkyně sdělila, že nebude navrhovat výslech žádného svědka (viz výše bod 41). Místo svědecké výpovědi však zašle vyjádření odborníka z řad vedení sportovních svazů k nákupu a prodeji reklamy (*pozn. soudu: avizované vyjádření nebylo soudu do doby rozhodnutí ve věci samé zasláno*).
58. V podání ze dne 4. 8. 2021 žalobkyně reagovala na vyjádření žalovaného. Předně zdůraznila, že trvá na své žalobní argumentaci. Doplnila, že v dané věci byla vedena dvě řízení – ve vztahu k plněním přijatým od společnosti E-motion a ve vztahu k plněním od společnosti Propag. Zatímco v prvním případě byly fakturace uznány, v druhém případě nikoliv. Závěry obou řízení jdou proti sobě. Žalobkyně nevidí příčinnou souvislost mezi neuznáním odpočtu z plnění přijatých od společnosti Propag a skutkovými okolnostmi, ve kterých žalovaný spatřoval podvod. Podobnou situaci řešil Nejvyšší správní soud (dále též „NSS“) v rozsudku ze dne 11. 6. 2019, č. j. 3 Afs 308/2017-52, podle kterého *„dospěje-li správce daně v souvisejících daňových řízeních k odlišným závěrům ohledně téže transakce, musí se v odůvodnění svého rozhodnutí s těmito rozdíly náležitě vypořádat a případné rozpory odstranit“*. Takové odůvodnění v napadeném rozhodnutí žalobkyně postrádá. Odlišné závěry přitom bezprostředně souvisejí s určením chybějící daně. Úvaha žalovaného o tom, zda a kde je chybějící daň, je tak nepřezkoumatelná. Prakticky stejnou věc posuzoval i Krajský soud v Ostravě v rozsudku ze dne 19. 12. 2019, č. j. 22 Af 31/2018-97, podle kterého nebyl podvodný řetězec procházející přes společnost Propag dostatečně zjištěn.
59. K tvrzeným nestandardním okolnostem žalobkyně doplnila, že je zcela standardní, pokud za společnost vystupuje její majitel, nejen statutární orgán. Statutární orgán jen plní vůli vlastníka. Je přitom zcela běžnou podnikatelskou praxí, že po majiteli společnosti nikdo nepožaduje plnou moc a jedná s ním v dobré víře. Následně pak dokumenty podepisuje statutární orgán. Dále žalobkyně setrvala na námitce, že cena plnění nebyla předražená, ale zcela standardní, protože jiná možnost nákupu reklam od sportovních svazů neexistovala. K výpovědím svědkyň žalobkyně uvedla, že jejich konzistentnost ve všech kauzách považuje naopak za zářející. Z daných výpovědí plyne, že se společnost Propag prakticky

nikdy nesetkala s normální společností, která by nechtěla podvádět.

60. K otázce lhůty žalobkyně upřesnila, že nenamítala nesprávný postup finančního úřadu ohledně lhůt. Tyto lhůty jsou zákonné a je pravdou, že žalobkyně nepožadovala jejich prodloužení. Lze však konstatovat, že začít vyšetřovat a rozhodovat ve správních řízeních po šesti letech je poněkud nestandardní.
61. Podle žalobkyně žalovaný tendenčně a účelově namítá, že ve vztahu k platebním výměřům na úrok z prodlení nebyly vyčerpány všechny opravné prostředky. Žalobkyně podala řádné odvolání ve vztahu k platebním výměřům na daň. Odvolání proti platebním výměřům na úrok z prodlení nepodala, protože tyto úroky plně souvisí s platebními výměry na daň, proti nimž směřuje podaná žaloba. Pokud by žalobkyně podala proti platebním výměřům na úrok z prodlení odvolání a úroky nezaplatila, nebyla by připuštěna do státních výběrových řízení, protože by nesplňovala podmínku bezdlužnosti vůči státu. Žalobkyně má za to, že všechny řádné opravné prostředky vyčerpala, odvolání proti platebním výměřům na úrok z prodlení by bylo pouze zahlcováním státního aparátu.
62. Žalovaný v duplice konstatoval, že žalobkynin nesouhlas s jeho vyjádřením považuje za povrchní a chabě vyargumentovaný, proto na své předchozí vyjádření odkázal. K výpovědi svědkyň poukázal na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, který je shledal v obdobné věci věrohodnými. Naopak závěry rozsudku č. j. 3 Afs 308/2017-52, na který žalobkyně odkazuje, nejsou příléhavé. Ve zmíněném rozsudku se jednalo o rozpor ve skutkových zjištěních týkajících se stejných plnění u účastníka řízení a jeho dodavatele. O takový případ se v posuzované věci nejedná, neboť tatáž plnění nebyla v různých daňových řízeních posouzena s odlišnými skutkovými závěry, které by si odporovaly. Skutečnost, že žalobkyně přijala i jiná plnění (např. od E-motion), u nichž byl odpočet přiznán, nezakládá další nárok na přiznání odpočtu v nyní posuzované věci.

V. Posouzení žaloby soudem

V.1 Žaloba směřující proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 8. 2020

63. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas (napadené rozhodnutí bylo doručeno zástupci žalobkyně dne 18. 8. 2020, žaloba byla podána dne 1. 10. 2020), osobou k tomu oprávněnou a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Napadené rozhodnutí soud přezkoumal v rozsahu a mezích žalobních bodů, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu v době jeho vydání (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.). O žalobě soud rozhodl bez jednání, neboť pro to byly splněny podmínky § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s.
64. Žaloba je v části směřující proti rozhodnutí ze dne 18. 8. 2020 důvodná.
65. Předmětem přezkumu v nyní posuzované věci je odepření nároku na odpočet DPH, které finanční orgány odůvodnily zapojením žalobkyně do podvodu na DPH.
66. Podvody na DPH se opakovaně zabývala judikatura Soudního dvora EU. Vyplývá z ní, že situace, kdy daňový subjekt uplatňuje nárok na odpočet daně podvodně (nebo zneužívajícím způsobem), je výjimkou z principu, podle kterého při splnění hmotněprávních a formálních podmínek nároku na odpočet daně je daňovému subjektu tento nárok přiznán (viz např. rozsudky Soudního dvora ze dne 21. 6. 2012, *Mahagében a Dávid*, spojené věci C-80/11 a C-142/11, bod 41, nebo ze dne 28. 7. 2016, *Giuseppe Astone*, C-332/15, bod 50). Samotná existence podvodného jednání však k odepření odpočtu nestačí. Nárok na odpočet není dotčen, jestliže v řetězci dodávek bylo jedno

z předcházejících nebo následujících plnění zasaženo daňovým podvodem, pokud to daňový subjekt nevěděl, nebo vědět nemohl (viz např. rozsudek Soudního dvora ze dne 6. 7. 2006, *Axel Kittel a Recolta*, spojené věci C-439/04 a C 440/04, body 45 a 49). Je proto nutné zkoumat existenci daňového podvodu a v případě jeho zjištění je k odepření nároku na odpočet daně nutno prokázat, že o tomto podvodu osoba povinná k dani věděla nebo vědět mohla a měla.

67. Možnost odepřít subjektu účastnícímu se podvodu na DPH nárok na odpočet daně opakovaně potvrdila rovněž judikatura Nejvyššího správního soudu. Vyplývá z ní, že je třeba nejprve zjistit, zda k podvodu na dani *skutečně došlo* (1. podmínka, *existence podvodu*). Dále je pak na základě objektivních skutkových okolností nutno zkoumat, zda daňový subjekt *věděl*, nebo *vědět mohl a měl*, že se svým jednáním účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH (2. podmínka, *tzv. objektivní okolnosti*), a zda *přijal veškerá opatření, která od něj mohla být rozumně vyžadována*, aby zajistil, že jej obchodní aktivity nepovedou k účasti na podvodu (3. podmínka, *dobrá víra*). Důkazní břemeno ohledně existence podvodu a objektivních okolností přitom nesou orgány finanční správy (viz např. rozsudky NSS ze dne 25. 7. 2019, č. j. 10 Afs 182/2018-42, body 38-40, nebo ze dne 14. 12. 2022, č. j. 7 Afs 161/2022-31, bod 14).
68. Zjistí-li správce daně konkrétní objektivní okolnosti a dostatečně prokáže, že daňový subjekt věděl, resp. vzhledem k dané situaci měl a mohl vědět, že sporná obchodní operace je či bude stižena podvodem, tento jeho závěr bez dalšího nevede k odepření nároku na odpočet odpočtu. Daňový subjekt pak totiž ještě musí mít šanci vyvinít se z účasti na podvodu tím, že prokáže, že přijal veškerá rozumná opatření, aby se nezapojil do pochybných obchodních operací, které byly stiženy podvodem (viz např. rozsudek Soudního dvora ze dne 11. 5. 2006, *Federation of Technological Industries a další*, C-384/04, body 32 a 33).
69. Pokud tedy správce daně unese důkazní břemeno co do subjektivní stránky (vztahu) daňového subjektu k účasti na podvodu na DPH, naskýtá se daňovému subjektu v daňovém řízení poslední příležitost, jak pro něj nepříznivé zjištění správce daně zvrátit. Může (musí) vylíčit jiné rozhodné okolnosti, a tím prokázat dobrou víru, zejména to, že se svým jednáním neúčastnil daňového podvodu, tedy např. že v rámci svých obchodních aktivit přijal dostatečná opatření bránící riziku zapojení do možného daňového podvodu. Jakkoli tato koncepce může v jistém smyslu připomínat přenášení důkazního břemena v daňovém řízení, nejedná se o důkazní břemeno *stricto sensu*, ale spíše o institut vyvinění z právem zapovězeného jednání (viz např. rozsudek č. j. 10 Afs 182/2018-42, bod 42 a judikaturu tam citovanou).
70. Na základě těchto východisek pak soud posoudil důvodnost žalobkyniných námitek.
71. Ve shodě se žalovaným a finančním úřadem má soud za to, že první podmínka (existence podvodu) je v posuzované věci splněna.
72. Směrnice o DPH ani judikatura Soudního dvora či Nejvyššího správního soudu neobsahují definici pojmu podvod na DPH, lze však vysledovat určité společné znaky situací, které byly jako podvod na DPH označeny.
73. Judikatura Soudního dvora pojmem podvod na DPH 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 (směrnice Rady

2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty), neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám. Typicky se bude jednat o situaci, kdy sporný obchod je součástí rozsáhlejší řady obchodů uskutečněných s úmyslem vyhnout se placení DPH do státní pokladny. Např. v rozsudku *Optigen* byly skutkové okolnosti popsány tak, že daná plnění byla uskutečněna v řetězci dodávek, jehož součástí byl chybějící subjekt, tedy subjekt, který „zmizel“, aniž by zaplatil DPH daňovým orgánům, nebo subjekt, který neoprávněně používá daňové identifikační číslo (rozsudek Soudního dvora ze dne 12. 1. 2006, *Optigen*, spojené věci C-354/03, C-355/03 a C-484/03, bod 12).

74. Obdobně charakterizuje podvody na DPH také Nejvyšší správní soud. Například v rozsudku č. j. 1 Afs 53/2016-55 (bod 38) označil za jednu z typických forem podvodu na DPH situaci, *„kdy plátce DPH prodá zboží s DPH, ale vybranou DPH neodvede do státní pokladny, ačkoliv je k tomu povinen. Dojde tedy k daňovému úniku. Poté tento dodavatel ‚zmizí ze scény‘. Nepodává daňová přiznání, je pro místně příslušného správce daně nekontaktní, registrované sídlo je pouze formální (zpravidla na dané adrese formálně sídlí velké množství subjektů, které se tam fakticky nevyskytují) apod.“* V rozsudku ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016-38, č. 3505/2017 Sb. NSS, bod 35, Nejvyšší správní soud uvedl, že mezi typické rysy podvodu na DPH se řadí např. tyto: *„jedná se o řetězovou transakci s prvotním nákupem v jiném členském státu, jeden z článků řetězce po uskutečněné transakci neodvedl DPH a je nekontaktní a přeprdej zboží mezi více subjekty nedává žádný ekonomický smysl. Řada účastníků dané obchodní transakce se registrovala k dani těsně před zahájením obchodní operace, je dáno osobní propojení mezi jednotlivými subjekty, sjednané smlouvy nejsou datovány a neodpovídají skutečnosti, řada jednotlivců je nekontaktních či nemá žádné bližší informace o provedené transakci, jednotlivé subjekty operovaly s více bankovními účty, které neoznámily správci daně, a docházelo k výběrům značných částek v hotovosti zúčastněnými subjekty.“*
75. Lze si představit nejrůznější varianty řetězových obchodů, které mohou být zasaženy podvody na DPH, různost skutkových okolností proto brání vymezení konkrétní a vyčerpávající definice. Jak výstižně poznamenal generální advokát Colomer ve věci *Kittel a Recolta*: *„Ve skutečnosti existují varianty tak neobvyklé a spletité, jako je představitivost těch, kteří je připravují. [...] ve všech případech jde v podstatě o to, že není odvedena určitá částka získaná jako DPH“* (stanovisko generálního advokáta ze dne 14. 3. 2006 ve věci *Axel Kittel a Recolta*, bod 35).
76. Neodvedení DPH je tedy společnou a nezbytnou charakteristikou podvodů, samo o sobě však nestačí k závěru, že došlo k podvodu na DPH. Např. v rozsudku č. j. 5 Afs 60/2017-60 Nejvyšší správní soud upozornil, že existuje rozdíl mezi situací, kdy daňový subjekt nedostojí své daňové povinnosti a situací, kdy vědomě jedná tak, aby se majetkově obohatil tím, že neodvede příslušnou DPH do rozpočtu státu. Jinými slovy, jako podvod na DPH se označuje situace, v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to *za účelem získání zvýhodnění* (viz rozsudek č. j. 5 Afs 60/2017-60, bod 64). Rozhodující tedy je, aby objektivní okolnosti v konkrétním případě ukazovaly na to, že porušení daňové neutrality bylo následkem cílené snahy získat neoprávněné daňové zvýhodnění, chybějící daň tedy musí mít s podvodným jednáním v řetězci nějakou souvislost (srov. rozsudky NSS ze dne 18. 3. 2021, č. j. 9 Afs 160/2020-49, nebo ze dne 12. 6. 2019, č. j. 2 Afs 162/2018-43). Ostatně i žalovaný v napadeném rozhodnutí připustil, že podvodem na DPH není nezaplacení DPH z důvodu podnikatelského selhání.
77. V případě daňového podvodu tedy musí správce daně vysvětlit, v čem tkvěla jeho podstata,

či vylíčit řetězec skutkových okolností, ze kterých je v souhrnu možné dovozovat, že se o daňový podvod jednalo (viz například rozsudek NSS ze dne 18. 10. 2018, č. j. 9 Afs 333/2017-63). Soud má za to, že této povinnosti finanční orgány v nyní posuzované věci dostaly.

78. Skutkové okolnosti týkající se fungování řetězců začínajících u společnosti E-motion až po společnost Propag jsou podrobně popsány ve zprávě o daňové kontrole a napadeném rozhodnutí. Na tomto místě postačí shrnout, že ze zjištění finančních orgánů vyplývá, že k podvodnému jednání došlo v řetězcích předprodávajících práva na umístění reklamy, které začínaly u společnosti E-motion, následně byla tato práva přeprodána přes několik středových článků a poté se shodná plnění sbíhala u společnosti Propag, která je po částech rozprodávala koncovým zákazníkům (viz výše body 5 až 7). Středové články řetězců nepřidávaly žádnou hodnotu (práva přes ně procházela jen fakturačně), přesto docházelo v této části řetězců k mnohonásobnému navýšení ceny. U středových společností (příp. dalších společností, jímž byly finanční prostředky přeposílány) docházelo k hotovostním výběrům značných finančních částek z bankovních účtů. Do řídicích orgánů středových společností byly formálně dosazovány osoby, které lze označit za tzv. bílé koně. V době, kdy Policie ČR začala zajišťovat důkazní prostředky a provádět domovní prohlídky v souvislosti s podezřením na daňový podvod, středové společnosti zmizely ze scény a staly se nekontaktními (viz výše body 9 až 11). Zároveň žalovaný detekoval v řetězcích narušení neutrality daně, přičemž konstatoval, že daňový únik u společnosti Propag je provázaný s daňovým únikem u středových společností. K neodvedení daně přitom nedošlo v důsledku podnikatelského selhání, ale záměrně.
79. Soud souhlasí se žalovaným, že popsané okolnosti fungování řetězců vykazují znaky typické pro podvody na DPH. Obchodní transakce v řetězcích neodpovídaly běžným obchodním podmínkám. Zejména lze zdůraznit, že ke skokovému nárůstu cen plnění docházelo u společností, které k němu nepřidaly žádnou hodnotu a plnění fakticky pouze přefakturovaly, navýšení ceny tedy nemělo žádné rozumné opodstatnění. Tyto společnosti byly využívány k výběrům značných finančních částek v hotovosti a následně se staly nekontaktními.
80. V této souvislosti soud považuje za podstatné rovněž zdůraznit, že shodnými řetězci se již v několika rozsudcích zabýval i Nejvyšší správní soud, byť na podkladě daňových řízení s jinými koncovými zákazníky společnosti Propag (viz rozsudek ze dne 11. 11. 2022, č. j. 3 Afs 118/2020-44, týkající se zdaňovacího období prosinec 2013, rozsudek ze dne 28. 2. 2022, č. j. 3 Afs 119/2020-38, týkající se zdaňovacích období říjen až prosinec 2012, leden až srpen 2013 a duben 2014, a rozsudek ze dne 15. 10. 2021, č. j. 3 Afs 328/2019-70, týkající se zdaňovacích období let 2012-2013). Závěry týkající se fungování těchto řetězců v rozsahu od společnosti E-motion po společnost Propag jsou využitelné i pro nyní posuzovanou věc, neboť se jedná o společné části řetězců, v nichž byl identifikován podvod na DPH, přičemž se tyto řetězce přinejmenším z části časově prolínají. Jednotlivé případy posuzované správními soudy se pak v zásadě liší zejména v tom, zda jednotliví koncoví zákazníci mohli a měli vědět o zapojení do podvodu na DPH. Posouzení této otázky (tedy splnění 2. podmínky výše uvedeného testu, viz bod 67) je závislé na tom, jaké konkrétní důkazy o vědomosti jednotlivých koncových zákazníků finanční orgány shromáždí. Výsledné posouzení pak rovněž závisí na konkrétních žalobních, příp. kasačních námitkách. V otázce splnění první podmínky (existence podvodného řetězce, která je na vědomosti koncových zákazníků nezávislá), však není

důvod pro odlišné posouzení. Ve zmíněných rozsudcích Nejvyšší správní soud nesouhlasil s Krajským soudem v Ostravě, že existence podvodu (první podmínka) nebyla dostatečně prokázána.

81. Žalobkyně zpochybňuje splnění první podmínky (prokázání existence podvodu na DPH) argumentem, že podle jejího názoru nebyla prokázána „chybějící daň“. Tento argument dovozuje ze skutečnosti, že společnosti Propag „pouze“ nebyl uznán nárok na odpočet, a odkazuje na rozsudek Krajského soudu v Ostravě č. j. 25 Af 61/2018-102, který zrušil rozhodnutí žalovaného, přičemž konstatoval důvodnost námítky zpochybňující identifikaci chybějící daně. Žalobkyně se shodně jako Krajský soud v Ostravě domnívá, že za „chybějící daň“ nemůže být označena daň, kterou neodvedla společnost Propag, protože v jejím případě nebyla daň odvedena pro neprokázání deklarovaných dodavatelů.
82. Rozsudek Krajského soudu v Ostravě č. j. 25 Af 61/2018-102 však byl zrušen rozsudkem NSS č. j. 3 Afs 328/2019-70 mimo jiné právě pro nesprávné posouzení otázky chybějící daně. Ke shodnému závěru Krajský soud v Ostravě dospěl také v rozsudku ze dne 4. 3. 2020, č. j. 25 Af 14/2019-91, který byl zrušen rozsudkem NSS č. j. 3 Afs 118/2020-44, a v rozsudku ze dne 4. 3. 2020, č. j. 25 Af 5/2019-62, který byl zrušen rozsudkem NSS č. j. 3 Afs 119/2020-38.
83. V této souvislosti Nejvyšší správní soud konstatoval, že z judikatury Soudního dvora nevyplývají ve vztahu k otázce chybějící daně jakékoliv formální požadavky. V řetězci transakcí totiž může být narušována neutralita daně různými „právními“ způsoby, např. vykázáním fiktivního plnění s nárokem na odpočet daně, kterým je v rozporu se skutečností kompenzována daňová povinnost; nesprávným deklarováním nižší daňové povinnosti; vykázáním daňové povinnosti a jejím následným neuhrazením atd. (rozsudky č. j. 3 Afs 118/2020-44, bod 64, a č. j. 3 Afs 119/2020-38, bod 46). Dále Nejvyšší správní soud zdůraznil, že *„ze závěrů správce daně učiněných v daňovém řízení u společnosti PROPAG nelze bez dalšího vyvozovat důsledky i pro daňová řízení vedená s žalobkyní. Výsledek daňového řízení totiž závisí na mnoha okolnostech a v podstatné míře i na součinnosti daňového subjektu se správcem daně. Jestliže společnost PROPAG se správcem daně v rámci u ní vedené daňové kontroly veskrze nespolečně pracovala (na výzvu nepředložila relevantní podklady prokazující faktické uskutečnění deklarovaných plnění; viz zpráva o daňové kontrole vedené u společnosti PROPAG), neunesla důkazní břemeno a neprokázala tak, že splňuje zákonné podmínky pro přiznání uplatněných nároků na odpočet DPH. Lze plně souhlasit s názorem stěžovatele, že za takovéto situace správce daně v řízení se společností PROPAG ani nemohl zkoumat případnou existenci podvodu na DPH. Aby se totiž správce daně vůbec mohl zabývat otázkou, zda se daňový subjekt podílel na daňovém podvodu, musí být u něj splněny hmotněprávní a formální podmínky pro uplatnění nároku na odpočet dle § 72 a § 73 zákona o DPH. Společnost PROPAG v rámci u ní vedené daňové kontroly splnění těchto podmínek neprokázala. To však nebrání tomu, aby u jiného článku řetězce (žalobkyně) následně správce daně zahájil daňovou kontrolu a daňový podvod detekoval (srov. obdobně stěžovatelem citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 360/2018 - 24).“* (rozsudek č. j. 3 Afs 118/2020-44, bod 65, zdůraznění doplněno).
84. Z právě uvedeného důvodu není pro posuzovanou věc přílehlavý ani žalobkyní zmiňovaný rozsudek NSS ze dne 11. 7. 2019, č. j. 3 Afs 308/2017-52, jímž argumentoval rovněž Krajský soud v Ostravě ve výše zmíněných zrušených rozsudcích (viz rozsudky 3 Afs 328/2019-70, bod 37, č. j. 3 Afs 118/2020-44, bod 66, a č. j. 3 Afs 119/2020-38, bod 48).

85. Krom toho, shodně jako v případech posuzovaných Nejvyšším správním soudem, žalovaný neidentifikoval chybějící daň (narušení neutrality daně) výlučně u přímého dodavatele žalobkyně (společnosti Propag), ale rovněž u středových společností posuzovaných řetězců. Proti tomuto závěru žalobkyně neuplatnila v žalobě žádné výhrady. Už jen z tohoto důvodu závěr o existenci chybějící daně ob stojí (srov. rozsudky č. j. 3 Afs 118/2020-44, body 63 a 68, a č. j. 3 Afs 119/2020-38, body 45 a 50).
86. Žalobkyně dále zpochybnila věrohodnost svědkyň H. Kačenové a L. Oborné. Obě svědkyně byly zapojeny do činnosti společnosti Propag – L. Oborná byla jedinou členkou představenstva a H. Kačenová předsedkyní dozorčí rady a podle své výpovědi také formálně jediným akcionářem uvedené společnosti.
87. Rovněž otázkou věrohodnosti obou svědkyň se již zabýval Nejvyšší správní soud ve výše zmíněných rozsudcích. Jak již soud uvedl, v rozsahu řetězců od společnosti E-motion po společnost Propag se v podstatě jedná o shodné řetězce, proto i závěry týkající se věrohodnosti výpovědi těchto svědkyň ve vztahu k fungování řetězců jsou příléhavé pro nyní posuzovanou věc.
88. Nejvyšší správní soud zdůraznil, že věrohodnost výpovědi svědkyň nelze zpochybnit pouze jejich trestním stíháním. Svědkyně Oborná a Kačenová byly v trestním řízení označeny za spolupracující obviněné, což je podmíněno tím, že státnímu zástupci oznámily skutečnosti způsobitelné významně přispět k objasnění zločinu a zavázaly se podat úplnou a pravdivou výpověď o těchto skutečnostech [§ 178a odst. 1 písm. a) zákona č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestní řád)], přičemž pokud by tento svůj závazek porušily, nebyly by nadále za spolupracující obviněné považovány (tamtéž, odst. 3 *in fine*). Výpovědi svědkyň v daňovém řízení se shodovaly s jejich výpověďmi v řízení trestním, proto lze (při absenci konkrétních skutečností, které by svědčily o opaku) usuzovat, že svědkyně i v daňovém řízení vypovídaly pravdivě. Výpovědi svědkyň týkající se fungování řetězců také obsahově odpovídaly dalším důkazům, které správce daně v průběhu daňové kontroly shromáždil. Na základě těchto skutečností Nejvyšší správní soud neshledal důvod o věrohodnosti jejich výpovědí pochybovat (viz rozsudky č. j. 3 Afs 328/2019-70, bod 40, č. j. 3 Afs 118/2020-44, bod 60, a č. j. 3 Afs 119/2020-38, bod 42). Výslech svědkyň Oborné a Kačenové je podle Nejvyššího správního soudu hodnověrným a relevantním důkazem osvědčujícím existenci řetězce společností, v jehož rámci probíhal podvod na DPH (č. j. 3 Afs 328/2019, bod 48). S tímto hodnocením se ztotožňuje i zdejší soud.
89. Námitka žalobkyně, podle které jsou výpovědi svědkyň Oborné a Kačenové nevěrohodné a tendenční ve snaze zajistit si co nejmírnější trest v rámci trestního řízení, proto není důvodná. Otázku věrohodnosti výpovědi svědkyň Oborné a Kačenové je však třeba odlišit od otázky, zda jsou některá jejich tvrzení týkající se konkrétních koncových zákazníků dostatečným důkazem o tvrzené skutečnosti. K tomu se soud vyjádří blíže v souvislosti s posouzením otázky, zda žalobkyně mohla a měla vědět, že se přijetím sporných plnění účastní daňového podvodu (viz níže body 94 a násl.).
90. Na tomto místě lze učinit dílčí závěr, že žalovaný přezkoumatelně zdůvodnil, v jakých skutkových okolnostech spočíval daňový podvod, přičemž žalobkyně splnění první podmínky výše uvedeného testu (existence podvodu na DPH, viz výše bod 67) relevantně nezpochybnila. Nad rámec výše uvedených námitek (zpochybňujících „chybějící daň“ a věrohodnost svědkyň) žalobkyně neuplatnila proti zjištění o existenci podvodu žádné konkrétní námítka. Otázku existence daňového podvodu přitom soud nemůže zkoumat z

úřední povinnosti nad rámec námitek. V rozsudku ze dne 26. 1. 2023, č. j. 7 Afs 399/2020-66, Nejvyšší správní soud konstatoval, že „[j]akkoliv je pro závěr o odepření nároku na odpočet DPH z důvodu účasti daňového subjektu samotná existence daňového podvodu esenciální, z hlediska následného soudního přezkumu není tato objektivní okolnost závislá na okolnostech subjektivních do té míry, že by se krajský soud musel nad rámec žalobních bodů z vlastní iniciativy podrobně a z hlediska všech myslitelných aspektů zabývat naplněním objektivního hlediska, neboť by bez toho byl znemožněn následný přezkum okolností subjektivních. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 23. 5. 2019, č. j. 7 Afs 113/2018-38: ‚Pokud totiž zůstane objektivní východisko – existence daňového podvodu – v důsledku absence odpovídajících žalobních námitek nedotčeno, je třeba vycházet z premisy, že tento předpoklad byl ve věci naplněn a zaměřit se v mezích žalobních bodů na namítané výhrady v hodnocení subjektivních okolností.‘ Obdobný přístup zaujal Nejvyšší správní soud i v rozsudku ze dne 28. 5. 2021, č. j. 6 Afs 204/2020-43, či ze dne 7. 9. 2022, č. j. 8 Afs 123/2020-84“ (bod 21).

91. Dále se soud proto věnoval otázce, zda byla splněna druhá podmínka výše uvedeného testu (viz bod 67), tedy zda žalobkyně věděla či přinejmenším mohla a měla vědět, že se přijetím plnění od společnosti Propag účastní podvodu na DPH. V této otázce soud shledal žalobkyniny námitky důvodnými.
92. Soud úvodem zdůrazňuje, že při provádění tzv. vědomostního testu je třeba postupovat výhradně ve vztahu ke konkrétnímu daňovému subjektu a je třeba posuzovat pouze ty skutečnosti a okolnosti, které daňový subjekt mohl či měl vědět (viz rozsudek NSS ze dne 19. 11. 2021, č. j. 5 Afs 239/2020-46, bod 26). Zároveň soud připomíná, že vzhledem k tomu, že odmítnutí nároku na odpočet je výjimkou ze základní zásady, kterou tento nárok představuje, je na správci daně, aby dostatečně právně prokázal objektivní okolnosti umožňující učinit závěr, že osoba povinná k dani věděla nebo mohla a měla vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci na vstupu (viz výše bod 67).
93. Žalovaný označil za stěžejní skutečnosti svědčící o tom, že žalobkyně přinejmenším mohla a měla vědět o zapojení do daňového podvodu, „*přijímání vratek, nepřiměřeně nadhodnocenou cenu a případně placení na jiný účet po proběhlých domovních prohlídkách*“ (viz bod 136 napadeného rozhodnutí).
94. Závěr o tom, že žalobkyni byly vypláceny vratky (tedy že jí bylo vráceno 80 % zaplacené kupní ceny), finanční orgány opřely výlučně o výpovědi svědkyň Kačenové a Oborné. Přestože soud nepřisvědčil námitce zpochybňující věrohodnost těchto svědkyň a akceptoval relevantnost jejich výpovědí ve vztahu k existenci a fungování řetězců, z tohoto závěru nelze dovozovat, že by byl jejich výslech bez dalšího také důkazem o vědomosti žalobkyně o účasti na podvodu. Nelze totiž přehlédnout, že informaci o tom, že vratky byly poskytnuty i žalobkyni mají svědkyně pouze z doslechu (od V. Přečka). Předání vratek žalobkyni se totiž svědkyně nikdy neúčastnily.
95. Obdobnou otázkou, tedy zda výpovědi svědkyň Oborné a Kačenové jsou dostatečným podkladem pro závěr o zapojení koncového zákazníka (byť odlišného od žalobkyně) do řetězců přeprodávajících reklamní práva, se zabýval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 28. 5. 2011, č. j. 2 Afs 375/2019-46 (pro úplnost soud dodává, že ve výše citovaných rozsudcích třetího senátu nebyla řešena otázka vědomosti zapojení daňového subjektu do

řetězců, neboť Nejvyšší správní soud zrušil rozsudky Krajského soudu v Ostravě pro nesprávné posouzení již první podmínky – existence podvodu). Soud nepřehlédl, že rozsudek č. j. 2 Afs 375/2019-46 se týká daně z příjmů právnických osob a je si vědom odlišností této daně od DPH, s nyní posuzovanou věcí však zmíněný rozsudek spojuje obecnější otázka, která je na typu konkrétní daně nezávislá – a to, zda výpovědi těchto svědkyň, které se neúčastnily předávání vratek a o jejich uskutečňování věděly pouze od V. Přečka, je dostatečným důkazem o tom, že určitý koncový zákazník vratku přijal. Pokud totiž určitý důkazní prostředek (zde výpověď svědkyň) není způsobilý prokázat konkrétní objektivní okolnost (předání vratky konkrétními koncovému zákazníkovi), pak z této neprokázané okolnosti nelze dovozovat žádné daňové důsledky, ať již pro daň z příjmů či DPH.

96. Ve zmíněném rozsudku Nejvyšší správní soud k výsledkům L. Oborné a H. Kačenové uvedl, že „[t]yto svědkyně v nich sice zevrubně popsaly fungování celého řetězce (jeho strukturu, figurující osoby, organizování předmětných obchodních transakcí, zvyšování cen u středových společností i vytváření tzv. vratek), avšak krajský soud správně zdůraznil, že vyplácení těchto vratek konkrétně žalobci dle vlastních slov nikdy nerealizovaly, neúčastnily se jej ani jej neviděly; věděly o tom toliko z doslechu, resp. to označily za „veřejné tajemství“ (bod 27). Dodal, že „nezpochybňuje přesvědčení stěžovatele, že byla prokázána existence řetězce spojených osob od RC Sport či E-Motion až po společnost Propag, která byla dodavatelem (v tomto řetězci cenově výrazně nadhodnoceného) reklamního plnění pro žalobce. Konstatuje však, že všechny doposud vypočtené důkazy směřující k prokázání vyplácení vratek žalobci (a tedy jeho ekonomickému profitování na zapojení do řetězce spojených osob) fakticky vycházejí pouze z výpovědí svědkyň Oborné a Kačenové, jež tyto skutečnosti osobně nevnímaly (neb se na jejich vyplácení nepodílely), tudíž dané informace mají toliko zprostředkovaně. [...] Nejvyšší správní soud proto musí konstatovat, že prokázání vyplácení vratek žalobci stojí v daňovém řízení toliko na výpovědích svědkyň Oborné a Kačenové.“ (bod 28).
97. V této souvislosti Nejvyšší správní soud odkázal mimo jiné na svůj rozsudek ze dne 29. 12. 2011, č. j. 7 Afs 81/2011-147, ve kterém uvedl, že „svědecká výpověď, jako jeden z možných a zásadních důkazů nejen v daňovém řízení, je důkazním prostředkem, osvědčujícím průběh a stav rozhodných okolností ‚očima svědka‘. To znamená, že relevantními skutečnostmi ze svědeckých výpovědí jsou jen a pouze takové skutečnosti osvědčující zjišťovanou realitu, kterou tito svědci vnímali bezprostředně svými smysly, tedy to, co sami viděli, sami slyšeli, cítili, či sami konali. K ostatním skutečnostem – jako jsou domněnky svědka, **zprostředkovaná zjištění – zprávy z doslechu, byť by i byly obsahem protokolu o svědecké výpovědi, nelze při hodnocení váhy tohoto důkazu přiblížit a nelze jim přikládat důkazní sílu.** Nemohou totiž bezprostředně prokázat zkoumaný/prokazovaný děj.“ (zdůraznění uvedeno NSS).
98. Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 2 Afs 375/2019-46 (bod 29) dále doplnil, že svědek bezpochyby může ve své výpovědi uvádět jako jemu známé skutečnosti nejen ty, které sám bezprostředně zažil (vnímal svými smysly), ale i ty, které pouze „slyšel“ – v takovém případě je však nezbytné se jej doptávat, odkud tyto poznatky má, a jejich věrohodnost dále ověřovat. Je přitom nutno rozlišovat, zda informace sdělená svědkem v rámci jeho výpovědi je pouhým zdrojem podnětů pro další zkoumání a prověřování (kde informace „z doslechu“ má významné a užitečné místo), či zda daná výpověď má být sama o sobě dostatečným zdrojem najisto postavených skutečností (kde naopak informace „z doslechu“ neprokazuje prakticky nic).
99. Na základě těchto obecných východisek pak Nejvyšší správní soud uzavřel, že „výpověď

svědkyň Oborné a Kačenové je významná a relevantní z hlediska jimi sdělených indicií, kdo, kdy, jakým způsobem a v jaké výši měl údajně (dle „veřejného tajemství“ tradovaného ve společnosti Propag) žalobci vyplatit vratky; tyto informace však měly být dále vyhodnocovány, ověřovány a dalšími nezávislými důkazními prostředky verifikovány, resp. doloženy. [...] skutkový stav by bylo možné zjistit mimo jiné i díky těmto nepřímým (zprostředkovaně nabytým) poznatkům svědkyň, pakliže by ovšem jejich tvrzení zapadala do uceleného řetězce dalších (na těchto výpovědích nezávislých) důkazů. [...] pouze výpovědi svědkyň Oborné a Kačenové, jež předávání vratek žalobci nebyly nikdy osobně přítomny ani se na něm bezprostředně nepodílely, nejsou samy o sobě způsobilé prokázat, že k vyplácení neoprávněného finančního prospěchu skutečně docházelo“ (rozsudek č. j. 2 Afs 375/2019-46, bod 30; zdůraznění doplnil zdejší soud).

100. Shodně tomu bylo i v nyní posuzované věci, i v rámci doplňujících výsledků v odvolacím řízení svědkyně Oborná a Kačenová výslovně uvedly, že nebyly přítomny předávání vratek žalobkyni, resp. některému z jejich jednatelů (srov. výše bod 25). Jejich obecná tvrzení, že vratky byly poskytovány všem zákazníkům společnosti Propag, či tvrzení H. Kačenové, že je jí známo od V. Přečka, že finanční prostředky byly vráceny i žalobkyni a že se v této souvislosti jezdilo do Benešova, nemohly být jediným důkazem pro závěr o tom, že žalobkyně vratky obdržela. Tato tvrzení, jež mají charakter nanejvýše nepřímých důkazů, jež ale spolu nevytvářejí ucelený kruh vylučující jiné vysvětlení a dostatečně prokazující předávání vratek žalobkyni, mohla a měla být podnětem pro další šetření a ověření ze strany finančních orgánů (srov. č. j. 2 Afs 375/2019-46, bod 30 citovaný v předchozím odstavci). Takové další prověření však finanční orgány neprovedly. Je pravdou, že se pokusily vyslechnout V. Přečka, který však využil svého práva nevypovídat. To však nemění nic na skutečnosti, že závěr o přijetí vratek žalobkyní nebyl podepřen jinými důkazy než právě výpověďmi uvedených dvou svědkyň. Za této situace ovšem nelze než dospět k závěru, že tvrzení finančních orgánů o tom, že žalobkyně obdržela vratky, není dostatečně důkazně podloženo.
101. S ohledem na výše uvedené lze učinit dílčí závěr, že žalovaným tvrzená objektivní okolnost spočívající v přijetí vratek, z níž žalovaný dovozoval vědomost žalobkyně o zapojení do podvodu na DPH, nebyla (dosud) prokázána.
102. Soud si je zároveň vědom, že na indicie svědčící o zapojení daňového subjektu do podvodného řetězce nelze nahlížet izolovaně, ale je třeba je posuzovat ve vzájemné souvislosti. Vzhledem k tomu, že žalovaný označil za „stěžejní“ okolnosti svědčící o vědomosti žalobkyně kromě právě přijímání vratek také nepřiměřeně nadhodnocenou cenu a placení na jiný účet po domovních prohlídkách, zabýval se soud otázkou, zda závěr žalovaného o vědomosti žalobkyně může obstát i bez vyloučení (dosud) neprokázaného přijetí vratek. Důvodem pro zrušení rozhodnutí žalovaného totiž nemůže být pouze izolované zpochybnění jedné ze zjištěných objektivních okolností, jež mají až ve svém souhrnu prokazovat účast daňového subjektu na podvodu na DPH, aniž by soud provedl komplexní posouzení s ohledem na ostatní zjištěné objektivní okolnosti (viz rozsudek NSS č. j. 7 Afs 161/2022-31, bod 17).
103. Žalovaný označil za další stěžejní okolnost nákup reklamních práv za nepřiměřeně vysokou cenu. Ani tato okolnost však podle soudu nebyla dostatečně podložena. Přestože soud nepochybně, že finanční orgány dostatečně a přezkoumatelně popsaly navyšování cen v řetězcích, zmapovaly toto navyšování cen pouze po společnosti Propag. Ze zprávy o daňové kontrole ani rozhodnutí žalovaného nevyplývá bližší hodnocení přiměřenosti

kupní ceny placené žalobkyní ve vztahu ke konkrétním plněním, které nakupovala.

104. Žalovaný v bodu 63 napadeného rozhodnutí konstatoval, že porovnáním cen u jednotlivých akcí bylo zjištěno, že navýšení cen v řetězcích bylo různé a pohybovalo se v rozpětí násobků od 2,04 do 29,5, z čehož podle něj vyplývá, že společnost Propag *nakupovala* reklamní práva až 29,5 násobně draž, než kdyby je pořídila přímo od společnosti E-motion. Přestože lze v obecné rovině souhlasit, že je velmi pravděpodobné, že společnost Propag i prodávala (nejen nakupovala) za předražené ceny, nelze přehlédnout, že práva na umístění reklamy rozprodávala jednotlivým zákazníkům po menších celcích, což ostatně vyplývá z povahy věci (práva na umístění reklamy na stadionech podél hracích ploch logicky nakupovali různí zákazníci).
105. Analýze ceny konkrétních plnění pořízených žalobkyní se nevěnuje ani znalecký posudek, z něhož finanční orgány při hodnocení přiměřenosti cen v řetězcích vycházely. Tento posudek se věnuje především cenám plnění, která byla přeprodávána až po společnost Propag. Ve vztahu ke koncovým zákazníkům (na str. 13) pak obecně konstatuje, že s externími odběrateli měla společnost Propag uzavřeny buď rámcové smlouvy, nebo smlouvy o zajištění reklamních služeb, které byly pravidelně doplňovány o přílohy nebo dodatky se specifikací mnoha reklamních akcí, jednotkovou cenu konkrétního reklamního plnění nebylo proto často možné odvodit. I tak ale bylo podle posudku vysoce pravděpodobné, že předražení reklamních produktů přenášela Propag ve sjednaných smluvních odměnách právě na tyto externí zadavatele. Počet objednaných marketingových aktivit byl často značný a ke konkrétní akci nebylo možné jednoznačně přiřadit marketingovou aktivitu přeprodávanou v řetězci dotazovaných společností. Přestože posudek na několika místech zmiňuje žalobkyni jako koncového zákazníka, neposkytuje podklad pro možnost posouzení, jak moc byly nadhodnocené ceny, za které nakupovala žalobkyně. Navíc se zmínky o žalobkyni v posudku týkají pouze jiných než nyní posuzovaných zdaňovacích období.
106. Konkrétní závěr o nepřiměřenosti ceny, za kterou nakupovala žalobkyně, nelze dovodit ani ze žalovaným uvedeného příkladu týkajícího se zajištění umístění reklamy na Mistrovství Evropy v házené žen dne 23. 10. 2013. Podle zjištění finančních orgánů činila cena plnění na počátku řetězce (mezi společnostmi E-motion a Route) 270 000 Kč + DPH, v následujícím článku (mezi společnostmi Route a NSP) 300 000 Kč + DPH a následně cena mezi Geetera a Propag činila již 2 660 000 Kč. Toto plnění bylo podle zprávy o daňové kontrole (str. 26) přeprodáváno jeho celek, tj. 3 celé řady – 3 loga – 10 sekund + 2 celé řady – 2 loga – 20 sekund + 7 celých řad – 7 log – 30 sekund. Z podkladů shromážděných finančním úřadem vyplývá, že žalobkyně podle přílohy č. 2 rámcové smlouvy ze dne 29. 3. 2013 nakoupila plnění spočívající v zajištění „*umístění loga objednatele na dlouhé straně hrací plochy v záběru TV kamer na 40 metrech v LED reklamním systému popsaného v odstavci 1 této přílohy při 'Kvalifikačním utkání na Mistrovství Evropy 2014 v házené žen', které se koná dne 23. 10. 2013 v České republice (Most). Utkání vysílá program ČT Sport nebo internetový portál české televize www.sportvize.cz*“.
107. Na základě rámcové smlouvy ze dne 29. 3. 2013 byla žalobkyně povinna společnosti Propag za reklamní a marketingovou činnost hradit měsíčně částku 175 000 Kč + DPH. Příloha č. 2 této smlouvy, která specifikuje poskytovaná plnění na období 1. 9. 2013 až 31. 12. 2013 a mezi nimi uvádí i výše popsané plnění týkající se reklamy na Mistrovství Evropy v házené žen dne 23. 10. 2013, neobsahuje žádné další ujednání o ceně. Z doložených faktur a výpisů z účtu pak vyplývá, že žalobkyně skutečně hradila společnosti Propag částku

175 000 Kč. Vzhledem k tomu, že tato částka zahrnovala několik plnění a nelze dovést, jaká částka připadala na reklamu umístěnou na házené žen dne 23. 10. 2013, a zároveň nelze ze shromážděných podkladů dovést, jakou část celkového plnění, které společnost Propag v souvislosti s touto akcí nakoupila a prodala, připadala na plnění obdržené žalobkyní, nemůže finančními orgány uváděný příklad obstát jako důkaz o tom, že si žalobkyně měla být vědoma nepřiměřené ceny. Přestože existují určité indicie o tom, že toto plnění žalobkyně nakoupila za předraženou cenu, výše této ceny a její poměr ve vztahu k ceně za totéž plnění (jeho část) na počátku řetězce zůstávají nejasné.

108. Jakkoliv s ohledem na způsob fungování řetězců a rozprodávání plnění koncovým zákazníkům v závěrečné fázi soud rozumí obtížnosti analyzovat cenu jednotlivých plnění prodaných koncovým zákazníkům, bez podrobnější analýzy cen konkrétních plnění přijatých žalobkyní zůstává nejasné, zda si žalobkyně mohla a měla být vědoma nadhodnocení jejich ceny. Není zřejmé, zda plnění přijatá žalobkyní se blížila „pouze“ dvojnásobku ceny, za kterou prodávala společnost E-motion (první článek řetězce) či 29,5násobku této ceny. Toto rozpětí je natolik velké, že může podstatně ovlivnit závěr, zda si žalobkyně mohla a měla být předraženosti plnění vědoma. Navíc uváděné rozpětí se týká cen, za které nakupovala společnost Propag, nelze z něj proto bez dalšího činit závěry ve vztahu k ceně, za kterou následně jednotlivá dílčí plnění prodávala jednotlivým zákazníkům. V této souvislosti soud opakuje, že tvrzení o existenci okolností indikujících rizikovost obchodní transakce vznáší vždy správce daně, a proto je to právě on (resp. žalovaný), na kom spočívá důkazní břemeno.
109. V souvislosti s posuzováním „podezřelosti“ ceny za reklamní plnění lze rovněž odkázat na rozsudek ze dne 22. 12. 2020, č. j. 2 Afs 297/2017-40, v němž Nejvyšší správní soud nepovažoval bez dalšího za podezřelou cenu, která odpovídala 3,4násobku ceny obvyklé za srovnatelné reklamní plnění. Nejvyšší správní soud k tomu uvedl, že se *„ztotožňuje se způsobem, jakým správce daně důkazně podložil své zjištění o 3,4násobném navýšení ceny předmětného plnění oproti obvyklé ceně srovnatelné reklamní služby. Tím je ovšem prokázána toliko neobvyklost výše ceny plnění; nevypovídá to ničeho o tom, že by snad stěžovatelka věděla, že jde o cenu neobvyklou ani, že o tom vědět měla. [...] Nejvyšší správní soud připomíná, že sám žalovaný vycházel ve svém rozhodnutí z toho, že stěžovatelka s KVPS obchodovala již dříve; za takové situace stěžovatelce nelze bez dalšího důvodně vyčítat, že právě u této reklamní zakázky neporovnávala cenu s nabídkami konkurenčních reklamních agentur. K takovému postupu by musela mít nějaký logický důvod, který však z rozhodnutí žalovaného nevyplývá. [...] Žalovaný ani správce daně se ostatně v nynější věci nezabývali např. tím, zda je vynaložená částka 1 000 000 Kč v základu daně pro stěžovatelku obvyklým výdajem ve srovnání s výší jejich dosavadních výdajů na marketingové účely (zejména na reklamu a propagaci); už to může být významným faktorem pro posouzení, jestli stěžovatelka měla zpozornět toliko z důvodu poměrně nemalé výše ceny plnění. Nejvyšší správní soud tedy shrnuje, že se správcem daně a žalovanému sice podařilo prokázat podstatné (3,4násobné) nadsazení ceny předmětné reklamy, avšak nepodařilo se osvědčit, že stěžovatelka o této skutečnosti věděla, resp. že o ní vědět měla“* (rozsudek č. j. 2 Afs 297/2017-40, bod 41).
110. Nejvyšší správní soud v této souvislosti neshledal nic zvláštního na neprovedení „výběrového řízení“ k zakázce na předmětnou reklamu, vzhledem k tomu, že sporný dodavatel byl stěžovatelčiným obchodním partnerem i v minulosti a patrně se takto i jako dodavatel reklamních služeb stěžovatelce osvědčil (bod 42 citovaného rozsudku). Doplnil, že *„je třeba poukázat na nesmyslnost toho, aby byla uvedená skutečnost považována za*

objektivní okolnost, z níž měla stěžovatelka nabýt dojmu o podvodném charakteru transakce. Daňový subjekt stěží může ze skutečnosti, že se on sám rozhodne zadat reklamní zakázku svému prověřenému dodavateli reklamních služeb, dovozovat, že tento dodavatel (či jeho případný zatajený subdodavatel níže v řetězci) nepřizná či neodvede daň. Předmětná výotka by ze strany žalovaného mohla mít opodstatnění tehdy, zamýšlel-li by daňovému subjektu prokázat, že se vědomě a úmyslně účastnil daňového podvodu; pak by samozřejmě neprovedení průzkumu trhu a výběrového řízení na dodavatele reklamní akce bylo významnou okolností. Nic takového ovšem správce daně ani žalovaný ve svých rozhodnutích netvrdili a neprokazovali“ (tamtéž).

111. Závěrem Nejvyšší správní soud (v bodu 46 uvedeného rozsudku) dodal, že v dalším řízení by měly finanční orgány zaměřit dokazování zejména na otázku, zda byl pro stěžovatelku z hlediska jejího cash-flow výdaj 1 000 000 Kč v základu daně výdajem citelným, anebo naopak šlo o z jejího pohledu řádově běžný výdaj, který by si mohla čas od času dovolit vynaložit, aniž by provedla důkladné posouzení návratnosti takové investice v poměru k ceně plnění, čímž by musela odhalit zjevné nadsazení ceny plnění, jež správní orgány v této věci posléze zjistily.
112. Citovaný rozsudek se sice netýkal řetězců, které jsou předmětem nyní posuzované věci, jeho závěry jsou však přiměřeně využitelné i pro nyní posuzovanou věc, neboť finanční orgány dovozovaly podezřelé okolnosti z obdobných důvodů jako v případě žalobkyně a zároveň žalobkyně argumentuje dlouhodobou spoluprací s dodavatelem Propag a rentabilitou zadané reklamy. Přestože žalobkyně nebyla v oblasti reklamy laikem, ani v jejím případě finanční orgány dostatečně neprokázaly, že v ní měla cena za přijatá plnění vzbudit podezření na možné zapojení do podvodu.
113. Ani druhá stěžejní okolnost, z níž žalovaný dovodil vědomost žalobkyně o podvodu, s ohledem na výše uvedené tedy neobstála, resp. nebyla (dosud) dostatečně prokázána. Správní spis totiž neobsahuje dostatek podkladů pro závěr, že konkrétní plnění, která žalobkyně přijala, byla do té míry předražena, aby jí bylo možné klást k tíži, že nepojala podezření, že se jedná o vytvoření podmínek pro spáchání podvodu na dani.
114. Jako třetí stěžejní okolnost žalovaný označil „*případně placení na jiný účet po domovních prohlídkách*“. Mezi účastníky řízení není sporné, že žalobkyně uhradila fakturu vydanou v prosinci 2013 na jiný účet, než který byl na faktuře uveden, a navíc měsíc po splatnosti. Z výpovědi H. Kačenové vyplynulo, že odběratelům byla zaslána informace ohledně placení na jiný účet. Nevyplývá z ní však, že by odběratelé byli informováni o důvodech změny. Se žalovaným lze souhlasit, že rozsáhlé vyšetřování u dodavatele by mělo za běžných okolností u odběratele vzbudit nedůvěru či opatrnost při případném pokračování ve spolupráci, tvrzení žalovaného, že žalobkyně s ohledem na uvedené nesrovnalosti v úhradě platby věděla, co se u společnosti Propag děje, je však pouhou nepodloženou spekulací.
115. S ohledem na výše uvedené soud uzavřel, skutečnosti označené žalovaným jako stěžejní indicie o vědomosti žalobkyně o zapojení do podvodu ani ve svém souhrnu nemohou obstát. Přestože by žalovaným uvedené skutečnosti, zejm. přijetí vratek a nepřiměřeně vysoká cena, byly silnými indiciemi o zapojení daňového subjektu do podvodu na DPH, byly-li by dostatečně důkazně podloženy, žalovaný tvrzení o existenci těchto skutečností ve vztahu k žalobkyni neprokázal.
116. V této souvislosti lze připomenout výstižný závěr uvedený v rozsudku NSS ze dne 13. 10. 2022, č. j. 2 Afs 246/2020-101, který na jednu stranu připomněl nutnost posuzovat

podezřelé okolnosti, na základě kterých měl a mohl daňový subjekt vědět o zapojení do podvodu, v jejich souhrnu, zároveň ovšem zdůraznil, že „závěr o tom, že daňový subjekt na základě jednotlivých podezřelých okolností věděl či vědět mohl o své účasti na podvodu na DPH, stojí na takových podezřelých okolnostech jako na pomyslných 'pilířích'. Pakliže daňový subjekt úvahu o podezřelosti některých těchto okolností relevantně vyvrátí, potažmo se s jeho argumentací daňový orgán přesvědčivě nevypořádá, stává se konstrukce podvodu na DPH v tomto druhém kroku testu poněkud vratkou, a to dokonce i tak, že se tato 'stavba' může i zhroutit“ (zdůraznění doplněno; shodně rozsudek NSS č. j. 7 Afs 399/2020-66, bod 25). Obdobný závěr je třeba učinit i tehdy, pokud daňový subjekt účinně zpochybní, že závěr o existenci podezřelých okolností byl dostatečně prokázán.

- 117.I v nyní posuzované věci se konstrukce žalovaného, založená na tvrzení o existenci stěžejních podezřelých okolností stala natolik vratkou, že závěr o subjektivní stránce účasti žalobkyně na podvodu se zhroutil. Soud se už proto dále nezabýval dílčími okolnostmi, které žalovaný za stěžejní neoznačil. Pouze k tvrzení žalobkyně, že není zřejmé, z čeho finanční úřad vycházel, pokud tvrdil, že V. Přechek žalobkyni nedoložil zmocnění, soud odkazuje na vyjádření žalobkynina jednatele J. Opiše při ústním jednání dne 14. 6. 2017, který uvedl: „Pana Přecha znám minimálně 20 let a jeho oprávnění jsem nezjišťoval.“ Tato skutečnost však s ohledem na skutkové okolnosti věci není podle soudu indicií, která v žalobkyni měla vyvolat podezření na zapojení do podvodného řetězce. Ve věci totiž není sporné, že smlouvy byly řádně podepsány statutárním orgánem společnosti Propag, že dohodnutá plnění byla skutečně realizována a že žalobkyně se společností Propag spolupracovala již několik let (od roku 2008). Za těchto okolností soud neshledává bez dalšího podezřelým, pokud v negociační fázi za společnost Propag vystupovala jiná osoba než statutární orgán, konkrétně V. Přechek, s nímž se jednatel žalobkyně osobně dlouhodobě znal, přičemž žalovaný netvrdil ani neprokazoval, že žalobkyni měl být znám jako osoba nespolehlivá a problematická.
118. Vzhledem k výše uvedenému závěru se soud dále nezabýval ani otázkou, zda žalobkyně přijala dostatečná opatření pro to, aby se do daňového podvodu nezapojila, a zda tedy byla v dobré víře. Takové hodnocení by bylo v této fázi předčasné, neboť posouzení dostatečnosti přijatých opatření se odvíjí od povahy a rozsahu nestandardních okolností, z nichž správce daně dovozuje vědomost daňového subjektu o zapojení do podvodu. Čím výraznější totiž existují náznaky nestandardnosti vzbuzující podezření, že došlo (nebo může dojít) k podvodu, o to vyšší míru obezřetnosti lze na daňovém subjektu vyžadovat. Pokud finanční orgány dosud přesvědčivě neprokázaly existenci okolností, které měly žalobkyni indikovat rizikovost daných obchodních transakcí, nelze zatím posoudit, jaká opatření by bylo možné vzhledem ke konkrétním okolnostem považovat za přiměřená.
119. S ohledem na vše výše uvedené soud napadené rozhodnutí zrušil a vrátil žalovanému k dalšímu řízení, neboť skutkový stav nebyl zatím dostatečně zjištěn. Zrušení napadeného rozhodnutí však neznamená, že mají finanční orgány v dalším řízení žalobkyni sporný nárok na odpočet daně bez dalšího přiznat. Soud nevylučuje, že důkazy o žalobkynině zaviněné účasti na daňovém podvodu existují; bude tak na žalovaném, aby je případně v dalším řízení vyhledal, provedl, vyhodnotil jednotlivě, a ty, jež obstojí, poté i v celkovém souhrnu, následně znovu posoudil subjektivní stránku žalobkyniny účasti na předmětném daňovém podvodu a ve svém dalším rozhodnutí toto vše srozumitelně a přehledně popsal a náležitě důkazně podložil. Pokud žalovaný takové důkazy nalezne, dá žalobkyni příležitost

nepříznivé zjištění zvrátit případným prokázáním dobré víry (viz výše bod 69). Pokud takové důkazy naopak nebude schopen opatřit, bude namísto žalobkyni nárok na odpočet přiznat, neboť jeho odepření je výjimkou z principu, podle kterého při splnění hmotněprávních a formálních podmínek nárok na odpočet daně daňovému subjektu náleží.

120. Závěrem soud doplňuje několik poznámek k dalším dílčím žalobním námitkám.

121. K tvrzení žalobkyně, podle kterého není pravdou, že by zlikvidovala dokumentaci obdržené reklamy, přičemž předložená část dokumentace podle ní plně dokumentuje rozsah obdržené reklamy, soud ve shodě se žalovaným konstatuje, že přijetí reklamních plnění není sporné. Tato žalobkynina námitka tedy míří mimo důvody, které žalovaný považoval za rozhodné pro odepření nároku na odpočet.

122. Z repliky žalobkyně vyplývá, že zmínka o krátkosti lhůt k vyjádření nebyla zamýšlena jako námitka nezákonnosti postupu finančních orgánů (viz výše bod 60), proto se soud touto otázkou blíže nezabýval. K tvrzení žalobkyně, že je poněkud nestandardní vyšetřovat a rozhodovat ve správních řízeních po šesti letech, soud ve stejné míře obecnosti odkazuje na lhůtu pro stanovení daně, která je uvedena v § 148 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), přičemž soud neshledal (a žalobkyně ani nenamítala), že by tato lhůta nebyla dodržena.

123. K důkazním návrhům soud konstatuje, že vzhledem k závěru o nedostatečně zjištěném skutkovém stavu ze strany správních orgánů, nepovažoval za účelné provádět výslech žalobkyniných jednatelů ani V. Přečka, proto návrhu na provedení těchto důkazů nevyhověl. Avizované vyjádření odborníka z řad vedení sportovních svazů k nákupu a prodeji reklamy (viz výše bod 57) žalobkyně soudu do rozhodnutí ve věci samé nezaslala, ač k tomu měla dostatek času.

V.2 Žaloba směřující proti platebním výměrům na úrok z prodlení

124. Ve vztahu k části žaloby směřující proti platebním výměrům na úrok z prodlení se soud nejprve zabýval otázkou její projednatelnosti a shledal, že žaloba není v této části přípustná pro nevyčerpání opravných prostředků.

125. Žaloba proti správnímu rozhodnutí je nepřípustná, pokud žalobce nevyčerpal řádné opravné prostředky v řízení před správním orgánem, připouští-li je zvláštní zákon, ledaže rozhodnutí správního orgánu bylo na újmu jeho práv změněno k opravnému prostředku jiného [§ 68 písm. a) s. ř. s.]

126. Řádným opravným prostředkem podle daňového řádu je odvolání. Podle § 109 daňového řádu se může příjemce rozhodnutí odvolat proti rozhodnutí správce daně, pokud zákon nestanoví jinak. Daňový řád přitom neobsahuje výjimku, která by platební výměr na úrok z prodlení z možnosti podat odvolání vylučovala. O možnosti podat odvolání byla ostatně žalobkyně v daných platebních výměrech poučena.

127. Žalobkyně přitom připustila, že odvolání proti platebním výměrům na úrok z prodlení nepodala. Tento postup odůvodnila nadbytečností s ohledem na skutečnost, že podala žalobu proti rozhodnutí žalovaného o odvolání proti dodatečným platebním výměrům na daň, a obavou, že by se v případě nezaplacení předepsaných úroků nemohla účastnit státních výběrových řízení. Takové výjimky z povinnosti vyčerpat opravné prostředky však zákon nezná. Úrok z prodlení jakožto příslušenství daně sice sleduje její osud, to však nezbavuje žalobce povinnosti podat před podáním žaloby odvolání proti platebním

výměrům a vyčkat jeho vyřízení. Podání odvolání nadto nebrání daňovému subjektu úroky uhradit.

128. Z tohoto důvodu soud shledal žalobu v části směřující proti platebním výměrům na úrok z prodlení nepřipustnou, a proto ji odmítl podle § 46 odst. 1 písm. d) ve spojení s § 68 písm. a) s. ř. s.
129. V této souvislosti soud podotýká, že odmítnutí žaloby ve vztahu k platebním výměrům na úrok z prodlení nemá vliv na povinnost finančních orgánů z úřední povinnosti zohlednit skutečnost, že daň, od níž se úroky z prodlení odvíjejí, nyní není v důsledku zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 8. 2020 pravomocně stanovena. Tuto situaci mohou finanční úřady ve vztahu k platebním výměrům na úrok z prodlení řešit v přezkumném řízení. Ostatně takový postup připustil i žalovaný ve svém vyjádření (viz výše bod 56).

VI. Závěr a rozhodnutí o náhradě nákladů řízení

130. Soud shledal žalobu důvodnou ve vztahu k rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 8. 2020, proto toto rozhodnutí žalovaného zrušil podle § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s. a vrátil mu věc k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). V dalším řízení bude žalovaný vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
131. O náhradě nákladů řízení proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 8. 2020 soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně byla v řízení úspěšná, má proto proti žalovanému právo na náhradu účelně vynaložených nákladů řízení. Ty představují jednak zaplacený soudní poplatek za žalobu ve výši 3 000 Kč a dále náklady související se zastoupením žalobkyně advokátem ve výši 12 342 Kč, které zahrnují odměnu advokáta za tři úkony právní služby (převzetí a příprava věci, sepsání žaloby a sepsání repliky) po 3 100 Kč za úkon [§ 7 bod 5, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů z poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif“)] a náhradu hotových výdajů 900 Kč za tři úkony právní služby po 300 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu). Protože zástupce žalobkyně je plátcem DPH, je součástí nákladů řízení i náhrada této daně počítaná z odměny za zastupování a náhrady hotových výdajů (§ 57 odst. 2 s. ř. s.), tj. 21 % z 10 200 Kč, tedy 2 142 Kč. Náklady žalobkyně tak činí celkem 15 342 Kč. Náhradu nákladů řízení je žalovaný povinen zaplatit žalobkyni do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku (§ 54 odst. 7 s. ř. s.) k rukám jejího zástupce (§ 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů, použitý na základě § 64 s. ř. s.).
132. Žalobu směřující proti platebním výměrům finančního úřadu na úrok z prodlení shledal soud nepřipustnou, a proto ji odmítl.
133. O náhradě nákladů řízení o žalobě proti platebním výměrům na úrok z prodlení soud rozhodl podle § 60 odst. 3 s. ř. s., podle kterého nemá žádný z účastníků právo na náhradu nákladů řízení, byla-li žaloba odmítnuta. O vracení soudních poplatků za tyto žaloby soud nerozhodoval, neboť tyto soudní poplatky s ohledem na předpokládané odmítnutí v této části vůbec nevybíral (a žalobkyně je nezaplatila).

Poučení :

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

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší 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 25. dubna 2023

Mgr. Ing. Petr Šuránek, v.r.
předseda senátu