



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Štěpána Výborného, soudce Jana Schneeweise a soudce Martina Bobáka v právní věci

žalobkyně: **yes media.cz s.r.o.**, IČO: 284 37 161
se sídlem Pobřežní 74, Praha 8
zastoupené daňově-poradenskou společností APOGEO, s.r.o.
se sídlem Rohanské nábřeží 15, Praha 8

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
se sídlem Masarykova 31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 11. 2020 č.j. 40698/20/5300-22441-712709

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a průběh řízení před správním orgánem

1. Žalobkyně se podanou žalobou domáhala zrušení shora specifikovaného rozhodnutí žalovaného (dále jen „**napadené rozhodnutí**“), kterým byla zamítnuta její odvolání, a současně byly potvrzeny dodatečné platební výměry ze dne 23. 12. 2019, č.j. 9416155/19/2008-52522-110293 a č.j. 9416215/19/2008-52522-110293 a ze dne 2. 1. 2020, č.j. 4259/20/2008-52524-110293, č.j. 4513/20/2008-52524-110293 a č.j. 4809/19/2008-52524-110293 (dále jen „**dodatečné platební výměry**“) a platební výměr ze dne 2. 1. 2020, č.j. 5055/19/2008-52524-110293 (dále jen „**platební výměr**“ a společně s dodatečnými platebními výměry jako „**platební výměry**“), vydané Finančním úřadem pro hlavní město Prahu (dále jen „**správce daně**“).

2. V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný konstatoval, že dne 17. 1. 2017 byla u žalobkyně zahájena daňová kontrola na DPH za 3. čtvrtletí roku 2016 a dne 26. 7. 2017 daňová kontrola na DPH za 4. čtvrtletí roku 2016 a leden až duben 2017 v rozsahu přijatých zdanitelných plnění od společnosti Ambrerouge s.r.o. v likvidaci, se sídlem Nerudova 10, Praha 1, DIČ CZ03828727 (dále jen „**Ambrerouge**“).
3. Správce daně neměl pochyb o faktickém přijetí služeb, avšak žalobkyně byla součástí řetězce stíženého podvodem na DPH. Nárok na odpočet z přijetí reklamních služeb (nákupu outdoorové reklamy na LED obrazovkách a billboardech) od Ambrerouge ve výši základu daně 67 006 423 Kč a daně 14 071 348,83 Kč tedy v platebních výměrech posoudil jako neoprávněný, protože žalobkyně věděla nebo vědět měla a mohla, že se účastní plnění, která byla zasažena daňovým podvodem. Proti platebním výměřům podala žalobkyně odvolání.
4. Žalovaný konstatoval, že žalobkyně splnila formální i hmotněprávní podmínky nároku na odpočet DPH. V tom případě lze nárok na odpočet odmítnout, jen pokud se prokáže, že věděla nebo vědět mohla a měla, že je součástí řetězce zatíženého daňovým podvodem. Žalobkyně přijala reklamní služby od Ambrerouge na základě rámcové smlouvy ze dne 22. 8. 2016 (dále jen „**Rámcová smlouva**“) a následně je přefakturovala společnosti BPA sport marketing a.s. (dále jen „**BPA**“) na základě rámcové smlouvy ze dne 24. 8. 2016. Ambrerouge jednala na pokyn žalobkyně, když uvedené reklamní služby přijala od LED MULTIMEDIA s.r.o. (dále jen „**LED MULTIMEDIA**“), Studio BK s.r.o (dále jen „**Studio BK**“) a MEDIA DATA a.s., v konkurzu (dále jen „**MEDIA DATA**“) a následně před fakturací tato zdanitelná plnění bez ekonomického opodstatnění několikanásobně cenově navýšila. Ambrerouge z uskutečněných zdanitelných plnění neodvedla DPH a umožnila žalobkyni neoprávněně čerpat odpočet DPH na vstupu.
5. Správce daně se u Ambrerouge pokoušel ověřit plnění daňové povinnosti, ta však nereagovala. Protože neunesla důkazní břemeno, když neprokázala splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH dle § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**ZDPH**“), byl jí nárok na odpočet odepřen a bylo jí vyměřeno DPH za zdaňovací období srpen 2016 – duben 2017 v celkové výši 29 357 587 Kč. Do dne vydání napadeného rozhodnutí daň neuhradila. Nasvědčuje to, že se v řetězci nachází v postavení missing tradera. Chybějící daň byla prokázána u Ambrerouge, která neprokázala oprávněnost nároku na odpočet DPH z reklamních služeb, které následně navýšené přefakturovala žalobkyni.
6. Žalovaný se dále zabýval okolnostmi obchodování v řetězci a popsal jeho jednotlivé články. Oproti správci daně uvedl žalovaný schéma obchodního řetězce včetně společností zjištěných z kontrolních hlášení, u nichž bylo následně ověřeno, že zajišťovaly jednotlivé prvky reklamní služby pro Ambrerouge.
7. Správce daně provedl ústní jednání s p. Z, jednatelem Ambrerouge od března 2015 do března 2017. Ten uvedl, že se jednatelem stal za úplatu 20 000 Kč od p. S. Funkci nevykonával a o reklamních službách nic nevěděl. K zastupování Ambrerouge udělil dle pokynu p. S. plnou moc L. S. (dále jen „**pí. S.**“), s níž se nikdy nesešel. Činnost jednatele ukončil proto, že jej kontaktoval zákazník, kterému společnost neuhradila zboží. Správce daně následně provedl ústní jednání také s p. S., který byl k jednání předveden policií. Uvedl, že v sídle Ambrerouge nikdy nebyl, protože jde o virtuální kancelář a ekonomické a technické zázemí mu nebylo známo. Neměl přístup do datové schránky ani

k bankovnímu účtu. O fungování společnosti se nezajímal a s p. Z. nikdy nejednal. Plnou moc pro pí. S. označil za stále platnou.

8. Paní S. s Ambrerouge spolupracovala jako OSVČ a byla pověřena jednáním a uzavíráním smluv s partnery. Úkoly ji zadával M. J. (pravděpodobný hlavní organizátor podvodu), případně pracovala samostatně. Ambrerouge byla fakticky řízena z Tachlovic. Plnou moc obdržela v kanceláři v Tachlovicích, kde bylo její pracovní místo. Dle žalovaného je nestandardní, aby se jednatel a společník nezajímal o činnosti společnosti. Není zřejmé, kdo fakticky Ambrerouge ovládal a lze dovodit, že její jednatelé na výkon funkce statutárního orgánu rezignovali.
9. Jednatelka žalobkyně L. T. J. (dále jen „jednatelka“ či „pí. J.“) měla dle své výpovědi více než osmileté zkušenosti v oblasti reklamy a musela si být vědoma, že reklamní služby může nakoupit od dvou stálých obchodních partnerů za výrazně nižší cenu. Přesto navázala spolupráci s nezavedenou společností Ambrerouge. Na počátku zkoumaných období došlo u žalobkyně ke třem změnám: 22. 8. 2016 se jednatelkou stala pí. J., byla provedena změna firmy žalobkyně z Virtual Personal Assistent s.r.o. na yes media.cz s.r.o. a byla podepsána Rámcová smlouva, jejímž předmětem bylo zajištění pronájmu reklamních nosičů a poskytnutí dalších souvisejících služeb. Teprve 24. 8. 2016 uzavřela žalobkyně rámcovou smlouvu s odběratelem BPA, která týž den zadala žalobkyni poptávku rozsáhlé reklamní kampaně na září 2016 ke třem projektům. Téhož dne vystavila Ambrerouge žalobkyni zálohovou fakturu na 3 000 000 Kč. Dne 25. 8. 2016 podepsala žalobkyně s Ambrerouge kalkulaci s uvedením počtu spotů a ceny. Následujícího dne pak žalobkyně sjednala s BPA objednávku kampaně na září 2016 s uvedením počtu spotů a ceny. Tomu však odporuje Rámcová smlouva, podle níž měly být reklamní kampaně mezi Ambrerouge a žalobkyní dohodnuty písemnou formou na základě žalobkyní potvrzených měsíčních objednávek. Dle pí. S. objednávky vznikly vždy před realizací reklamní kampaně. Lze tedy dovodit, že průběh objednávek včetně sjednání cen byl vždy obdobný. Je velmi nestandardní, když žalobkyně týž den, kdy změnila obchodní firmu a jednatelku, ihned uzavřela cenově významnou Rámcovou smlouvu s novým dodavatelem. Běžné není ani to, že žalobkyně objednala u Ambrerouge nákladné reklamní kampaně, aniž by měla potvrzené objednávky od BPA.
10. Paní S. vypověděla, že se žalobkyně účastnila řetězce vykazujícího nestandardní znaky. Z její výpovědi a zjištění správce daně plyne, že na pokyn žalobkyně docházelo k neúměrnému navyšování ceny fakturované Ambrerouge oproti cenám, za které Ambrerouge reklamní služby nakupovala. Lze z ní také s jistou mírou pravděpodobnosti dovodit, že jednatel LED MULTIMEDIA JUDr. D. S. (dále jen „JUDr. S.“) se na podvodném jednání spolupodílel a o neoprávněný prospěch se někteří účastníci podvodného řetězce podělili.
11. Žalobkyně spolupracovala se společnostmi BONUSS-CZ, s.r.o. (dále jen „BONUSS-CZ“) a LED MULTIMEDIA, od nichž v září a říjnu 2016 nakupovala vysílání reklamních spotů na LED obrazovkách za cenu 2,5 Kč za spot, resp. pronajímala billboardové plochy od společnosti BIG MEDIA za 4,637 – 6,994 Kč za reklamní plochu včetně tisku. Byť jí bylo zřejmé, že může reklamní služby nakoupit od těchto společností za výrazně nižší ceny a Ambrerouge služby pouze přeprodává, rozhodla se je nakoupit od Ambrerouge bez ekonomického opodstatnění za několikanásobně vyšší ceny, nereagující na cenotvorné faktory a v četnosti spotů, které byly na její pokyn uměle navyšovány.

12. Nebylo prokázáno, že by pí. J. zkoumala možnosti obstarat plnění u jiných dodavatelů a jejich cenu. Rezignovala tedy na průzkum trhu a prověření výhodnosti ceny. Pokud by mělo její jednání ekonomický důvod, snažila by se získat služby co nejlevněji. Její jednání zpochybňuje, že skutečným cílem obchodního vztahu bylo přijetí reklamních služeb od Ambrerouge. Lze dovodit, že smyslem bylo vytvoření neoprávněného prospěchu a dělba o něj. Ambrerouge sice podávala daňová přiznání, daňovou povinnost však nehradila. Nebylo u ní možno ověřit, zda daňové doklady za předmětné služby zahrnula do účetnictví a vykázala v daňovém přiznání. Lze u ní tedy konstatovat chybějící daň. Žalobkyně uplatnila nárok na odpočet DPH z plnění, z nichž nebyla v řetězci odvedena daň na výstupu, čímž došlo k narušení neutrality DPH. O podvodu na DPH svědčila chybějící daň a nestandardní okolnosti obchodních transakcí. Správce daně veškeré nestandardnosti dostatečně popsal a detekoval chybějící daň, čímž byla existence podvodu na DPH prokázána.
13. Na základě objektivních okolností (způsob navázání obchodního vztahu, uzavření obchodu, několikanásobné účelové navýšení cen, vytvoření neoprávněného prospěchu a dělba o něj atd.), dospěl žalovaný k závěru, že žalobkyně věděla nebo minimálně vědět mohla a měla, že obchodní vztahy v rámci řetězce jsou zasaženy podvodem. Žalobkyně nedodržela dostatečnou míru obezřetnosti a nepřijala dostatečná opatření, která po ní mohla být rozumně vyžadována k ověření, že transakce nepovedou k účasti v podvodném řetězci, resp., jimiž by jí předešla. Nepočítala si dostatečně obezřetně a nemohla být v dobré víře, že se účastí na předmětných transakcích do podvodného jednání nezapojí. Nárok na odpočet byl tedy odmítnut oprávněně.
14. Žalovaný následně vypořádal odvolací námitky žalobkyně. K námitce rozporuplnosti závěrů platebních výměrů uvedl, že nestandardnost v podobě umělého navýšení reklamních spotů nepovažuje za neprokázání rozsahu, ale za účelovou manipulaci s cenou za účelem dosažení dohodnuté výsledné ceny k přefakturaci. Názor o neunesení důkazního břemene byl vysloven na počátku daňového řízení, později však bylo konstatováno, že její žalobkyně unesla a hmotněprávní podmínky splnila. Byla však prokázána její účast na podvodu na DPH.
15. Není také pravdou, že všechny články řetězce daň uhradily. Chybějící daň byla identifikována u Ambrerouge. Společnost Praha Production, s.r.o. byla v rámci řetězce identifikována jen v souvislosti se zajištěním daně, v daňovém řízení pak byl identifikován shora popsaný obchodní řetězec. Stran námitky, že správce daně neuvedl, v čem spočívala účelovost jednání Ambrerouge a neozřejmil chybějící daň, žalovaný konstatoval, že správcem daně byla popsána jak chybějící daň u Ambrerouge, tak také její ukončení činnosti a příčinná souvislost mezi neodvedením daně a nárokem žalobkyně na odpočet. Ve zprávě o daňové kontrole ze dne 19. 12. 2019, č.j. 21325365/19/2312-00562-401476 (dále jen „zpráva o DK“) je popsáno nestandardní jednání žalobkyně a zástupkyně Ambrerouge, z něhož je zřejmé, jak docházelo k navyšování ceny a jak bylo nakládáno s finančními prostředky.
16. Správce daně prokázal, že žalobkyně o podvodném jednání Ambrerouge věděla či o něm alespoň vědět měla a splnil podmínky vědomostního testu. Jeho prostřednictvím prokázal míru zapojení jednotlivých článků řetězce do podvodu na DPH. K námitkám stran jednotlivých objektivních okolností žalovaný uvedl, že zde byly takové nestandardnosti tvořící ucelený řetězec a svědčící o riziku zapojení do podvodného řetězce, které byly žalobkyni známy, že jimi bylo spolehlivě prokázáno, že žalobkyně věděla

či minimálně vědět mohla, že se účastní řetězce zasaženého podvodem na DPH. Odmítl také, že by správce daně účelově hodnotil výpověď JUDr. S. Z té plyne, že Ambrerouge nedoporučil, bylo však věcí žalobkyni, koho osloví. Není ani pravdou, že by správce daně nevzal v potaz provedené místní šetření. Zjištěnými skutečnostmi se zabýval na str. 29 zprávy o DK. Žalovaný odmítl také námitky žalobkyně týkající se závěru o nepřijetí dostatečných opatření. Podrobný rozbor uvedeného závěru obsahuje zpráva o DK.

17. Žalovaný odmítl také námitku stran neprovedení navržených důkazů a nevypořádání jejich námitek žalobkyně. Správce daně se s jejími námitkami vypořádal dostatečně a neprovedení důkazů zdůvodnil. Odepření podpisu zprávy o DK nemělo vliv na její použitelnost a žalovaný odmítl také námitku nezákonnosti zajišťovacích příkazů. Ty jsou založeny na předběžných závěrech, u nichž není na místě obsírně prokazovat otázky související se stanovením daně.

II. Obsah žaloby

18. Žalobkyně obecně namítla neúplné zjištění skutkového stavu a nepřezkoumatelnost některých závěrů žalovaného pro vnitřní rozpornost. Žalovaný hodnotil důkazy účelově, protože ty, které svědčily ve prospěch žalobkyně, pominul či upozadil.
19. V první žalobní námitce žalobkyně namítala nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí. Úvahy žalovaného označila za nekonzistentní a nelogické. Na jednu stranu označil za prokázané splnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH, ale na druhou stranu tvrdil, že dodavatel žalobkyně uměle navýšil četnost vysílání spotů. Přestože byla důvodem odepření nároku na odpočet DPH vědomost o účasti žalobkyně na podvodné transakci, žalovaný konstatoval pochybnosti související s hmotněprávními podmínkami. To však s tvrzeným podvodem nelze kombinovat. Cestou tvrzení o daňovém podvodu se lze vydat, až když je postaveno najisto, že hmotněprávní podmínky byly splněny. Napadené rozhodnutí je proto místy nesrozumitelné. Pokud žalovaný odkázal na pasáže platebních výměrů, které byly pro posouzení odepření odpočtu nevýznamné, je napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné.
20. Dále žalobkyně namítala neunesení důkazního břemene ve vztahu k tvrzení o existenci daňového podvodu. Správce daně vydal před zahájením daňové kontroly zajišťovací příkazy, v nich uvedl následující podvodný řetězec:

Praha Production Servis s.r.o. → Ambrerouge → žalobkybě → BPA

Ten nebyl v rámci daňové kontroly potvrzen a žalovaný jej v napadeném rozhodnutí opakovaně modifikoval a uvedl v něm společnosti, které nebyly v průběhu řízení zmíněny:

Studio BK →
LED MULTIMEDIA → **Ambrerouge** → **žalobkyně** → **BPA** → **odběratelé BPA**
Media Data →

21. Ze správního spisu není zřejmé, že správce daně ověřoval účast Studio BK, LED MULTIMEDIA a Media Data na podvodném jednání a jejich zavinění, ani to, proč v modifikovaném řetězci nefiguruje Praha Production Servis s.r.o., původní „missing trader“. V rámci daňové kontroly bylo prokázáno, že žádná plnění neposkytla. Plnění Ambrerouge vůči žalobkyni tvořila 1/3 uskutečněných plnění Ambrerouge na výstupu. Žalobkyně neví, zda došlo k takovému zásahu do majetkových práv jejích ostatních odběratelů, v napadeném rozhodnutí tato úvaha absentuje. Chybějící daň vznikla

u Ambrerouge odepřením nároku na odpočet DPH na základě daňové kontroly provedené dva roky po ukončení obchodní spolupráce s žalobkyní. Není zřejmé, zda správce daně dlužnou daňovou povinnost vymáhal.

22. Žalovaný pominul námitku, že Ambrerouge přijala plnění, která byla následně poskytnuta žalobkyni od společnosti LED MULTIMEDIA a tvoří jen část jejích plnění jak na vstupu, tak na výstupu. Pokud plnění od LED MULTIMEDIA nebyla zasažena podvodem, nelze žalobkyni klást k tíži chybějící daň u plnění, jichž se neúčastnila. Chybějící daň vyrobil správce daně a tato nesouvisí s transakcemi, jichž se účastnila žalobkyně. Správce daně chce „přehodit“ daňovou odpovědnost na žalobkyni, aniž by zjistil, v jakém řetězci došlo k podvodu a jaké subjekty do něj byly zapojeny. Podvodný řetězec nebyl prokázán, protože plnění od LED MULTIMEDIA podvodem zasažena nebyla. Není tedy zřejmé, jaká plnění od kterého dodavatele Ambrerouge byla podvodem zasažena. Řetězec je záměrně modifikován, aby to nevyšlo najevo. U BPA správce daně u plnění, která jí byla fakturována v řetězci LED MULTIMEDIA – Ambrerouge – žalobkyně, chybějící daň nekonstatoval, ač šlo o stejná plnění, u nichž žalobkyni nárok na odpočet neuznal.
23. Jednání jednatelky žalobkyně nebylo účelové. Dne 8. 8. 2016 písemně stvrdila poptávku BPA a následně 10. 8. 2020 potvrdila objednávku na reklamní služby na základě odsouhlaseného ceníku. Z ničeho neplyne, že by jednání před uzavřením objednávky neprobíhala. Za Ambrerouge jednala jednatelka žalobkyně s pí. S. S poptávkou služeb se obrátila na LED MULTIMEDIA, která je nebyla schopna zajistit, pročež žalobkyni JUDr. S. doporučil Ambrerouge. Žalobkyně se tedy pokoušela navázat spoluprací s LED MULTIMEDIA. Není pravdou, že neprovedla průzkumu trhu. To, že Ambrerouge nefiguruje ve výčtu zachyceném v protokolu, nepotvrzuje domněnku, že ji JUDr. S. nedoporučoval, uvedl totiž pouze „*příklady*“. Žalobkyně se tedy pokoušela uzavřít spolupráci s prověřeným dodavatelem a na prověření jiných společností na trhu nerezignovala. V září a říjnu 2016 spolupracovala s BigMedia, spol. s r.o. (dále jen „**BIG MEDIA**“) a po celou dobu nakupovala spoty od BONUSS-CZ.
24. Žalovaný nezohlednil, že Ambrerouge poskytovala komplexní služby. Cena byla vyšší, protože zahrnovala více služeb, než jen odvysílání spotu, a měla tedy ekonomické opodstatnění. Obvyklost ceny přitom potvrdila BONUSS-CZ a předložený znalecký posudek. Cena tedy nemohla vzbudit pochybnosti o neobvyklosti transakce a není objektivní okolností svědčící o vědomosti o daňovém podvodu. Žalovaný porušil povinnost dbát, aby při rozhodování nevznikaly nedůvodné rozdíly. Cena pro BPA byla stanovena včetně 10 % marže žalobkyně, a je tedy minimálně o 10 % navýšena oproti ceně, za kterou žalobkyně služby pořídila. Správce daně přitom obvyklost těchto cen nezpochybnil. Závěr o uměle navýšených cenách je tedy nezákonný. Daňové orgány odmítly provést důkaz daňovým spisem společnosti BPA, ačkoliv šlo o stejná plnění. Je přitom důležité vzít v potaz nejen ceny stanovené pro žalobkyni, ale také pro koncové odběratele. Stejně skutkové okolnosti byly vyhodnoceny odlišně, čímž byla porušena zásada zákonnosti. Chybějící daň a existence objektivních okolností byla identifikována v řetězci před žalobkyní, ale u jejího odběratele nikoliv.
25. Výpověď pí. S. byla záměrně chybně interpretována s cílem vzbudit pocit páchání závažné trestné činnosti. Ceny a rozsah plnění byly předem stanoveny v důsledku jednání mezi žalobkyní a Ambrerouge na základě rozpočtu BPA. Cena pro žalobkyni byla navýšena o obvyklou provizi nebo ziskovou přírážku. Žalobkyně platila na bankovní účet Ambrerouge a není jí známo, jak měla předávat peněžní prostředky jiné osobě. Paní S.,

kteřá je měla předávat, nebyla schopna identifikovat ani osobu, které prostředky předávala, ani jejich množství. Lze tedy pochybovat o věrohodnosti její výpovědi.

26. Žalovaný také rezignoval na námitku týkající se obvyklých cen billboardů. Ověřil sice tvrzení o last call nabídkách, ale ke svým zjištěním nepřihlédl. U BIG MEDIA bylo sice provedeno místní šetření, které tvrzení žalobkyně potvrdilo, žalovaný však uvedl opak. Z protokolu o místním šetření je zřejmé, že se na žalovaný na obchodní vztah žalobkyně a BIG MEDIA a vůbec nedotazoval, pouze zjišťoval způsob stanovení ceny, přičemž byla potvrzena existence „last call“ nabídek. Zároveň si od BIG MEDIA neopatřil objednávky, ani nezdůvodnil, proč tento důkaz neprovedl, Z objednávek by bylo zřejmé, že žalobkyně reklamní prostor objednávala po 20 či 25 dnech předchozího měsíce, tedy za ceny dle „last call“ programu. Jedinou objektivní okolností svědčící o účasti žalobkyně na podvodu je cena za přijaté plnění a rezignace na zjištění ceny. V případě reklamy však není neobvyklé, že společnosti kompletují balíček služeb, které samy nakupují a prodávají jej odběratelům, což je případ Ambrerouge. Tvrzení o nutnosti provedení cenového šetření, je tedy liché. Obvyklou cenu lze stanovit pouze jako interval nejčastěji realizovaných cen, a to za užití cenu nejpriznivější pro daňový subjekt. Správce daně cenové šetření neprovedl.
27. Historii Ambrerouge žalobkyně ověřila prostřednictvím internetových stránek prettywoman.cz, které žalovaný nedohledal. Je z nich zřejmé, že Ambrerouge a pí. S. jsou kontaktními osobami akce. Přijatá opatření nebyla formální, žalobkyně podle nich postupovala a konstatování o jejich formálnosti obezřetnost žalobkyně nezpochybňuje.

III. Vyjádření žalovaného

28. Žalovaný soudu navrhl, aby žalobu zamítl. Žalobkyni byl odpočet odepřen v důsledku účasti na podvodu na DPH. Umělé navyšování četnosti spotů bylo manipulací s cenou tak, aby bylo dosaženo dohodnuté ceny k přefakturaci, čímž vznikl neoprávněný prospěch. Zdanitelná plnění se uskutečnila, avšak podstatou podvodu bylo nejen čerpání odpočtu DPH z přijatých plnění, z nichž nebyla odvedena daň, ale také umělé navyšování četnosti spotů tak, aby Ambrerouge mohla žalobkyni fakturovat zvýšenou částku bez navýšení jednotkové ceny 20,70 Kč, z níž následně žalobkyně nárokovala odpočet.
29. Šířeji pojatý řetězec v zajišťovacích příkazech nezakládá nezákonnost napadeného rozhodnutí. Správce daně na základě daňové kontroly upřesnil, že chybějící daň byla zjištěna u přímého dodavatele žalobkyně (Ambrerouge), který vykazuje znaky „missing tradera“. Doplnění schématu v napadeném rozhodnutí tento závěr nemění. Ambrerouge, která dodala reklamní služby žalobkyni, z nich neodvedla DPH a stala se nekontaktní. Správce daně doměřil Ambrerouge DPH, kterou uvedená společnost neuhradila. Chybějící daní byla zasažena plnění přijatá žalobkyní od Ambrerouge a podstatou daňového úniku bylo, že Ambrerouge DPH neuradí, resp. znemožní ověřit splnění daňové povinnosti a žalobkyně bude nárokovat odpočet.
30. Pochybnosti správci daně vznikly už na základě tvrzení jednatelky žalobkyně, která odporují vyjádření JUDr. S. Ten nepotvrdil, že by Ambrerouge žalobkyni doporučil a žalobkyně postupovala v rozporu s Rámcovou smlouvou. Pochybnosti nerozptýlilo ani tvrzení žalobkyně o předkontraktačních jednáních. Jednatelka žalobkyně si počínala riskantně, když po nástupu do funkce podepsala Rámcovou smlouvu s dodavatelem, aniž měla uzavřenu smlouvu s objednatelem. Objednala nákladnou reklamní kampaň bez potvrzení objednávky ze strany BPA a ignorovala stálé obchodní partnery, od nichž mohla služby pořídit levněji. Nemožnost ověřit, kdo Ambrerouge ovládá, nebyla žalobkyni

kladena k tíži, ale šlo o nestandardnost podporující závěr o existenci podvodu. Uvedené skutečnosti přitom nebyly hodnoceny jako zjištění, která měla žalobkyni indikovat účast na daňovém podvodu.

31. K neprovedení průzkumu trhu žalovaný uvedl, že JUDr. S. vypověděl, že jednatelka žalobkyně skutečně oslovila LED MULTIMEDIA, ale o cenovou nabídku se nezajímala a jeho doporučení na další subjekty byla obecná. Žalobkyně nevysvětlila, proč pominula stále obchodní partnery, od nichž mohla plnění pořídit mnohem levněji. V září a říjnu 2016 spolupracovala s BIG MEDIA i BONUSS-CZ, ale nedoložila, že by od nich plnění poptávala. Z vyjádření jednatelky žalobkyně neplyne, že by zjišťovala, zda by nebylo možno plnění obstarat u jiných poskytovatelů a za jakou cenu. Transakce s Ambrerouge tedy neměly primárně ekonomický důvod, tím byla pravděpodobně snaha vytvořit neoprávněný prospěch.
32. Cenu plnění od Ambrerouge žalovaný porovnával s cenami stálých dodavatelů žalobkyně a ani „komplexní“ služby nevysvětlují 8 – 10x vyšší cenu za vysílání spotů a 2x vyšší cenu za pronájem billboardů. Ambrerouge nadto plnění pouze přefakturovala, služby poskytovali její dodavatelé. Cena byla řádově vyšší, než za kterou mohla žalobkyně plnění sjednat u zavedených dodavatelů. S ohledem na zkušenosti její jednatelky šlo o objektivní skutečnost, prokazující, že šlo o podvod na dani a objektivní skutečnost v rámci vědomostního testu, nikoliv ojedinelé selhání.
33. Není porušením zásady legitimního očekávání, pokud správce daně neshledal porušení povinnosti u BPA. Cena plnění od Ambrerouge byla hodnocena jako nadhodnocená ve vztahu ke zjištěním o cenách obdobného plnění zavedených partnerů žalobkyně a s ohledem na výpovědi svědků stran „umělého“ navyšování cen na pokyn žalobkyně za účelem vytvoření neoprávněného zisku. U jiného daňového subjektu nemusely panovat stejné podmínky, ač žalobkyně tvrdí, že ceny Ambrerouge nepřesáhly cenu obvyklou. K porušení zásady zákonnosti nedošlo.
34. Není ani pravdou, že by žalovaný záměrně chybně interpretoval výpověď pí. S. Žalobní tvrzení se od obsahu svědeckých výpovědí diametrálně liší. Dle pí. S. byly ceny zdanitelných plnění skutečně navyšovány o tzv. provizi. Její výši si nepamatovala, ale jednalo se o jednotky až desítky procent. Komu byla provize určena, nevěděla. Finanční obnosy obdržela v kanceláři Ambrerouge a následně je na pokyn pí. J. předávala JUDr. D. Odkud obnosy pocházely, nevěděla. Žalobkyně tvrzení o stanovení ceny nijak nedoložila a tato jsou v rozporu se zjištěními, že Rámcovou smlouvu a objednávky nejprve uzavřela s dodavatelem a až následně jednala s objednatelem. Ani tvrzení o bezhotovostním převodu na účet Ambrerouge nezpochybňuje výpověď pí. S., že finanční prostředky předávala v hotovosti, protože finanční prostředky byly ve značném množství v hotovosti vybírány.
35. Žalovaný nekladl žalobkyni k tíži, že cena za plnění od Ambrerouge přesahovala cenu obvyklou, ale že ji neekonomicky akceptovala, ačkoliv její zavedení dodavatelé poskytovali služby levněji. Nadto se ani nepokusila fakturovanou cenu snížit.
36. Byly detekovány závažné okolnosti, které měly žalobkyni indikovat zapojení do podvodného řetězce, a žalobkyni přijatá opatření byla nedostatečná. Ač žalobkyně tvrdila, že Ambrerouge prověřovala, virtuální adresu, nezveřejnění účetních závěrek a absenci webových stránek ignorovala. Žalobkyně mohla přijmout další opatření k zabránění své účasti na podvodném jednání. To však neučinila, protože jí dobrá víra nesvědčí. Měla postupovat s péčí řádného hospodáře, před transakcí provést cenové srovnání a uzavřít

smlouvy např. s LED MULTIMEDIA, BONUSS-CZ a BIG MEDIA, s nimiž měla obchodní vztahy, příp. provést průzkum trhu. Měla reagovat na cenovou strnulost a neakceptovat nabídku Ambre Rouge, která cenotvorné faktory nezohledňovala. Měla uzavřít smlouvu o poskytování služeb s BPA, zjistit její požadavky a podle nich plnění na trhu zajistit od standardního či ověřeného dodavatele za běžných cenových podmínek a upustit od ovlivňování fakturovaných částek.

IV. Posouzení věci Městským soudem v Praze

37. Soud dle § 75 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které předcházelo jeho vydání, v rozsahu žalobou tvrzených bodů nezákonnosti, kterými je vázán, podle skutkového a právního stavu ke dni vydání žalobou napadeného rozhodnutí, a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

38. Při posouzení věci vyšel soud z následně uvedené právní úpravy:

Podle § 72 ZDPH plátce je oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování

- a) zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku,
- b) plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet daně s místem plnění v tuzemsku,
- c) plnění s místem plnění mimo tuzemsko, pokud by měl nárok na odpočet daně, jestliže by se uskutečnila s místem plnění v tuzemsku,
- d) plnění uvedených v § 54 odst. 1 písm. a) až j), l) až u) a y) a v § 55 s místem plnění ve třetí zemi, nebo pokud jsou taková plnění přímo spojena s vývozem zboží, nebo
- e) plnění uvedených v § 13 odst. 7 písm. a), b), d) a e) a v § 14 odst. 5.

Podle § 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu je daňový subjekt mimo jiné povinen předložit důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení.

Podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.

Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu prokazuje správce daně skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.

39. Soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí z důvodu jeho vnitřní rozpornosti, když v tomto směru žalobkyně tvrdila, že žalovaný na jedné straně označil za prokázané splnění hmotněprávních podmínek vzniku nároku na odpočet DPH a na straně druhé uvedl, že dodavatel žalobkyně uměle navýšil četnost vysílání jejích spotů. Tato námitka není opodstatněná, neboť napadené rozhodnutí je dostatečně a zcela srozumitelně odůvodněno a žalovaný se v něm náležitě vypořádal se všemi zásadními odvolacími námitkami. Povinnost orgánů veřejné moci řádně odůvodnit svá rozhodnutí nelze interpretovat jako požadavek na detailní odpověď na každou námitku. Správní orgán může na určitou námitku reagovat i tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí prezentuje od názoru účastníka řízení odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní, tím se s námitkami účastníka řízení vždy – minimálně implicitně – vypořádá. Absence odpovědi na ten či onen argument v odůvodnění tak bez dalšího nezpůsobuje nezákonnost rozhodnutí či dokonce jeho nepřezkoumatelnost. Podstatné je, aby se orgán veřejné moci vypořádal se všemi

základními námitkami účastníka řízení (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009 č.j. 9 Afs 70/2008 - 13 či usnesení Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2011 sp. zn. II. ÚS 2774/09). Není proto nepřezkoumatelné rozhodnutí, v jehož odůvodnění orgán veřejné moci prezentuje od názoru účastníka řízení odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní, a toto zdůvodnění poskytuje dostatečnou oporu výroku rozhodnutí (srov. nález Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08).

40. Tak tomu bylo i v posuzovaném případě. Soud shledal, že žalovaný se v napadeném rozhodnutí náležitě vypořádal se všemi zásadními odvolacími námitkami žalobkyně a napadené rozhodnutí je tak plně přezkoumatelné. Soud se také nemůže ztotožnit s tvrzením žalobkyně o vnitřní rozpornosti napadeného rozhodnutí. Z jeho odůvodnění zcela jednoznačně vyplývá, že daňové orgány odepřely žalobkyni nárok na odpočet DPH, jelikož dospěly na základě provedení dokazování k závěru o účasti žalobkyně v řetězci zasaženém podvodem na DPH, nikoliv na základě neprokázání hmotněprávních podmínek předmětného nároku. Žalovaný tuto skutečnost na několika místech napadeného rozhodnutí zcela jednoznačně zdůraznil, například na str. 10 – 11 konstatoval, že „ze spisového materiálu vyplývá, že odvolatel splnil formální i hmotněprávní podmínky pro vznik nároku na odpočet daně z těchto plnění, tj. prvostupňový správce daně má za to, že plnění fakticky existovala a byla použita pro ekonomickou činnost odvolatele“. Žalovaný se přitom po tomto konstatování v odůvodnění napadeného rozhodnutí naplněním hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH dále nezabýval a věnoval se pouze zkoumání existence daňového podvodu.
41. Závěr o umělém navýšení četnosti vysílaných spotů žalovaný uvedl jako jednu z okolností svědčících o podvodném charakteru obchodního řetězce, jehož byla žalobkyně účastníkem. Žalobkyní namítaný závěr se tedy žádným způsobem nevztahoval k naplnění hmotněprávních podmínek přiznání nároku na odpočet DPH ve smyslu § 72 a násl. ZDPH. Podle soudu je tedy nepochybné a z odůvodnění napadeného rozhodnutí jednoduše seznatelné, že žalobkyni nebyl nárok na odpočet DPH přiznán z důvodu její účasti v podvodném řetězci. Soud tudíž žalobkyní namítanou vnitřní rozpornost napadeného rozhodnutí neshledal a konstatuje, že napadené rozhodnutí je plně přezkoumatelné a splňuje zákonné a judikaturní požadavky na odůvodnění správních rozhodnutí. Námitku nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí tedy soud důvodnou neshledal.
42. Dále se soud zabýval námitkami, jimiž žalobkyně rozporovala závěr daňových orgánů o její účasti v podvodném řetězci. Soud předně konstatuje, že Soudní dvůr Evropské unie (dále jen „SDEU“) v rámci ustálené judikatury týkající se nároku na odpočet DPH opakovaně dovodil, že vnitrostátní správní orgány a soudy musí odmítnout přiznat nárok na odpočet daně, je-li na základě objektivních okolností prokázáno, že k uplatnění tohoto nároku došlo podvodně nebo zneužívajícím způsobem.
43. Výše uvedený závěr platí nejen v případě, kdy se daňového podvodu dopustí sama osoba povinná k dani, ale i tehdy, když *osoba povinná k dani věděla nebo měla vědět, že se plněním uplatňovaným ke vzniku daného nároku podílela na podvodu na DPH*, který byl spáchán v rámci dodavatelského řetězce (dodavatelem nebo jiným hospodářským subjektem nacházejícím se výše nebo níže v dodavatelském řetězci). Osoba povinná k dani, která věděla nebo musela vědět, že se svou koupí účastní plnění, které je součástí daňového podvodu, musí být totiž pro účely směrnice o DPH považována za osobu, která se tohoto daňového podvodu účastní, a to bez ohledu na to, zda má z následného prodeje zboží nebo

využití služeb prospěch v rámci zdanitelných plnění, která uskutečnila na výstupu (v tomto smyslu viz zejména rozsudky ze dne 6. 7. 2006, C-439/04 a C-440/04, ve spojených věcech *Kittel a Recolta Recycling*, body 45, 46 a 60, jakož i rozsudek ze dne 21. 6. 2012, C-80/11 a C-142/11, ve spojených věcech *Mahagében a Petér Dávid*). Na druhou stranu subjekty, které přijmou veškerá opatření, která od nich mohou být rozumně vyžadována k ověření, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, bez ohledu na to, zda se jedná o daňový únik nebo jiné podvody, musejí mít možnost důvěřovat legalitě těchto plnění, aniž by riskovaly ztrátu nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu (viz výše uvedený rozsudek ve spojených věcech *Kittel a Recolta Recycling*, bod 51).

44. K podvodnému jednání může dojít na kterémkoli článku řetězce. Plnění, u kterého je odmítnut nárok na odpočet, nemusí být podvodem přímo zasaženo. Při posuzování existence podvodu v řetězci proto nelze vycházet ze systému fungování DPH na vstupu a výstupu u jedné a téže transakce. Obdobně ani chybějící DPH (daňový únik) u jednoho z článků v dodavatelsko-odběratelském řetězci nemusí nutně odpovídat odepřené výši nárokovaného odpočtu z plnění v tomto řetězci přijatém a ani se nemusí přímo týkat daného plnění. Podvodného jednání, které má za následek daňový únik, se totiž může dopustit kterýkoli článek řetězce mnoha různými způsoby a to jak na vstupu, tak na výstupu. Na vstupu např. tak, že při mnohonásobném navýšení ceny jednomu článku v řetězci současně za účelem snížení výsledné daně na výstupu zahrne do svého přiznání porízení celé řady fiktivních či pouze formálně nadhodnocených plnění.
45. Přeneseno na projednávanou věc, podvodem na DPH nemusí být zasažena přímo transakce mezi Ambrouge a žalobkyní. Obdobně ani daňový únik (chybějící daň) nemusí mít své kořeny čistě v „přeprodeji“ daného plnění. Jakkoli byla chybějící daň doměřena u bezprostředního dodavatele žalobkyně, nemusí se daňový únik projevit přímo u plnění, které bylo nakoupeno Ambrouge a prodáno žalobkyní, protože Ambrouge se podvodného jednání mohla dopustit různými způsoby na vstupu. Pro odmítnutí nároku na odpočet postačí, pokud žalobkyně věděla či mohla vědět, že se přijetím plnění od Ambrouge účastní řetězce, který je zasažen podvodem na DPH. V projednávané věci přitom dle správce daně podvod spočíval mj. v tom, že bezprostřední dodavatel žalobkyně, tedy Ambrouge, plnil roli „missing trader“ a při plnění pro žalobkyni došlo k mnohonásobnému navýšení ceny (srov. např. napadené rozhodnutí na str. 18 až 20, kde žalovaný hovoří až o desetinásobném navýšení).
46. Podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu platí, že při posouzení, zda lze daňovému subjektu odmítnout nárok na odpočet daně z důvodu jeho zapojení do podvodného řetězce na DPH, je třeba posoudit několik navazujících podmínek. Předně je třeba především zjistit, zda k podvodu na dani skutečně došlo (1. podmínka). 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 se nebude podvodu na dani účastnit (3. podmínka, dobrá víra). Podstatné v této souvislosti především je, že relevantní skutkové okolnosti nelze mnohdy striktně kategorizovat na ty osvědčující výhradně splnění podmínky č. 1, č. 2 či podmínky č. 3, přičemž některé okolnosti budou mít relevanci současně pro více kroků výše popsaného testu (aktuálně srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 8. 2020, čj. 7 Afs 428/2019-39). Výše uvedené je třeba zdůraznit právě z toho hlediska, že zmiňované objektivní okolnosti nemají relevanci pouze ve vztahu

k naplnění podmínky výše označené pod č. 2 (vědomost o podvodu), ale mohou být rozhodující právě i z hlediska naplnění podmínky označené výše pod č. 1, tedy i pro samotnou existenci daňového podvodu. Výše uvedené rozlišení má ostatně svůj význam i pro posouzení toho, zda lze klást k tíži daňového subjektu okolnosti zjištěné ex post. Zatímco v případě vědomosti o daňovém podvodu jistě nelze klást k tíži daňového subjektu okolnosti, které v době uskutečnění určité transakce ještě nenastaly (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2018, čj. 5 Afs 252/2017-31), v případě zkoumání toho, zda vůbec k daňovému podvodu došlo, naopak často nezbude, než v některých ohledech vyjít právě z okolností, které nastaly až po uskutečnění určité obchodní transakce.

47. K tomu, aby byl nárok na odpočet odmítnut, není zapotřebí jednoznačně prokazovat, že se subjekt zapojil do podvodného jednání a v čem přesně spočívalo; postačuje, pokud je prokázáno, že si mohl být podvodného jednání vědom. V takovém případě je potom na daňovém subjektu, aby prokázal, že o podvodu nevěděl a že učinil vše, co po něm bylo možno rozumně požadovat, aby se o něm dozvěděl.

Existence daňového podvodu

48. Správce daně je povinen prokázat skutečnosti rozhodné pro posouzení skutečného obsahu jednání nebo jiné skutečnosti [§ 92 odst. 5 písm. d) daňového řádu], což bezesporu zahrnuje zjištění a prokázání skutečností, které svědčí o tom, že v obchodním řetězci došlo k podvodu. Pro závěr o existenci daňového podvodu musí být postaveno najisto, že v systému DPH nebyla odvedena daň, tj. DPH buďto některý z obchodníků v řetězci nepřiznal, nebo ji přiznal a nezaplatil. Tuto podmínku nelze vnímat omezeně jen v tom smyslu, že některý z článků řetězce jednoduše v určitém okamžiku v minulosti nesplnil svou daňovou povinnost (ať již povinnost daň přiznat, přiznat ji pravdivě, nebo daň zaplatit). Je třeba dostatečným způsobem ozřejmit, že chybějící daň je důsledkem podvodného jednání a konkrétní transakce je spojená právě s tímto podvodem. Avšak daňové orgány nemusí prokázat, jakým způsobem a kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod. Musí nicméně postavit najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval.
49. Žalovaný dospěl ve vztahu v otázce existence podvodného řetězce k závěru, že posuzované transakce jednak vykazují znaky podvodného jednání, a to kvůli zjištěným nestandardnostem v posuzovaném řetězci, jednak v řetězci, jehož byla žalobkyně součástí, došlo k podvodu, jelikož společnost Ambrerouge, přímý dodavatel žalobkyně, neodvedla z plnění poskytnutých právě žalobkyni DPH. Daňová přiznání sice podala, ale neumožnila ověřit, zda byla plnění skutečně poskytnuta a pro daňové orgány se stala nekontaktní. Žalovaný poté popsal v napadeném rozhodnutí mnohé další nestandardnosti svědčící o podvodu na DPH. Na stranách 11 – 22 napadeného rozhodnutí žalovaný jako tyto nestandardnosti obchodování s reklamními službami v identifikovaném řetězci popsal následující:
- nestandardní obchodní řetězec,
 - navázání obchodního vztahu - uzavření obchodního vztahu s neověřenou společností namísto ověřených dodavatelů,
 - způsob uzavření obchodu – objednávka cenově významných služeb od dodavatele Ambrerouge před uzavřením smlouvy s jejich odběratelem BPA,

- velké rozdíly ve fakturaci – vysoké rozdíly mezi skutečnými náklady a fakturovanými částkami (částky byly navyšovány o provize v jednotkách až desítkách procent),
 - neúměrně vysoké ceny služeb oproti jiným poskytovatelům reklamy,
 - strnulé ceny.
50. Soud nemá pochyb, že právě vyjmenované okolnosti svědčí o tom, že Ambrerouge byla doměřena daň, a to z důvodu, že uvedená společnost neprokázala oprávněnost nároku na odpočet z přijatých reklamních služeb, které následně navýšené přefakturovala žalobkyni a doměřenou daň neodvedla. Žalovaný postavil najisto, že DPH se prokazatelně ztratila (Ambrerouge byla správcem daně doměřena daň ve výši 29 357 587 Kč, která nebyla uhrazena). Současně žalovaný pojmenoval jednotlivé skutečnosti, které svědčí o podvodu na DPH, tedy o narušení principu daňové neutrality. Pro posuzovanou věc je podstatné, že v řetězci chybí zaplacená DPH, přičemž jiná osoba se snaží vylákat daňovou výhodou (odpočet DPH). Obchodování s reklamním plněním bylo v tomto případě daňovým podvodem. Závěry žalovaného odpovídají míře pravděpodobnosti, kterou je nutno vyžadovat pro úsudek o existenci podvodu na DPH. V tomto případě se tedy nejednalo o podnikatelské selhání jednoho subjektu, protože souhra uvedených okolností nemůže být náhodná. V řízení byl tedy identifikován jak článek řetězce, který daň neodvedl (Ambrerouge v pozici missing tradera), tak chybějící daň. Současně bylo s dostatečnou mírou pravděpodobnosti zjištěno, že šlo o podvod na DPH.
51. K tvrzení žalobkyně o tom, že není zřejmé, zda správce daně po Ambrerouge dlužnou daňovou povinnost vymáhal, soud uvádí, že povinnost správce daně přednostně vyměřit a vymáhat zmizelou DPH u subjektu, který ji nezaplátil, nelze z ničeho dovodit. V některých případech nelze pro nedostatek součinnosti obchodníků v řetězci ani zjistit, kde přesně v řetězci DPH chybí, resp. kdo ji neodvedl (srov. rozsudek NSS ze dne 20. 1. 2021, č.j. 10 AfS 206/2020 – 41). Ani toto tvrzení žalobkyně tedy nijak nezpochybňuje zákonnost napadeného rozhodnutí.
52. Ani námitka žalobkyně, že ji nelze klást k tíži chybějící daň u plnění, jichž se neúčastnila, není důvodná. Dodavatelem žalobkyně totiž nebyla společnost LED MULTIMEDIA, ale Ambrerouge, u níž daňové orgány chybějící daň identifikovaly a která v podvodném řetězci figurovala v roli „missing tradera“. Soudu není zřejmé, kam žalobkyně uvedenou námitkou mířila. Společnost LED MULTIMEDIA totiž dodávala (společně s dalšími dvěma dodatelí) plnění společnosti Ambrerouge, která je dále dodala žalobkyni.
- Prokázání zaviněné účasti žalobkyně na daňovém podvodu*
53. Jde-li o subjektivní stránku, tzv. zavinění účasti na podvodných obchodech, správce daně musí prokázat, že existují objektivní okolnosti, které svědčí o tom, že stěžovatelka o podvodném charakteru obchodů věděla nebo mohla a měla vědět.
54. Daňový subjekt nesmí být nespravedlivě sankcionován, pokud jej jiný, aniž o tom mohl vědět, vtáhl do řetězce podvodných obchodů. Je třeba ochránit subjektivní práva a legitimní očekávání těch podnikatelů, kteří si nejsou a nemohou být vědomi daňového podvodu, resp. jednájí s veškerou rozumnou opatrností, aby se nestali součástí takového daňového podvodu. V běžných podnikatelských vztazích nelze po podnikateli požadovat, aby při své rutinní činnosti zkoumal – bedlivěji, než je běžné – zda v distribučním řetězci na některém místě došlo nebo v budoucnu může dojít k podvodnému jednání, jehož

účelem je neoprávněná vratka DPH (srov. např. rozsudek NSS ze dne 11. 12. 2014, čj. 6 Afs 156/2014 - 47, *Lia Fail company*; nebo ze dne 30. 1. 2018, čj. 5 Afs 60/2017-60, *VYRTYCH*, č. 3705/2018 Sb. NSS). Z ničeho však neplyne ani povinnost daňových orgánů prokázat přímé personální propojení daňového subjektu, který žádá o odpočet na DPH, s tím, kdo DPH neodvedl. Naopak postačuje, prokáže-li správce daně, byť za pomoci několika soudržných nepřímých důkazů, že obchodní řetězec je vytvořen za účelem získání odpočtu DPH, nikoliv za účelem reálného podnikání. Pokud daňový subjekt takové zjištění nevyvrátí, správce daně unese důkazní břemeno co do zaviněné účasti daňového subjektu na podvodu na DPH.

55. Z výše uvedeného plyne, že klíčovou otázkou pro posouzení nároku žalobkyně na odpočet je, zda věděla nebo měla vědět, že se nákupem reklamního plnění účastní podvodu na DPH. Tuto povědomost daňové orgány dovodily ze skutečnosti, že jednatelka žalobkyně měla mnohaleté zkušenosti v oboru reklamy, avšak i přesto uzavřela smlouvu na významnou zakázku (reklamní plnění v řádech milionů korun) s dodavatelem, s nímž nikdy předtím nespolupracovala. Dokonce uzavřela smlouvu s Ambrerouge ještě předtím, než ji uzavřela s odběratelem plnění BPA. Žalobkyně sice tuto skutečnost zdůvodňovala předmluvním jednáním, avšak to, že takováto jednání před uzavřením smluv probíhala, žalobkyně v daňovém řízení nijak neprokázala a v této otázce zůstala zcela v rovině tvrzení. To nemohlo v žádném případě rozptýlit důvodné pochybnosti správce daně. Další relevantní okolností je pak v tomto směru skutečnost, že žalobkyně, přestože spolupracovala se stálými obchodními partnery, od nichž mohla dle zjištění správce daně získat reklamní plnění mnohonásobně levněji, než od neověřeného dodavatele Ambrerouge, uzavřela smlouvu na finančně významná plnění právě s neověřeným dodavatelem, a to navíc za cenu, která byla mnohonásobně vyšší, než u stálých dodavatelů žalobkyně (dle zjištění správce daně 8-10 x). Takto bezprecedentní navýšení ceny nemůže být vysvětleno ani poskytnutím „komplexních“ (doplňkových) služeb, které žalobkyně specifikovala tak, že šlo o zajištění nosič a pořízení dokumentace. Tvrzení o doplňkových službách by jistě bylo relevantní v případě, kdy by navýšení cen dosahovalo jednotek či nízkých desítek procent. Pořízení dokumentace skutečné realizace reklamy ani zajištění nosiče podle soudu nemůže odůvodnit navýšení ceny o 800 – 1000 %, jako tomu bylo v posuzovaném případě. Pak by se již nedalo hovořit o navýšení ceny s ohledem na doplňkové služby, protože doplňkovými službami by v takovém případě nutně byly samy reklamní služby.
56. Zjištěné rozdíly mezi cenami, za které byly služby pořizovány a za které je bylo možno pořídit, představují okolnosti, které lze při obvyklé míře opatrnosti zjistit a ekonomicky racionálně reflektovat, obzvláště pokud jednatelka žalobkyně již v daném oboru podnikala. Pokud žalobkyně k ničemu takovému nepřikročila, lze tyto okolnosti považovat za podezřelé a nestandardní. Bylo na žalobkyni, aby správci daně poskytla ucelený a z ekonomického pohledu pochopitelný náhled na svou činnost, podložený relevantními důkazními materiály. To však žalobkyně neučinila a naopak se snažila tvrdit, že bylo povinností správce daně a žalovaného obstarat si důkazní materiály
57. V této souvislosti je zcela nepřipadný argument žalobkyně, že žalovaný nezpochybil ceny pro BPA, ač byly ze strany žalobkyně navýšeny minimálně o desetiprocentní marži. Soud konstatuje, že ceny navýšené o 10 % a shora popsané navýšení běžné ceny o 800 – 1000 % jsou zcela neporovnatelné veličiny. Navýšení ceny o 10 % marži lze považovat za běžné podnikatelské jednání za účelem dosažení zisku. O tom však v žádném případě nelze

mluvit při navýšení ceny na 8 až 10 násobek. Akceptace takto vysoké marže podle soudu nelze označit za racionální podnikatelské jednání. Naopak se jedná o silný indikátor toho, že dané jednání nemá racionální ekonomický základ, z čehož lze zcela logicky usuzovat na to, že provedení takové obchodní transakce muselo mít zcela jiný důvod a silně indikuje vytvoření obchodního řetězce za účelem získání odpočtu DPH.

58. V této souvislosti by tedy bylo také dle náhledu soudu nadbytečné provádění dokazování daňovým spisem BPA, neboť, jak soud již shora konstatoval, ani chybějící DPH (daňový únik) u jednoho z článků v dodavatelsko-odběratelském řetězci nemusí nutně odpovídat odepřené výši nárokováného odpočtu z plnění v tomto řetězci přijatém a ani se nemusí přímo týkat daného plnění. Podvodného jednání, které má za následek daňový únik, se totiž může dopustit kterýkoli článek řetězce mnoha různými způsoby a to jak na vstupu, tak na výstupu.
59. Soud neuvěřil, že se žalobkyně pokoušela uzavřít spolupráci s prověřenými dodavateli. V této souvislosti v žalobě konkrétně nenamítla, které společnosti oslovila. V daňovém řízení pak tvrdila, že to byla společnost LED MULTIMEDIA, jejíž jednatel (JUDr. S.) jí sdělil, že žalobkyni požadované služby poskytnout nemůže, protože není „reklamní agenturou“ a dále ji odkázal na společnosti Media GROUPEM, Star Com a Praha Production. Soud tedy konstatuje, že z výpovědi JUDr. S. skutečně nevyplývá, že by žalobkyni Ambrerouge doporučil. Současně žalobkyně v řízení nijak neprokázala a ani to netvrdila, že by krom již uvedené LED MULTIMEDIA oslovila další dodavatele, jako např. Media Data či BONUSS-CZ, s nimiž ostatně, jak sama tvrdila, v dotčeném období spolupracovala. Namísto toho akceptovala cenovou nabídku neověřeného dodavatele, která byla násobně dražší, než služby shora zmíněných společností.
60. Soud pak souhlasí s tvrzením žalobkyně, že obvyklost ceny, za níž nakupovala reklamní plnění od Ambrerouge, potvrdila BONUSS-CZ a znalecký posudek. Podstatné však ve vztahu k této námitce je, že správní orgány v řízení netvrdily, že by žalobkyně nakupovala reklamní plnění ceny neobvyklé. Jejich argumentace byla ve vztahu k cenám žalobkyni nakupovaného plnění založena na tom že (a) stálí a ověření dodavatelé žalobkyně poskytovali služby, které žalobkyně nakoupila od Ambrerouge, za násobně nižší ceny a (b) rozdíl cen oproti stálým dodavatelům nemohl být opodstatněn ani tvrzenými komplexními službami (viz výše). Žalovaný ve vztahu k předmětnému znaleckému posudku konstatoval na str. 24 napadeného rozhodnutí „*správce daně není cena obvyklá rozporována. Odvolatel měl navázány ověřené obchodní vztahy s dodavateli, kteří poskytovali šetřené reklamní služby mnohonásobně levněji, přesto tyto reklamní služby přijal bez ekonomického opodstatnění od nového neznámého dodavatele Ambrerouge s několikanásobným cenovým navýšením. Odvolací orgán na s ohledem na výše uvedené za to, že Znalecký posudek č. 390-21-2019 ze dne 6. 12. 2019 nelze osvědčit jako důkaz o standardnosti šetřených obchodních transakcí, neboť jeho předmětem zkoumání byla cena obvyklá, která nebyla prvostupňovým správcem daně rozporována.*“ Soud se s uvedeným závěrem ztotožňuje a konstatuje, že nadto nutno si uvědomit že mnohonásobné navýšení ceny oproti vlastním stálým dodavatelům bylo pouze jedním ze střípků celé mozaiky skutečností, které daňové orgány vedly k závěru o tom, že společnost Ambrerouge byla do celého řetězce s vysokou mírou pravděpodobnosti začleněna za účelem získání odpočtu DPH, nikoliv za účelem reálné podnikatelské činnosti. Jedná se pouze o jednu ze skutečností, která vytváří komplexní obraz až po svém spojení s ostatními shora popsány skutečností. S ohledem

na to závěry žalovaného ve vztahu k žalobkyní předloženému znaleckému posudku obstojí.

61. Soud současně neshledal, že by správce daně jakkoliv dezinterpretoval výpověď pí. S. Žalobkyně ostatně ani konkrétně neuvedla, v čem měla tvrzená dezinterpretace spočívat. Správce daně se svědkyně, mimo jiné, dotazoval na skutečnosti, které uvedla v protokolu o ústním jednání ze dne 20. 6. 2017, č.j. 1297847/17/2312-00562-402091. Při předchozím ústním jednání, konaném dne 13. 6. 2017, totiž svědkyně vypověděla, že *„Ceny za výše uvedená reklamní plnění byly domluveny předem ústně (já s paní J., tudíž jsem rozpočet nepředávala. Poté jsme sepsali smlouvu. Ceny za uvedená reklamní plnění byly stanoveny na základě objednávek. Faktury jsem osobně předávala jednatelce paní J. Na pokyn paní J. jsem předávala určité finanční obnosy (přesné částky si již nevzpomínám) z fakturovaných částek, po předchozím seznámení panu D. (na příjmení si již nevzpomínám).“* Paní S. přitom ve své výpovědi na otázku správce daně *„Docházelo k tomu, že skutečné ceny zdanitelných plnění pro yes media.cz s.r.o. byly na fakturách – daňových dokladech navyšovány?“* uvedla, že *„Ano“* a na otázku, proč k tomu docházelo, uvedla, že *„částka byla navýšena o provizi“*. Na otázku kdo cenu uvedenou na fakturách stanovil, svědkyně odpověděla, že *„byla stanovena na základě rozpočtu za stanovené období od yes media.cz. s.r.o.“*. Svědkyně pak dále na otázku správce daně co myslela finančními obnosy, z jakých fakturovaných částek pocházely a kdo je komu fakturoval, uvedla, že vycházela z toho, že předmětem jednání byly *„faktury vystavené společností Ambrerouge s.r.o. společností yes media.cz s.r.o., což je odpověď na to, kdo komu fakturované částky fakturoval a zároveň odpověď na otázku, z jakých fakturovaných částek tyto finanční částky uvedené na fakturách pocházejí“*. Svědkyně dále vypověděla, že jí finanční obnosy předala paní Heřmanová nebo paní Novotná a na otázku správce daně, jak s těmito obnosy naložila, odpověděla: *„Finanční obnosy jsem předávala po předchozím seznámení panu D. (na příjmení si nevzpomínám)“*. Na otázku, zda jednala na základě vlastního uvážení či na něčí příkaz potom svědkyně uvedla: *„Finanční obnosy jsem předávala na pokyn paní J.“*
62. Pokud tedy žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že z výpovědi pí. S. vyplynulo, že v řetězci docházelo k několikanásobnému navyšování cen reklamních plnění, přičemž cena byla určena jednatelkou žalobkyně, je tento závěr zcela v souladu s výpovědí svědkyně. Žalovaný přitom nerozporoval, že žalobkyně platila za předmětné služby dodavateli Ambrerouge bezhotovostně na bankovní účet, z něj však byly následně finanční prostředky vybírány v hotovosti a pí. S. na příkaz jednatelky žalobkyně pí. J. dále předávány p. D. Žalovaným uvedené skutečnosti ze shora citovaných odpovědí svědkyně při výpovědi před správcem daně jednoznačně vyplývají.
63. S ohledem na shora popsané okolnosti soud konstatuje, že bylo shromážděno dostatečné množství důkazů, které prokazují, že obchodní transakce prováděné žalobkyní probíhaly za podmínek krajně neobvyklých a nelogických. Logickým závěrem správce daně v rámci vědomostního testu pak bylo, že žalobkyně věděla, či alespoň musela i s ohledem na zkušenosti své jednatelky v oblasti reklamních služeb vědět, že se účastní transakcí zasažených daňovým podvodem.

Učinění nezbytných opatření k prevenci účasti na daňovém podvodu

64. V podobných případech je třeba zkoumat, zda daňový subjekt přijal dostatečná opatření, aby své účasti na podvodu zabránil. V tomto posledním kroku algoritmu se daňový subjekt

může vyvinut z právem zapovězeného jednání. Preventivní opatření tedy neprokazuje správce daně.

65. Poslední část argumentace žalobkyně, vztahující se k její účasti na daňovém podvodu, spočívá v tvrzení, že byla v dobré víře, protože obchodního partnera (Ambrerouge) prověřila na webových stránkách prettywoman.cz, jejímž byla Ambrerouge a také L. S. partnerem. K tomu soud uvádí, že dobrou víru žalobkyně v nyní projednávané věci nelze osvědčit. Soud v posuzovaném případě souhlasí s žalovaným, že si žalobkyně při výběru svého obchodního partnera nepočínala dostatečně obezřetně. V době, kdy žalobkyně započala spolupráci s dodavatelem Ambrerouge, který se následně stal „missing traderem“, spolupracovala již delší dobu s dalšími dodavateli, kteří ji navíc poskytovali služby za ceny násobně nižší než Ambrerouge. Není logické, aby si žalobkyně na zakázku rozsáhlé reklamní kampaně zvolila neověřeného dodavatele, s nímž dosud nikdy nespolečně pracovala a pominula své stálé dodavatele, kteří ji byli schopni poptávané reklamní služby dodat za výrazně nižší cenu. Žalobkyní provedené povrchní prověření dodavatele Ambrerouge přitom ani podle soudu nemohlo založit dobrou víru žalobkyně v to, že se realizací předmětného obchodního případu nezúčastní řetězce zasaženého podvodem na DPH, a to i s ohledem na mnohaleté zkušenosti jednatelky žalobkyně v oblasti poskytování reklamních služeb. S ohledem na tyto zkušenosti si jednatelka žalobkyně jistě musela být vědoma, že reklamní plnění bývají podvody na DPH zasažena relativně často. Těto skutečnosti měla preventivní opatření přizpůsobit a být při jeho prověřování mnohem důslednější.
66. Důvodnou pak soud neshledal ani námitku žalobkyně, že žalovaný nepřihlédl k zjištěním, které učinil v průběhu místního šetření u BIG MEDIA. Ve vztahu k namítané společnosti a předmětnému místnímu šetření žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že žalobkyně (v citaci označena jako „odvolatel“ – pozn. soudu) „*si na podkladě daňového dokladu č. 420166735 prostřednictvím výše uvedeného dodavatele v měsíci září roku 2016 pronajímala reklamní billboardové plochy (vč. plakátového tisku, doklad č. 120161580) za cenu ve výši 6 994 Kč jedné reklamní plochy. V měsíci říjnu roku 2016 si odvolatel na podkladě daňového dokladu č. 420167665 pronajímala reklamní billboardové plochy (vč. plakátového tisku, doklad č. 120161721) za cenu 4 637 Kč jedné reklamní plochy. Totožnou reklamní službu začal odvolatel následně, dle potvrzené kalkulace ceny/objednávky ze dne 26. 11. 2016 za zdaňovací období prosinec 2016 až duben 2016 (zjevně míněno duben 2017 – pozn. soudu)(viz cenový rozpis reklamních kampaní), nakupovat od obchodní korporace AMBREROUGE za cenu ve výši 12 960 Kč reklamní plochy.*“ Z citované pasáže a z odůvodnění napadeného rozhodnutí nepochybně plyne, že žalovaný prostřednictvím místního šetření u BIG MEDIA zjistil jednotkové ceny reklamních služeb, které následně porovnával s cenami, za které poskytovala žalobkyně obdobné služby společnost Ambrerouge.
67. Soudu pak není v této souvislosti zřejmé, proč by si měl objednávkou služeb provedené u BIG MEDIA ze strany žalobkyně, která je tedy musela mít k dispozici, zajišťovat správce daně. Chtěla-li žalobkyně těmito objednávkami prokázat svá tvrzení o „last call“ nabídkách a cenách, za které od uvedeného dodavatele reklamu nakupovala, mohla a měla je v daňovém řízení předložit jako důkaz. Správce daně není v tomto smyslu povinen pro žalobkyni opatřovat důkazní prostředky k prokázání jejích tvrzení, takto důkazní břemeno v daňovém řízení koncipováno není. Správce daně v souladu se svou zákonnou povinností přestřel žalobkyni své důvodné pochybnosti a bylo na žalobkyni, aby je

předložením důkazních prostředků vyvrátila. To se však žalobkyni ani ve vztahu k tvrzeným „last call“ nabídkám v daňovém řízení nepodařilo.

V. Závěr a náklady řízení

68. Soud tedy neshledal žalobu důvodnou a proto ji podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl. O žalobě soud rozhodl v souladu s § 51 s.ř.s. bez nařízení jednání, neboť žalobkyně i žalovaný s takovým postupem soudu souhlasili.
69. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud druhým výrokem tohoto rozsudku v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení; žalovanému pak v řízení o žalobě nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

Poučení:

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

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). 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 28. června 2023

JUDr. PhDr. Štěpán Výborný, Ph.D. v. r.
předseda senátu