



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Ladislava Hejtmánka a soudkyně JUDr. Hany Kadaňové, Ph.D. a JUDr. Naděždy Treschlové v právní věci

žalobkyně: **yes media.cz s.r.o.**, IČO: 284 37 161
se sídlem Pobřežní 95/74, 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 24. 9. 2021 č.j. 36588/21/5300-22441-711776

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 rozhodnutí ze dne 24. 9. 2021 č.j. 36588/21/5300-22441-711776 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým Odvolací finanční ředitelství (dále jen „žalovaný“, jak je obecně nazýván i správní orgán 1. stupně, nemá-li odlišení vliv na kontext odůvodnění rozsudku) zamítlo její odvolání, a současně potvrdilo dodatečný platební výměr ze dne 16. 9. 2020, č.j. 6889431/20/2008-52524-108577 (dále jen „dodatečný platební výměr“), vydané Finančním úřadem pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“ nebo „správní orgán 1. stupně“).

Shodu s prvopisem potvrzuje X. X.

- 2 V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný konstatoval, že dne 10. 11. 2017 byla u žalobkyně zahájena daňová kontrola na DPH za květen 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“ nebo „dodavatel“).
- 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 reklamy na LED obrazovkách a billboardech) od Ambrerouge ve výši daně 2.042.832 Kč tedy v dodatečném platebním výměru posoudil jako neoprávněný, protože žalobkyně věděla nebo vědět měla a mohla, že se účastní plnění, která byla zasažena daňovým podvodem. Proti dodatečnému platebnímu výměru 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“) 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 květen 2017 v celkové výši 2.042.832 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 Vítězslavem Zapletalem (dále jen „V. Z.“), jednatelem Ambrerouge od března 2015 do března 2017. Ten uvedl, že se jednatelem stal za úplatu 20.000 Kč od majitele (a v době od 30. 3. 2017 do 1. 8. 2017 též jednatele) Ambrerouge Miloslava Svánovského (dále jen „M. S.“). Funkci nevykonával a o reklamních službách nic nevěděl. K zastupování Ambrerouge udělil dle pokynu M. S. plnou moc Lucii Snášelové (dále jen „L. S.“), s níž se nikdy nesetkal. Činnost jednatele ukončil proto, že jej kontaktoval zákazník, kterému společnost neuhradila zboží. Správce daně následně provedl ústní jednání také s M. 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 V. Z. nikdy nejednal. Plnou moc pro L. S. označil za stále platnou.

- 8 L. S. s Ambrerouge spolupracovala jako OSVČ a byla pověřena jednáním a uzavíráním smluv s partnery. Úkoly jí zadával M. J. (dále jen „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 jednatele na výkon funkce statutárního orgánu rezignovali.
- 9 Jednatelka žalobkyně Linda Tea Janovská (dále jen „jednatelka“ či „L. T. 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. V období, které předcházelo zkoumanému daňovému období, došlo u žalobkyně ke třem změnám: 22. 8. 2016 se jednatelkou stala L. T. 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, který týž den zadal žalobkyni poptávku reklamní kampaně na září 2016. 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 L. S. objednávky vznikly vždy před realizací reklamní kampaně. Lze tedy dovodit, že průběh objednávek včetně sjednání cen byl vždy obdobný. Rovněž poptávku na reklamní kampaně na květen 2017 žalobkyně obdržela od odběratele BPA dříve, než reklamní služby závazně objednala od Ambrerouge, neboť poptávku obdržela 24. 4. 2017 a objednala 28. 4. 2017. 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 Z výpovědi L. S. plyne, že se žalobkyně účastnila řetězce vykazujícího nestandardní znaky. Konkrétně z ní a ze zjištění správce daně plyne, že na pokyn žalobkyně docházelo k neúměrnému navyšování ceny fakturované Ambrerouge oproti cenám, za které Ambrerouge reklamní služby nakupovala. Dle svědkyně výši fakturovaných cen stanovovala sama L. T. J. na základě rozpočtu za konkrétní zdaňovací období. Na pokyn L. T. J. měla svědkyně předávat určité finance jednatelem LED MULTIMEDIA JUDr. Davidu Snášelovi (dále jen „D. S.“). Žalovaný tedy s jistou mírou pravděpodobnosti dovodit, že na podvodném jednání se spolupodílel D. S.: a že se o neoprávněný prospěch 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 BigMedia, spol. s r.o. (dále jen „BigMedia“) 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 přeprodejá, rozhodla se je nakoupit od Ambrerouge bez ekonomického opodstatnění za několikanásobně vyšší ceny, nereagující na cenotvorné faktory a v některých případech v četnosti spotů, které byly na její pokyn uměle navyšovány z důvodu dosažení požadované ceny. Ceny byly žalobkyní akceptovány u všech reklamních kampaní od září 2016 do května 2017.

- 12 Nebylo prokázáno, že by L. T. 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 ni mohla být rozumně vyžadována k ověření, že transakce nepovedou k účasti v podvodném řetězci, resp., jimiž by jí předešla. Nepočínala 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 námítky žalobkyně, které se ve svém obsahu shodují s námítkami žalobními.

Obsah žaloby

- 15 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. Úvahy žalovaného žalobkyně označila za nekonzistentní a nelogické. Na jednu stranu žalovaný 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

dodatečného platebního výměru, které byly pro posouzení odepření odpočtu nevýznamné, je napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné.

- 16 I přes nepřezkoumatelnost napadaného rozhodnutí žalobkyně z opatrnosti vznesla s věcné námitky týkající se účasti žalobkyně na daňovém podvodu.
- 17 V první z nich k chybějící dani namítla, že žalovaný neunesl důkazní břemeno ve vztahu k tvrzení o existenci daňového podvodu. Žalovaný vymezil podvodný řetězec oproti správci daně omezeně, když za řetězec označil pouze společnost Ambrerouge a žalobkyni. Pokud by popsal řetězec v úplnosti a uvedl by i hodnocení shodných plnění v rámci úplně popsaného řetězce, vyšlo by najevo, že plnění od společnosti LED MULTIMEDIA správce daně považuje za plnění, které podvodem zasažena nejsou. Shodou okolností i u konečného příjemce reklamních služeb, společnosti BPA, správce daně v rámci daňové kontroly tyto transakce neshledal rozpornými se zákonem, resp. u těchto plnění, která byla společnosti BPA fakturována v rámci řetězce „LED MULTIMEDIA → Ambrerouge → žalobkyně“, nekonstatoval chybějící daň v řetězci, přestože se logicky muselo jednat o stejná plnění, u nichž týž správce daně odňal žalobkyni nárok na odpočet. Žalovaný nezohlednil ani to, že L. S. byla zadržena orgány činnými v trestním řízení krátce před uplynutím lhůty pro podání daňového přiznání, takže daňovou povinnost nemohla ani splnit.
- 18 Žalobkyně pak v dalším okruhu žalobních námitek rozporovala jednotlivé objektivní okolnosti.
- 19 K navázání obchodního vztahu žalobkyně namítla, že závěr o účelovosti jednání L. T. J. vychází z neobjektivního posouzení popsaných faktů. Samotná skutečnost, že se jednatelka žalobkyně setkala v minulosti s L. S., nevylučuje, že ke skutečnému navázání obchodní spolupráce v oblasti reklamních služeb došlo na základě doporučení D. S. Naopak je logické, že si žalobkyně vybrala subjekt, který z dřívějšíka zná. Oprávnění jednat za Ambrerouge žalobkyně dokládá úředně ověřenou generální plnou mocí.
- 20 K několikanásobnému účelovému navýšení cen žalobkyně namítla, že žalovaný hodnotí svědeckou výpověď L. S. tendenčně, když nebere v potaz, že jednatelka žalobkyně se mohla podílet na stanovování cen za reklamní služby i z jiného důvodu než žalovaným předpokládaného, a to například z důvodu, že žalobkyně s péčí řádného hospodáře nechtěla přijímat plnění, která by přesahovala její rozpočtové možnosti. Navíc byla cena reklamních spotů naprosto běžná, což žalobkyně v daňovém řízení prokázala znaleckým posudkem. V něm je učiněn jednoznačný závěr, že cena sjednaná a uhrazená žalobkyní obchodní společnosti Ambrerouge je cenou obvyklou.
- 21 K neoprávněnému prospěchu a dělbě o něj žalobkyně namítla vadnou interpretaci svědecké výpovědi L. S. žalovaným. Poukázala na skutečnost, že ceny a rozsah plnění byly předem stanoveny v důsledku jednání mezi žalobkyní a Ambrerouge, a to na základě rozpočtu od odběratele BPA, proto jednatelka žalobkyně informovala o cenách, které jsou pro ni maximálně přijatelné s ohledem na jednání se společností BPA. Stejně tak není nic neobvyklého, že cena pro žalobkyni byla navýšena o provizi nebo ziskovou přírážku,

neboť Ambrerouge je podnikatelským subjektem založeným za účelem dosahování zisku. Žalobkyně se ohradila proti závěrům žalovaného o předávání financí žalobkyni společnosti Ambrerouge, má toto zjištění za neprokázané a svědeckou výpověď L. S. za nevěrohodnou. Dále žalobkyně namítla, že okolnosti obchodování Ambrerouge, zejm. navýšení ceny plnění, jsou nerelevantní, neboť se netýkají žalobkyně. Závěr žalovaného, že žalobkyně o praktikách navyšování ceny dodavatele nejenže věděla, ale že se na nich dokonce podílela, je učiněn pouze v rovině domněnek.

- 22 K neúměrně vysokým cenám a k strnulým cenám žalobkyně poukázala na to, že cena plnění přijatého od Ambrerouge se pohybuje zhruba v polovině cenového rozpětí, které označil zástupce společnosti BONUSS-CZ za běžné cenové rozmezí. Obdobné cenové rozpětí pak potvrdil také znalec v žalobkyní předloženém posudku. Žalovaný cenové rozpětí stanovené znalce nedůvodně zpochybnil, nepřihlédl ani k tomu, že Ambrerouge poskytovala žalobkyni kompletní službu - zajištění reklamních nosičů, pořízení písemné a obrazové dokumentace o jejím průběhu atd., nikoli pouze odvysílání spotu, proto byla cena vyšší. Výše ceny tedy nemohla vzbudit pochybnosti o neobvyklosti obchodní transakce, neboť zcela odpovídá ceně poskytnutých služeb jinými subjekty na trhu. Žalobkyně dále namítla porušení ust. § 8 odst. 2 daňového řádu, tj. povinnost dbát, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly. Žalovaný prováděl daňovou kontrolu u odběratele žalobkyně BPA, jejímž předmětem mimo jiné bylo poskytnutí předmětných služeb žalobkyni, cena pro BPA byla stanovena včetně 10 % marže žalobkyně, tj. ceny pro společnost BPA jsou minimálně o 10 % navýšeny oproti ceně, za kterou služby pořídila žalobkyně, přesto nebyla žalovaným u BPA zpochybněna obvyklost cen. Z toho důvodu považuje žalobkyně za nezákonné vyhodnocení svých pořizovacích cen, jež jsou o 10 % nižší oproti společnosti BPA, jako cen neobvyklých, resp. uměle navýšených. Ani četnost odvysílaných spotů pro BPA neodpovídá skutečnosti, neboť dle žalovaného četnost spotů pro žalobkyni byla uměle navýšena. Pro posouzení obvyklosti ceny měl žalovaný vzít v potaz nejen ceny stanovené pro žalobkyni, ale i ceny fakturované pro koncové odběratele. Pokud správce daně identifikoval chybějící daň a objektivní okolnosti v řetězci před žalobkyní, je nezákonné, neidentifikoval-li tuto chybějící daň a objektivní okolnosti u odběratele žalobkyně.
- 23 K umělému navyšování četnosti vysílaných reklamních spotů žalobkyně namítla, že ve vztahu k dotčenému zdaňovacímu období zjištěno nebylo, proto je nepřijatelné, aby žalovaný tuto skutečnost považoval za okolnost, která má svědčit o povědomí žalobkyně.
- 24 K neprovedení průzkumu trhu žalobně namítla, že se nemohla při volbě dodavatele omezit na kritérium ceny plnění, neboť nešlo o plnění naprosto shodná a vzájemně zaměnitelná s ohledem na jedinečnost a individuální zadání reklamní služby. Stejně odmítla, že měla upřednostnit své již dříve osvědčené dodavatele. Z uvedeného navíc žalovaný neprávne dovodil, že žalobkyně vědomě neprovedla průzkum trhu. Žalovaný ani nezohlednil, že žalobkyně primárně usilovala o uzavření smlouvy přímo s provozovatelem reklamních ploch, společností LED MULTIMEDIA, která však nebyla schopna poptávané služby v plném rozsahu zajistit, což bylo v daňovém řízení prokázáno výpovědí D. S.
- 25 Z výše uvedených objektivních okolností, které mají svědčit o účasti žalobkyně na podvodu, tak de facto vyplývá, že za jedinou objektivní okolnost označuje žalovaný cenu

za přijaté plnění a skutečnost, že žalobkyně rezignovala na zjištění ceny za přijaté plnění. V obchodním světě je přitom zcela běžné, že specializované firmy kompletují balíček služeb, které samy nakupují, a tento balíček prodávají svým odběratelům. To je také případ Ambrerouge.

- 26 V další žalobní námitce žalobkyně zpochybnila závěry žalovaného o nepřijetí opatření zamezujících účasti na daňovém podvodu. Předně namítla, že vymezené objektivní okolnosti o jejím povědomí o účasti na podvodném jednání ničeho nevypovídají, není proto na místě očekávat, že přijala veškerá opatření, aby zajistila svou neúčast na daňovém podvodu. Poukázala nicméně na to, že v rámci posuzované obchodní transakce provedla ověření dodavatele na internetu a ve veřejných rejstřících, ověření spolehlivosti v registru plátců DPH, ověření technického zázemí, sjednání rozpočtu a rozsahu plnění v rámci objednávek, uzavření písemné smlouvy, úhrady peněžních prostředků na zveřejnění bankovní účet. Rovněž ověřila historii dodavatele mimo jiné prostřednictvím webových stránek www.prettywoman.cz, které však žalovaný nedohledal, proto žalobkyně dokládá jejich existenci printscreenem z archivu webových stránek (web.archive.org), které byly zveřejněny na internetu minimálně ode dne 19. 8. 2016. Žalobkyně odmítla, že by přijatá opatření byla pouze formální. Namítla, že napadené rozhodnutí neobsahuje úvahu o hodnocení přijatých opatřeních, natož úvahu o tom, co měla žalobkyně učinit a neučinila.
- 27 V poslední žalobní námitce žalobkyně namítla nesprávné vedení odvolacího spisu. Při nahlížení do spisu zjistila, že odvolací spis je veden chaoticky, bez chronologicky seřazených materiálů. Soupis písemností je taktéž uveden chybně, bez identifikovaných příloh a konkretizace jednotlivých listinných materiálů. Řádné vedení spisu je přitom součástí práva na spravedlivý proces, aby bylo zřejmé, jaké informace bude soud posuzovat a na základě jakých podkladů bude přezkoumávat napadené rozhodnutí. Nadto žalovaný přistoupil k doplnění spisového materiálu až víc než půl roku poté, co žalobkyně podala a doplnila své odvolání, dopustil se tak více jak půlroční nečinnosti. Doplnění spisového materiálu nadto nebylo provedeno komplexně navzdory tomu, že odvolání směřovalo proti prvostupňovému rozhodnutí v celém rozsahu. Samotné poskytování spisového materiálu ze strany správce daně probíhalo posíláním oskenovaných dokumentů formou průběžných emailových podání bez náležité identifikace. Žalovaný nedisponuje všemi důkazními prostředky potřebnými k rozhodnutí, což vyplývá například z toho, že v písemnosti č.j. 29369/21/5300-22441-711776 (Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení) žalovaný odkazuje na tabulku, ve které se nachází ceny reklamních billboardů od společnosti BigMedia, a uvádí, že mu není zřejmé, kdy, kým a na základě jakých podkladů byla tabulka zpracována. Správce daně má však k dispozici podklady získané z Výzvy k poskytnutí informací ze dne 12. 1. 2018, na základě které společnost BigMedia doložila smlouvu o poskytování obchodních a mediálních služeb, objednávky i vystavené faktury. Předmětné faktury jasně obsahují řádky „hrubá cena médií“, „sleva“ a „celkem k úhradě“. Pokud by žalovaný měl tyto podklady k dispozici, mohl by z nich snadno zjistit původ rozporované tabulky, a ověřit tím i ceny „last-call“ nabídky. Žalobkyně tak namítá, že toto pochybení je hrubým porušením práva na spravedlivý proces, neboť správce daně očividně žalovanému neposkytnul všechny potřebné doklady ze spisu, a žalovaný tak rozhoduje a hodnotí daný případ, aniž by měl k dispozici veškeré důkazní prostředky.

- 28 V závěru žaloby žalobkyně uvedla, že v účetních obdobích let 2016 a 2017 již existovala povinnost podání kontrolního hlášení, takže si žalobkyně byla vědoma toho, že správce daně prakticky v aktuálním čase bude znát identitu jejích dodavatelů i hodnotu přijatého plnění. Žalobkyně za dané situace neměla důvod vstupovat do problémových obchodních transakcí, a podstupovat riziko spojené s odepřením nároku na odpočet daně, když by takové nesprávné rozhodnutí mohlo ohrozit její jinak úspěšné podnikání.

Vyjádření žalovaného

- 29 Žalovaný s podanou žalobou nesouhlasil a soudu navrhl, aby žalobu zamítl. Odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí, rekapituloval jeho obsah a vzhledem k podobnosti žalobních a odvolacích námitek se vyjádřil věcně stejně jako v napadeném rozhodnutí. K vypořádání námítky nesprávného vedení odvolacího spisu (která byla též v podaném odvolání vznesena) žalovaný doplnil, že správce daně doplnil spisový materiál dne 14. 7. 2021, a to včetně odpovědi obchodní společnosti BigMedia na výzvu správce daně ze dne 12. 1. 2018. Odpověď ze dne 17. 1. 2018 je v daňovém spisu evidována jako příloha e-mailu ze dne 18. 6. 2021, který byl žalovanému postoupen jako příloha písemnosti č.j. 27299/21/5300-22441-712709 ze dne 14. 7. 2021 založené ve spisovém materiálu vedeném žalovaným pod pořadovým číslem 3.

Další podání účastníků řízení

- 30 Žalobkyně prostřednictvím své jednatelky doplnila žalobu o vyjádření, v němž mimo jiné popsala předkontraktní vztah žalobkyně se společností BPA, popsala svoji cenotvorbu a zdůraznila, že bylo ve výlučné kompetenci BPA se rozhodnout, zda ceník přijme nebo odmítne a jakým způsobem bude o ceně jednat, odmítla umělé navyšování ceny a počtů odvysílaných spotů. Namítla, že neměla a ani nemohla mít povědomí o cenových strategiích jiných subjektů na trhu (LED MULTIMEDIA), ohradila se proti výpovědi L. S., zejména ohledně údajných pokynů k předávání peněz D. S., namítla, že nenese odpovědnost za jednání Ambrouge, dále pak objasnila svoji spolupráci s LED MULTIMEDIA, BONNUS-CZ a BigMedia. Dále zdůraznila, že žalovaný nesprávně při komparaci cen zohledňuje tzv. „last call“ cenovou nabídku, která se však obsahovala slevu pro objednávky na konci měsíce. Vyjádřila se také k obchodní spolupráci s D. S. a L. S., zpochybnila spolupráci mezi Ambrouge a LED MULTIMEDIA.
- 31 Žalobkyně dále prostřednictvím svého zástupce zaslala soudu repliku k vyjádření žalovaného. Uvedla v ní, že žalovaný vytrvale ignoruje argumentaci žalobkyně, predestinuje závěry, které opírá o zcela zkreslené hodnocení důkazů, a manipuluje jednotlivými zjištěnými skutečnostmi, což vyplývá například z nekonzistentního vyjádření týkajícího se umělého navyšování četnosti vysílaných reklamních spotů. Zopakovala, že sedm z celkových osmi „objektivních okolností“ vychází ze zkreslených faktů, na jejichž základě je vytvořena premisa, že cena reklamních spotů byla několikanásobně navýšena. Obhajovala výši ceny reklamních spotů, upozornila, že ceník mezi žalobkyní a odběratelem BPA byl odsouhlasen již dne 1. 8. 2016, tedy v době, kdy žalobkyně neměla povědomí o tom, zda bude vůbec spolupracovat s dodavatelem Ambrouge. Dále konstatovala, že nebyla shledána trestněprávní rovina u jednatelky žalobkyně. Namítla, že znepřístupněním vyhledávací části spisu bylo porušení její právo na řádnou obhajobu. Namítla také, že spisový materiál žalovaného neobsahuje listiny týkající se prověřování reklamních plnění u společnosti BPA. Nesouhlasila s výpovědí L. S., poukázala na její

nedostatky a zpochybnila její důkazní hodnotu i z důvodu, že se jednalo o prostředek obhajoby L. S., která tudíž nebyla povinna vypovídat pravdivě. Namítla také, že žalovaný přehlédl nedostatky ve výpovědi D. S. a namísto společnosti LED MULTIMEDIA označil za deliktní článek právě žalobkyni. Dále žalobkyně upozornila, že správcem daně byly v rámci daňové kontroly DPH vedené ve skutkově shodné věci za předcházející zdaňovací období vydány zajišťovací příkazy, v nichž správce daně identifikoval ztracenou daň u prvního článku řetězce, tj. u Praha Production Servis s.r.o., přímého dodavatele Ambrerouge. Následně provedeným dokazováním však podvodný řetězec potvrzen nebyl, což správce daně promítl do výsledku kontrolního zjištění, v němž původně popsany řetězec redukoval na pouhé dva články, a to Ambrerouge a žalobkyni. K námitce žalobkyně byl řetězec v rámci odvolacího řízení změněn znovu, a to rozšířením o nové články, kde ovšem již nefiguruje původně jediný článek s chybějící daní (missing trader), a to společnost Praha Production Servis s.r.o. Důvod dané změny ve správní úvaze absentuje, stejně jako informace o tom, zda správce daně ověřoval účast na podvodném jednání také u ostatních společností v řetězci, jak jej nově identifikoval žalovaný. Obdobně o neúplném a až v odvolacím řízení doplněném řetězci argumentovala pro posuzované zdaňovací období, jak již uváděla v žalobě.

- 32 Žalovaný na obě podání reagoval vyjádřením, v němž setrval na své dosavadní argumentaci. K nově uvedeným tvrzením v doplnění žaloby jednotlivě uvedl, že se jedná o nerelevantní námitky, o nepravdivá tvrzení či o tvrzení, v nichž žalobkyně přisuzuje žalovanému závěry, které neučinil.

Posouzení věci Městským soudem v Praze

- 33 Městský soud v Praze přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán (srov. ust. § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů - dále jen „s. ř. s.“), včetně řízení, které jeho vydání předcházelo. Při přezkoumání tohoto rozhodnutí městský soud vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (srov. ust. § 75 odst. 1 s. ř. s.). Vady, k nimž by byl povinen přihlédnout z moci úřední, soud neshledal. O žalobě soud rozhodl v souladu s ust. § 51 odst. 1 s. ř. s. bez jednání, neboť účastníci řízení na výzvu soudu neshledali, že trvají na nařízení jednání. Jednání nebylo třeba nařizovat ani za účelem dokazování, jelikož soud nepokládal za potřebné provádět důkazy na rámec toho, co plyne ze správního spisu.
- 34 Městský soud v Praze na tomto místě považuje za vhodné uvést, že otázky, které se dotýkají posuzovaného případu, byly v nedávné době řešeny ve skutkově podobné věci mezi týmiž účastníky řízení, projednávané u městského soudu pod sp.zn. 14 Af 4/2021. Městský soud přitom v rozsudku ze dne 28. 6. 2023 č.j. 14 Af 4/2021-83 vysvětlil důvody, pro které neshledal důvodnými námitky žalobkyně poukazující na nezákonnost rozhodnutí zejména z důvodu nepřezkoumatelnosti, jakož i z důvodu vadného dokazování a nesprávných závěrů žalovaného učiněných z jeho skutkových zjištění. V tam posuzované věci se přitom jednalo o hodnocení skutečností týkajících se zdaňovacího období předcházejícího zdaňovacímu období posuzovanému nyní. Městský soud se se závěry vyslovenými v odkazovaném rozhodnutí 28. 6. 2023 č.j. 14 Af 4/2021-83 zcela ztotožňuje a neshledává důvodu se od něj odchýlit, proto z odkazovaného rozsudku do jisté míry při odůvodnění projednávané věci vychází.

- 35 Dále je vhodné konstatovat, že klíčové námitky, které žalobkyně vznáší proti napadenému rozhodnutí, se ve velké míře shodují s námitkami vyjádřenými v odvolacím řízení. Žalovaný se s nimi v napadeném rozhodnutí řádně vypořádal. Žalobkyně v podané žalobě u řady námitek nepolemizuje se závěry žalovaného, pouze setrvává na již vyřčené argumentaci. Správní soud ovšem přezkoumává především rozhodnutí a postup žalovaného správního orgánu, žalobkyně je proto povinna uvést konkrétní argumentaci zpochybňující závěry vyslovené v napadeném rozhodnutí správního orgánu, nikoli opakovat námitky vznesené ve správním řízení (srov. např. rozsudky ze dne 15. 2. 2017, č.j. 1 Azs 249/2016–38, odst. 12, nebo ze dne 29. 1. 2015, č.j. 8 Afs 25/2012–351, odst. 140).
- 36 Městský soud je přitom toho názoru, že žalobkyni se v napadeném rozhodnutí dostalo dostatečné a srozumitelné odpovědi na veškeré její námitky. Vzhledem k tomu, že není smyslem soudního přezkumu stále dokola podrobně opakovat již jednou vyřčené a pouze tak žalobkyni poskytnout „jinou“ či „lepší“ odpověď na její námitky, městský soud v plném rozsahu odkazuje na odůvodnění napadeného rozhodnutí, které považuje za řádné a věcně správné, ztotožňuje se s ním a bere jej za své. K námitkám, které se netýkají polemiky s žalovaným, se proto městský soud vyjádří pouze obecně (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č.j. 8 Afs 75/2005-130 publikovaný pod č. 1350/2007 Sb. NSS, či rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 7. 2007, č.j. 4 As 11/2006-86, ze dne 29. 5. 2013, č.j. 2 Afs 37/2012-47). K tomu lze ještě uvést, že povinnost posoudit všechny žalobní námitky neznamena, že správní soud je povinen reagovat na každou z dílčí argumentace a tu obsáhle vyvrátit, jeho úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2014, č.j. 7 As 126/2013-19).
- 37 Při posouzení věci vyšel soud z následně uvedené právní úpravy:
- 38 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
 - d) plnění uvedených v § 13 odst. 7 písm. a), b), d) a e) a v § 14 odst. 5.
- 39 Podle § 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu je daňový subjekt mimo jiné povinen předložit důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení.
- 40 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.
- 41 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.

Námítka nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí

- 42 Městský soud v Praze 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. nálezy Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08).
- 43 Tak tomu bylo i v posuzovaném případě. Městský 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 provedené 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 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“ (bod 37 napadeného rozhodnutí). 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.
- 44 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 městského 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.

Účast žalobkyně v podvodném řetězci

- 45 Dále se městský soud zabýval námitkami, jimiž žalobkyně rozporovala závěr žalovaného o její účasti v podvodném řetězci. Soud předně konstatuje, že Soudní dvůr Evropské unie (dále jen „Soudní dvůr EU“) v rámci ustálené judikatury týkající se nároku na odpočet DPH opakovaně dovedl, 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.
- 46 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 Soudního dvora EU 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).
- 47 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 pořízení celé řady fiktivních či pouze formálně nadhodnocených plnění.
- 48 Přeneseno na projednávanou věc, podvodem na DPH nemusí být zasažena přímo transakce mezi Ambrerouge 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 Ambrerouge a prodáno žalobkyní, protože Ambrerouge 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 Ambrerouge 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 Ambrerouge, 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 – viz bod 62 napadeného rozhodnutí).

- 49 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, č.j. 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, č.j. 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.
- 50 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

- 51 Správce daně je povinen prokázat skutečnosti rozhodné pro posouzení skutečného obsahu jednání nebo jiné skutečnosti (§ 92 odst. 5 písm. d) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů – dále jen „daňový řád“), 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.

- 52 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 – 21 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 navyšované o provize v jednotkách až desítkách procent),
neúměrně vysoké ceny služeb oproti jiným poskytovatelům reklamy,
strnulé ceny.

- 53 Městský soud v Praze 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 doměřena daň ve výši 2.042.832 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 výhodu (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.

- 54 Žalobkyně namítá neidentifikaci celého řetězce společností figurujících v prověřované věci správcem daně, tvrdí, že pokud by správce daně uvedl všechny subjekty zapojené do předmětných transakcí, vyšlo by najevo, že ke spáchání podvodu na DPH nedošlo. K tomu městský soud uvádí, že ač není ve zprávě o daňové kontrole zakresleno schéma zahrnující též ostatní subjekty (str. 4 zprávy o daňové kontrole ze dne 24. 8. 2020), jejich účast byla v daňovém řízení v prvním stupni řádně zjištěna a zohledněna, což vyplývá nejen ze

spisového materiálu, ale též ze zprávy o daňové kontrole samotné (viz například část „Popis účastníků řetězce na str. 4 a násl.), kde správce daně zahrnuje do řetězce všechny dotčené subjekty a podrobně popisuje a vyhodnocuje jejich vzájemné vztahy a prokazuje míru jejich zapojení do podvodu na DPH. Identifikace celého řetězce tak ze zprávy o daňové kontrole jednoznačně vyplývá, byť zakreslené schéma zahrnuje pouze dva nejvýznamnější články pro posuzované zdaňovací období. V podrobnostech městský soud odkazuje na odůvodnění napadeného rozhodnutí (bod 92), kde žalovaný obdobnou námitku vypořádal v rámci odvolacího řízení, a s nímž se soud ztotožňuje, neboť jej pokládá za správné.

- 55 Žalobkyně dále namítá, že chybějící daň mohla být zapříčiněna znemožněním podat daňové přiznání v důsledku zadržení L. S. orgány činnými v trestním řízení. I tato námitka byla vznesena v odvolacím řízení a žalovaný ji řádně vypořádal v bodu 93 napadeného rozhodnutí. Městský soud na něj odkazuje a doplňuje, že závěry o podvodném jednání v řetězci nejsou v posuzované věci opřeny o pouhé (samotné) neodvedení daně, ale jsou doplněny o řadu dalších nestandardních okolností (k tomu viz výše v odůvodnění tohoto rozsudku), které ve svém souhrnu spolehlivě svědčí o tom, že daň byla neodvedena v důsledku podvodného jednání. Námitce proto soud nemůže přisvědčit.

Objektivní okolnosti svědčící o účasti žalobkyně na daňovém podvodu

- 56 Jde-li o subjektivní stránku, tzv. zavinění účasti na podvodných obchodech, žalovaný musí prokázat, že existují objektivní okolnosti, které svědčí o tom, že žalobkyně o podvodném charakteru obchodů věděla nebo mohla a měla vědět.
- 57 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. jednají 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, č.j. 6 Afs 156/2014-47, *Lia Fail company*; nebo ze dne 30. 1. 2018, č.j. 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 zavinění účasti daňového subjektu na podvodu na DPH.
- 58 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 nespolečně pracovala. 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 žalovaného. 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 Ambrouge, 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 žalovaného 8 až 10 x). Takto bezprecedentní navýšení ceny nemůže být vysvětleno ani poskytnutím „komplexních“ (dle charakteru doplňkových) služeb, které žalobkyně specifikovala tak, že šlo o zajištění nosiče a pořízení dokumentace. Tvrzení o kompletních 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 až 1000 %, jako tomu bylo v posuzovaném případě. Pak by se již nedalo hovořit o navýšení ceny s ohledem na kompletní služby, protože tímto doplňkem dalších služeb by v takovém případě nutně byly samy reklamní služby.

- 59 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 žalovaného obstarat si důkazní materiály.
- 60 V této souvislosti je zcela nepřipadný argument žalobkyně, že žalovaný nezpochybnil 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 osmi až desetinásobek. 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.
- 61 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 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. Soud tedy nevyslyšel dílčí žalobní námitku, v níž žalobkyně upozorňuje, že daňové orgány nekonstatovaly nezákonnost transakcí u konečného odběratele BPA,

přestože se dle žalobkyně rovněž jednalo o součást řetězce a předmětem obchodování byla stejná plnění. Jednotlivé skutečnosti je totiž třeba vždy hodnotit v kontextu obchodních vztahů toho kterého posuzovaného daňového subjektu. U jiného subjektu například nemusí být prokázána absence dobré víry, že se neúčastní podvodu na DPH, atp. V posuzované věci je podstatné, že žalovaný se účastí společnosti BPA v řetězci náležitě zabýval, což vyplývá z obsahu daňového spisu. Ve vztahu k žalobkyni pak soud neshledává vadnou situaci, kdy žalovaný neshledal porušení povinnosti u odběratele BPA.

- 62 Městský soud v Praze dále uvádí, že 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 D. S. jí sdělil, že žalobkyni požadované služby poskytnout nemůže, protože není „reklamní agenturou“, a dále ji odkázal na společnosti Medea, GroupM, Star.Com a Praha Production. Soud tedy konstatuje, že z výpovědi D. S. skutečně nevyplývalo, 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.
- 63 Městský 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 žalovaný v řízení netvrdil, že by žalobkyně nakupovala reklamní plnění ceny neobvyklé. Jeho 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. 25 napadeného rozhodnutí „*správce daně není cena obvyklá rozporována. Odvolatel měl navázány ověřené obchodní vztahy s dodavateli, kteří mu poskytovali šetřené reklamní služby mnohonásobně levněji, přesto tyto reklamní služby přijal bez racionálního ekonomického opodstatnění od nového neznámého dodavatele Ambrerouge s několikanásobným cenovým navýšením. Odvolací orgán na s ohledem na výše uvedené za to, že znalecký posudek nelze osvědčit jako důkaz o standardnosti šetřených obchodních transakcí, neboť jeho předmětem zkoumání byla cena obvyklá, která nebyla prvostupňovým správcem daně rozporována.*“ (bod 79 napadeného rozhodnutí). Městský soud v Praze se s uvedeným závěrem ztotožňuje a konstatuje, že nadto je nutno si uvědomit, že mnohonásobné navýšení ceny oproti vlastním stálým dodavatelům bylo pouze jedním ze střípků celé mozaiky skutečností, které žalovaného 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 popsánymi skutečností. S ohledem na to závěry žalovaného ve vztahu k žalobkyni předloženému znaleckému posudku ob stojí.

- 64 Městský soud současně neshledal, že by žalovaný jakkoliv dezinterpretoval výpověď L. S. Žalovaný 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 Janovskou), tudíž jsem rozpočet nepředávala. Poté jsme sepsali smlouvu. Ceny za uvedená reklamní plnění byly stanoveny na základě objednávek. Faktury jsem osobně předávala jednatelce paní Janovské. Na pokyn paní Janovské jsem předávala určité finanční obnosy (přesné částky si již nevzpomínám) z fakturovaných částek, po předchozím seznámení panu Davidovi (na příjmení si již nevzpomínám).“ L. 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. společnosti 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 Davidovi (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 Janovské“.
- 65 Soud nemohl přisvědčit žalobní argumentaci namítající nepravdivost výpovědi svědkyně L. S. o předávání finančních prostředků v hotovosti. Argument, že platební styk prokazatelně probíhal bezhotovostním převodem, není způsobilý zpochybnit existenci paralelních hotovostních plateb, když v daňovém řízení bylo spolehlivě prokázáno, že z účtu Ambrerouge byly na pokladně banky vybírány milionové částky (k tomu blíže viz bod 53 napadeného rozhodnutí).
- 66 Pokud tedy žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že z výpovědi L. 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 L. S. na příkaz jednatelky žalobkyně L. T. J. dále předávány pravděpodobně D. S. Žalovaným uvedené skutečnosti ze shora citovaných odpovědí svědkyně při výpovědi před žalovaným jednoznačně vyplývají.
- 67 Namítá-li žalobkyně, že dodavatel Ambrerouge zajišťoval pro žalobkyni komplexní služby, tudíž stanovené ceny nebyly neobvyklé, uvádí soud, že z obsahu správního spisu toto tvrzení nevyplývá, neboť žalovaný zjistil pouhé přefakturování zdanitelných plnění přijatých od společnosti LED MULTIMEDIA, a žalobkyně své tvrzení v daňovém řízení neprokázala. Soud uzavírá, že se ztotožňuje se závěrem žalovaného, že jednatelka žalobkyně si vzhledem ke svým profesním zkušenostem a také faktu, že nakupovala

shodné reklamní služby od stejných subdodavatelů, musela být neobvyklého cenového navýšení vědoma.

- 68 S ohledem na shora popsané okolnosti městský soud konstatuje, že bylo shromážděno dostatečné množství důkazů, které prokazují, že obchodní transakce prováděné žalobkyní probíhaly za podmínek krajně neobvyklých a nelogických. Logickým závěrem žalovaný 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.
- 69 Městský soud v Praze souhrnně uvádí, že žalobkyně v posuzovaném okruhu žalobních námitek brojí proti jednotlivým objektivním okolnostem, a to způsobem, kdy poukazuje na jednotlivosti a vytrhává skutková zjištění z kontextu. Objektivní okolnosti ovšem nelze posuzovat izolovaně, naopak je nutné je vnímat v souhrnu ve vzájemném kontextu, kdy teprve ucelený souhrn těchto okolností může mít dostatečnou vypovídající schopnost o povědomí daňového subjektu o podvodu na DPH. Takto žalovaný v posuzované věci postupoval a soud nemá proti jeho zjištění a závěrům z nich učiněných žádných námitek.

Učinění nezbytných opatření k zamezení účasti na daňovém podvodu

- 70 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. V posuzované věci tak bylo na žalobkyni, aby prokázala, že přijala dostatečné opatření k zabránění účasti na daňovém podvodu identifikovaným žalovaným.
- 71 Poslední část argumentace žalobkyně, vztahující se k její účasti na daňovém podvodu, spočívá v tvrzení, že byla v dobré víře, protože dodavatele (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 dodavatele 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 jí 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 jí byli schopni popřít 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. Této skutečnosti měla preventivní opatření přizpůsobit a být při jeho prověřování mnohem důslednější.
- 72 Žalobkyně namítá, že svého dodavatele ověřila na internetu, ve veřejných rejstřících, ověřila jeho spolehlivost a technické zázemí atd., a že žalovaný nedostatečně specifikoval nedostatečnost přijatých opatření a neuvedl, co měla žalobkyně učinit a neučinila. Městský

soud však má po zhodnocení daných skutečností za to, že žalovaný v napadeném rozhodnutí přílehavě popsal, z jakých důvodů považuje opatření přijatá žalobkyní za formální a nedostačující. Ověření, že dodavatel je registrován jako plátce DPH, ověření zápisu v ostatních veřejných rejstřících či platba na zveřejněný účet dodavatele nelze považovat za zjišťování faktické situace obchodního partnera; jedná se o základní předpoklady k možnosti odpočtu daně, nikoli o ověření skutečného charakteru činnosti obchodního partnera. K tomu soud odkazuje zejména na bod 100 napadeného rozhodnutí, v němž žalovaný postup žalobkyně komplexně zhodnotil. Žalovaný, a shodně s ním i městský soud, dále upozorňuje na pomínutí takových skutečností, jako je sídlo dodavatele na virtuální adrese, nezveřejnění účetní rozvahy v minulosti a tudíž nezjistitelnost jeho majetkových poměrů a výsledků hospodářské činnosti atd. Městský soud k žalobní námitce doplňuje, že ověření dodavatele nahlédnutím na webové stránky nelze samo o sobě považovat za přijetí opatření, kterým by své účasti na podvodu zabránila. Proto soud nepovažoval doplnění dokazování o existenci webových stránek v rozhodné době za potřebné, a z důvodu nadbytečnosti jej neprováděl. Ostatně, při přezkoumání napadeného rozhodnutí soud nutně vychází především z obsahu správního spisu, neboť jeho povinností je mj. posoudit, zda skutkový stav, který vzal správní orgán za základ napadeného rozhodnutí, je se správním spisem v souladu a zda v něm má oporu (ust. § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s.).

- 73 Městský soud přitom připomíná, že vymezené skutečnosti je třeba posuzovat ve svém souhrnu, neboť i když jednotlivé skutečnosti samy o sobě nemusí působit „závadně“, při jejich vzájemném propojení se teprve stanou důkazem rizika (srov. např. rozsudky ze dne 29. 1. 2015, č.j. 8 Afs 25/2012-351, odst. 261, nebo ze dne 29. 3. 2012, č.j. 5 Afs 7/2011-619).
- 74 Městský soud nemohl přisvědčit žalobní námitce, že by ze strany žalovaného chyběla úvaha o hodnocení žalobkyní přijatých opatření. Úvaha je zcela detailně popsána zejména na str. 47 až 51 zprávy o daňové kontrole, jejíž odůvodnění ve smyslu ust. § 147 odst. 4 daňového řádu nahrazuje odůvodnění prvostupňového rozhodnutí. To pak tvoří z hlediska soudního přezkumu jeden celek s napadeným rozhodnutím (viz např. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 10. 2004, č.j. 5 Afs 16/2003-56, publikováno pod č. 534/2005 Sb. NSS, nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 12. 2007, č.j. 4 As 48/2007-80), a také v něm je úvaha řádně predestřena na str. 27 a násl. napadeného rozhodnutí, jakož i v bodu 100 napadeného rozhodnutí. Závěry žalovaného plně korespondují s obsahem spisového materiálu. Pouhý nesouhlas žalobkyně se závěrem, jaký žalovaný učinil, a se způsobem, jakým se v této souvislosti vypořádal s námitkami vznesenými v odvolacím řízení, neznamená nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí pro absenci odůvodnění.
- 75 Městský soud dále uvádí, že není povinností správních orgánů domýšlet v daňovém řízení všechna myslitelná opatření a adresně daňovému subjektu doporučovat, jaká konkrétní opatření mohla být v jeho případě přijata k zamezení jeho účasti na podvodu na DPH (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu č.j. 9 Afs 194/2017-34 ze dne 24. 5. 2018 a č.j. 10 Afs 206/2020-41 ze dne 20. 1. 2021). Žalobní výtky, že žalovaný takto nepostupoval, proto není opodstatněná.

Námitka nesprávného vedení odvolacího spisu

- 76 Žalobkyně namítá nesprávné vedení odvolacího spisu, postupné a nesprávné doplňování spisového materiálu prvostupňovým správcem daně.
- 77 Městský soud v Praze k tomu nejprve uvádí, že správní spis shledal z administrativního hlediska vedený formálně bezchybně. Spis je řádně členěn, listiny jsou náležitě označeny a řádně žurnalizovány, standardním způsobem roztríděny. Také spisový přehled (soupis písemností) je řádný a podle všeho náležitě odpovídá jednotlivým písemnostem ve spisu zařazeným. Soud neshledal žádnou nesrovnalost jako chaotičnost spisu, nesprávné označování písemností, neúplná evidence listin, nesprávné číslování atp. Městský soud tak konstatuje, že způsob vedení spisu žalovaným plně vyhovuje požadavkům ust. § 64 až § 66 daňového řádu, kde je obsažena relevantní právní úprava vztahující se na vedení spisu.
- 78 Nadto soud uvádí, že nesprávné vedení spisu by mohlo být důvodem pro zrušení napadeného rozhodnutí pouze v případě, že by daňovými orgány zjištěný skutkový stav, který byl základem jejich rozhodnutí, neměl v daňovém spisu oporu [srov. § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s.] či by v důsledku nesprávného vedení spisu došlo k podstatnému porušení ustanovení o řízení před správním orgánem a toto by mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé [srov. § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s.]. Důvodnými tak námitky žalobkyně mohly být pouze tehdy, pokud by žalobkyní tvrzené nedostatky ve vedení spisu byly natolik závažné, že mohly mít vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci samé. Jinými slovy, žalobní námitka nesprávného vedení odvolacího spisu by mohla být důvodná jen tehdy, byly-li by žalobkyní konkrétně vytčené nedostatky vedení daňového spisu způsobilé zkrátit práva žalobkyně tak, že by to atakovalo zákonnost napadeného rozhodnutí. Žádnou takovou skutečnost městský soud neshledal a žalobkyně žádnou konkrétní nesrovnalost, až na jedinou výjimku, s níž se soud vypořádá v následujícím bodu odůvodnění tohoto rozsudku, nenamítala, ani neuváděla, že by jí způsob vedení spisu nějak komplikoval nahlížení do něj či jí bránil v řádném uplatnění odvolacích argumentů.
- 79 Žalobkyně v souvislosti s námitkou vadného vedení správního spisu poukázala na konkrétní listiny předložené v prvostupňovém řízení společností BigMedia na základě Výzvy k poskytnutí informací ze dne 12. 1. 2018, jež podle ní nebyly obsaženy v odvolacím spisu (smlouva o poskytování obchodních a mediálních služeb, objednávky a vystavené faktury, kdy právě z faktur bylo možno zjistit původ rozporované tabulky). Naznačila tak, že žalovaný neměl k dispozici kompletní spisový materiál. Absenci listin žalobkyně dovodila z toho, že žalovanému dle odůvodnění napadeného rozhodnutí nebyly zřejmé skutkové okolnosti, které ze zmíněných listin vyplývají.
- 80 Městský soud k tomu uvádí, že rozporované listiny v odvolacím spisu dohledal, tyto je možné identifikovat v části spisu obsahující doplnění spisového materiálu v odvolacím řízení, dle soupisu listin, kde jsou označeny jako „Písemnosti vztahující se k BigMedia, spol. s r.o.“ Z obsahu spisu vyplývá, že listiny byly žalovanému doručeny v e-mailu správního orgánu 1. stupně dne 18. 6. 2021 a zahrnují Výzvu k poskytnutí informací ze dne 12. 1. 2018, odpověď společnosti BigMedia ze dne 17. 1. 2018, čtyři faktury, objednávku, smlouvu o poskytování obchodních a mediálních služeb včetně přílohy a obchodních podmínek.

- 81 Soud pochopitelně nemá jak ověřit, že spisový materiál, který mu byl předložen žalovaným, se nachází v totožném stavu, v jakém byl přeložen žalobkyni k nahlédnutí. Městský soud nicméně zdůrazňuje, se po podrobném seznámení se s celým daňovým spisem nenalezl žádnou indicii, která by nasvědčovala, že by bylo v mezidobí mezi nahlédnutím žalobkyně do spisu a předložením spisu městskému soudu se spisovým materiálem jakkoli manipulováno či byl spis dodatečně upravován nebo doplňován. Soud tak nemá žádný důvod pochybovat, že listiny, které jsou ve správním spisu založeny, představují právě tu dokumentaci, z níž žalovaný při vypořádání odvolacích námitek vycházel. Žalobkyní předestřené spekulativní tvrzení, že žalovaný neměl k dispozici předmětné listinné dokumenty, tak není způsobilé vyvolat na straně soudu pochybnost o úplnosti spisového materiálu. Žalobkyně pak ani netvrdí, jaký vliv by mohla absence těchto listin mít na zákonnost napadeného rozhodnutí, a ani soud žádný takový vliv neshledává. Žalovaný v napadeném rozhodnutí otázku navyšování cen uceleně vysvětlil, logicky a přesvědčivě odůvodnil, na jakých závěrech jeho argumentace stojí, vyvrátil odvolací námitky, a případné nevypořádání se s doklady ověřujícími ceny „last-call“ nabídky nemůže argumenty žalovaného zvrátit.
- 82 Městský soud dále přisvědčuje žalobkyni, že spisový materiál nebyl v průběhu odvolacího řízení žalovanému postoupen v úplnosti a byl ze strany správního orgánu 1. stupně doplňován o důkazní prostředky, ze kterých prvostupňový správce daně vycházel. Doplněná e-mailová korespondence a listiny k ní připojené jsou přílohou písemnosti č. j. 27299/21/5300-22441-712709 ze dne 14. 7. 2021, jsou založeny ve spisu v samostatně svázané složce. Jednotlivé e-maily pak obsahují označení i čísla jednacích jednotlivých zasílaných písemností. Je tedy zcela zjevné, jaké písemnosti byly odvolacímu orgánu touto formou postoupeny správním orgánem 1. stupně. Pochybení správce daně tak bylo v posuzované věci zhojeno v souladu s ust. § 115 dst. 1 daňového řádu.
- 83 K námitce nečinnosti správních orgánů v průběhu odvolacího řízení městský soud uvádí, že žalobkyní vytčená nečinnost nemá vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, nadto se jí žalobkyně mohla bránit prostředky ochrany proti nečinnosti dle ust. § 38 daňového řádu, což, jak vyplývá z obsahu správního spisu, neučinila.
- 84 Městský soud v Praze na tomto místě odkazuje na smysl správního soudnictví, jímž je náprava vad, jež mohly mít vliv na zákonnost rozhodnutí, nikoliv libovolných nesrovnalostí, které účastník řízení identifikuje.
- Další dílčí námitky vznesené žalobkyní*
- 85 Žalobkyně v replice k vyjádření žalovaného konstatovala, že nebyla shledána trestněprávní rovina u jednatelky žalobkyně. K tomu Městský soud v Praze uvádí, výsledky trestního řízení nevypovídají ničeho o možných podvodných jednáních na DPH v dané věci a nevyvrací závěr, že o podvodných jednáních žalobkyně minimálně mohla a měla vědět. Daňový podvod, resp. jeho účast na něm, důsledkem čehož je odepření nároku na odpočet daně uhrazené na vstupu, je soudní konstrukcí, kdy judikatura Soudního dvora EU jako 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, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám. Námitka proto není důvodná.

- 86 Dále žalobkyně namítla, že zneprístupněním vyhledávací části spisu bylo porušeno její právo na řádnou obhajobu. K tomu městský soud uvádí, že do vyhledávací části spisu daňový subjekt zásadně oprávněn nahlédnout není. Je mu toliko umožněno nahlédnout do soupisu písemností obsažených ve vyhledávací části spisu, aniž by byl patrný obsah jednotlivých písemností (ust. § 66 odst. 2 daňového řádu). Nahlédnout do vyhledávací části spisu může daňový subjekt jen v odůvodněných případech, kdy je to nutné pro další průběh řízení, za podmínky, že tím není ohrožen zájem jiného daňového subjektu nebo jiných osob zúčastněných na správě daní anebo cíl správy daní (ust. § 66 odst. 3 daňového řádu). Městský soud v Praze je toho názoru, že v posuzované věci vyhledávací část spisu neobsahuje takové podklady, jejich neznalost žalobkyní by mohla mít vliv na její právo seznámit se s materiálním podkladem pro rozhodnutí. Důkazní povinnost, kterou žalobkyně v řízení měla, se týkala výhradně její činnosti, žalobkyni tak musel být znám skutkový podklad i bez znalosti vyhledávací části spisu, a nezpřístupnění této neveřejné části spisu nemohlo mít na unesení důkazního břemene vliv. Ani tato vznesená námitka proto není důvodná.
- 87 Žalobkyně dále nesouhlasila s výpovědí L. S., poukázala na její nedostatky a zpochybnila její důkazní hodnotu i z důvodu, že se jednalo o prostředek obhajoby L. S., která tudíž nebyla povinna vypovídat pravdivě. Namítla také, že žalovaný přehlédl nedostatky ve výpovědi D. S. a namísto společnosti LED MULTIMEDIA označil za deliktní článek právě žalobkyni. K tomu městský soud uvádí, že žalovaný v řízení nevycházel pouze z předmětných výpovědí L. S. a D. S. a jejich obsah neposuzoval izolovaně, ale provedl rozsáhlé dokazování, v němž zjistil, že posuzované obchodní transakce neodpovídaly podmínkám, které jsou typické a v obchodním prostředí běžné pro subjekty, které se snaží dosahovat ekonomického zisku. Indicie, které žalovaný zjistil, soud hodnotí jako zjevné indicie svědčící o účasti žalobkyně na daňovém podvodu. Všechny žalovaným zjištěné a výše popsané nestandardnosti (jako i objektivní okolnosti) mají oporu ve spisovém materiálu a ve svém souhrnu prokazují skutečnost, že předmětný obchodní řetězec, jehož byla žalobkyně součástí, byl zasažen podvodem na DPH. Obě žalobkyní zpochybněné výpovědi žalovaný řádně zhodnotil s přihlédnutím k důkazům ostatním, a lze konstatovat, že jejich obsah tvoří s ostatními zohledněnými skutečnostmi vzájemně propojený, logický řetězec důkazů. V řízení nevyšlo najevo nic, co by obsah výpovědí zpochybnilo. Žalovaný proto nepochybil, pokud obsah výpovědí vzal za věrohodný.
- 88 Dále žalobkyně upozornila, že v časově přecházejících zajišťovacích příkazech správce daně identifikoval ztracenou daň u prvního článku řetězce, tj. u Praha Production Servis s.r.o., přímého dodavatele Ambrouge, zatímco v projednávané věci v prvostupňovém řízení správce daně původně popsaný řetězec redukoval na pouhé dva články, a to Ambrouge a žalobkyni, a žalovaný v odvolacím řízení rozšířil řetězec o nové články, kde ovšem již nefiguruje původně jediný článek s chybějící daní (missing trader), a to společnost Praha Production Servis s.r.o. K tomu městský soud uvádí, že se s věcí týkají se zajišťovacích příkazů seznámil prostřednictvím vlastní úřední činnosti, neboť zajišťovací příkazy byly napadeny správní žalobou, která byla projednávána Městským soudem v Praze pod sp.zn. 3 Af 35/2017. Městský soud k této žalobní námitce poznamenává, že se z povahy věci primárně týká jiných zdaňovacích období než žalobou napadených. Přesto soud alespoň obecně uvádí, že zajišťovací a nalézací řízení i přes svou návaznost nemají stejný charakter, jde o samostatná řízení, která se liší tím, co, a v návaznosti na to i jak, se dokazuje. Zajišťovací příkaz je předstižným rozhodnutím, a není tedy reálné, aby finanční orgány

vycházely z úplného zjištění veškerých okolností. Při vydávání zajišťovacího příkazu není třeba obsírně prokazovat skutečnosti, které se z povahy věci týkají stanovení daně samotné, avšak nepodmiňují nutně existenci odůvodněné obavy ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu. Pro vydání zajišťovacího příkazu je totiž významná samotná účast daňového subjektu na podvodném řetězci, tj. účast, která potenciálně může založit budoucí doměření daně. Z uvedeného plyne, že není vyloučeno (a v praxi to ani není nijak neobvyklé), dospěje-li žalovaný v nalézacím řízení v rámci jím prováděného dokazování při identifikaci podvodného řetězce k jiným skutečnostem, jako tomu bylo v posuzovaném případě.

Závěr a náklady řízení

- 89 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.
- 90 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). Připadne-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 15. srpna 2023

JUDr. Ladislav Hejtmánek v. r.

Shodu s prvopisem potvrzuje X. X.

předseda senátu