



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Gabriely Bašné a soudců Mgr. Ondřeje Hrabce a Mgr. Kateřiny Kozákové ve věci

žalobkyně: **Bohemian Marketing & Promotion a. s. v likvidaci**, IČO: 25069764
se sídlem Na Poříčí 1046/24, Praha 1 – Nové Město

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
se sídlem Masarykova 427/31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 3. 2022, č. j. 8258/22/5300-21444-712211

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 3. 2022, č. j. 8258/22/5300-21444-712211, **se ruší** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení o žalobě v celkové výši 3 000 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Základ sporu

1. Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) dodatečnými platebními výměry ze dne 6. 11. 2020, č. j. 8198766/20/2001-52523-106373, a č. j. 8198953/20/2001-52523-106373, doměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

období duben a září 2017 v celkové výši 2 940 000 Kč a současně žalobkyni uložil povinnost uhradit penále z doměřené daně v celkové výši 588 000 Kč. Platebními výměry ze dne 6. 11. 2020, č. j. 8199316/20/2001-52523-106373, č. j. 8199429/20/2001-52523-106373, č. j. 8199515/20/2001-52523-106373, a č. j. 8199607/20/2001-52523-106373, pak správce daně vyměřil žalobkyni DPH za zdaňovací období květen až srpen 2017 v celkové výši 11 346 984 Kč. Proti shora uvedeným platebním výměrům podala žalobkyně odvolání, o němž rozhodl žalovaný tak, že odvolání žalobkyně zamítl a platební výměry potvrdil. Proti tomuto rozhodnutí (označeno v záhlaví tohoto rozsudku) žalovaného brojí žalobkyně podanou žalobou.

2. Finanční úřad pro Pardubický kraj zahájil dne 20. 3. 2018 daňovou kontrolu na DPH, a to za zdaňovací období duben a září 2017 v neomezeném rozsahu a za zdaňovací období květen až srpen 2017 v rozsahu prověření oprávněnosti žalobkyní uplatněného nároku na odpočet DPH z deklarovaných přijatých zdanitelných plnění od společnosti YANGAMES PROMOTION a. s., DIČ: CZ04244079, a KAMO AGENCY s. r. o., DIČ: CZ04182235. Na základě provedeného šetření dospěl Finanční úřad pro Pardubický kraj k závěru, že v případě zdanitelných plnění přijatých od těchto společností uplatnila žalobkyně nárok na odpočet DPH v rozporu se smyslem a účelem směrnice Rady č. 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006, o společném systému DPH, když byly tyto obchodní transakce zasaženy podvodem na DPH, o němž žalobkyně vědět měla a mohla, a zároveň nepřijala taková preventivní opatření, která od ní mohla být rozumně vyžadována, aby zajistila, že přijetí plnění nepovede k účasti na daňovém podvodu. Z uvedeného důvodu správce daně nárok na odpočet DPH u těchto přijatých zdanitelných plnění neuznal a vydal odvoláním napadené platební výměry.

II. Obsah žaloby, vyjádření žalovaného a následující podání

3. Městský soud v Praze (dále jen „městský soud“) předesílá, že s ohledem na velmi obsáhlou žalobní argumentaci níže vymezuje pouze ve stručnosti okruhy žalobních námitek a jejich základní smysl.
4. **Žalobkyně** předně namítá nesprávnost a nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí, neboť správní orgány neunesly své důkazní břemeno a existenci daňového podvodu ve vztahu ke zdanitelným plněním přijatým žalobkyní od společností YANGAMES PROMOTION a. s. a KAMO AGENCY s. r. o. za zdaňovací období duben až září 2017 neprokázaly. Závěr žalovaného není v této otázce jednoznačný a nabízí dva možné výklady, kdy buď došlo k narušení daňové neutrality u některého konkrétního článku detekovaného řetězce, nebo došlo k narušení daňové neutrality u všech článků tohoto řetězce. Správce daně má povinnost jednoznačně identifikovat řetězec, v němž k daňovému podvodu došlo, a stejně tak článek řetězce, u něhož byla ztráta daně zjištěna, proto nelze akceptovat stav, kdy správce daně sice detekuje řetězec, avšak jednoznačně neurčí místo ztráty daně, které musí být určeno nade vší pochybnost, a musí se týkat pouze jediného článku v řetězci. V této souvislosti považuje žalobkyně za nesprávné rovněž závěry žalovaného ohledně ztráty daně v rámci daňového podvodu, když ke ztrátě daně musí dojít ve zdanitelném období, ve kterém předmětná zdanitelná plnění fakticky proběhla. V opačném případě by totiž daňový podvod vznikl až několik let poté, co byla jím zasažená zdanitelná plnění fakticky realizována. Společnosti YANGAMES PROMOTION a. s. a KAMO AGENCY s. r. o. proto nemohou být místem ztráty daně ve vztahu k žalobkyní přijatým zdanitelným plněním, která jsou předmětem nyní posuzované věci, neboť v tu dobu byly obě společnosti pro správce daně kontaktní, podávaly daňová přiznání a pravděpodobně si plnily své daňové

povinnosti. Rovněž žalobkyně rozporuje závěry žalovaného týkající se samotné existence podvodu na DPH, kdy nutnou podmínkou pro konstatování daňového podvodu je i definování nestandardních okolností podvodem zasažených transakcí. K nim však žalovaný fakticky uvedl pouze tvrzení o přeprodávání reklamního prostoru. Tvrzení žalovaného ohledně podstaty plnění předcházejících přímým dodavatelům žalobkyně a nedůvodné přeprodávání jednoho plnění bez jakéhokoliv zásahu do něj ze strany jednotlivých článků řetězce však považuje žalobkyně za ryze spekulativní a nepodložené, které nemůže existenci daňového podvodu řádně prokázat.

5. Žalobkyně dále namítá nepřezkoumatelnost rozhodnutí ohledně úvah žalovaného týkajících se objektivních okolností, které ve svém souhrnu svědčí o tom, že žalobkyně věděla, nebo mohla a měla vědět, že se porízením či přijetím plnění zapojí do úniku na DPH. Žalobkyně nesouhlasí se závěry žalovaného ohledně účelu zakládání tzv. ready-made společností, obchodní historie společností YANGAMES PROMOTION a. s. a KAMO AGENCY s. r. o., vymezení předmětu podnikání těchto společností a nezakládání účetních závěrek do sbírky listin v obchodním rejstříku, když standardní je v současnosti naopak nezakládání těchto dokumentů. Dále žalobkyně brojí proti hodnocení žalovaného týkajícího se veřejné prezentace ekonomické činnosti společností YANGAMES PROMOTION a. s. a KAMO AGENCY s. r. o., zejména pak proti úvahám žalovaného ohledně obsahu internetových stránek, dále skutečnosti, že jmenované společnosti mají v obchodním rejstříku zapsané virtuální sídlo a nemají v živnostenském rejstříku zapsané provozovny, nemají žádné zaměstnance a jsou personálně propojeny. K posledně uvedenému žalobkyně poukázala na to, že paní S. a pana S. pojí dlouhodobý vztah a stejný zájem v oblasti propagace bojových sportů. Za nesprávné a nepřezkoumatelné považuje žalobkyně rovněž závěr žalovaného ohledně nedbalého přístupu žalobkyně k dokumentaci týkající se vzájemné obchodní spolupráce, konkrétně daňových dokladů a vymezení plnění ve smlouvě uzavřené se společností YANGAMES PROMOTION a. s. oproti smlouvě uzavřené se společností KAMO AGENCY s. r. o. Žalovaný v této souvislosti nevzal v potaz podstatu jednotlivých smluv, když v případě společnosti YANGAMES PROMOTION a. s. se jednalo o rámcovou smlouvu a u společnosti KAMO AGENCY s. r. o. se jednalo o smlouvu na konkrétní akci v podobě Carp marathonu Praha. Žalobkyně se dále zásadně ohrazuje proti nařčení z důkazní nouze, neboť žalovanému je dobře známo, že žalobkyně v danou dobu nedisponovala výpočetní technikou ani žádnou dokumentací týkající se spolupráce s oběma společnostmi, a to z důvodu zajištění těchto prostředků policejním orgánem v rámci trestního řízení počátkem března 2019. V neposlední řadě brojí žalobkyně proti závěrům žalovaného stran významu společností YANGAMES PROMOTION a. s. a KAMO AGENCY s. r. o. coby nových dodavatelů žalobkyně, nestandardnosti ceny sjednané se společností YANGAMES PROMOTION a. s., poukazu na dosaženou ztrátu z titulu reklamních plnění na akcích bojových sportů, absence zmapování trhu a výběru z více nabídek. Žalobkyně má za to, že žalovaný poukázal pouze na obecné znaky, které v rámci jeho praxe doprovázejí společnosti zapojené do daňového podvodu, avšak učinil tak bez jakékoliv vazby na reálné prostředí, v němž předmětná zdanitelná plnění proběhla.
6. Žalobkyně nesouhlasí ani se závěry žalovaného týkající se přijetí opatření k zamezení účasti žalobkyně na daňovém podvodu, neboť tyto považuje za rozporné a nekompletní. Za nesprávné považuje žalobkyně zejména hodnocení žalovaného ohledně prověření společností YANGAMES PROMOTION a. s. a KAMO AGENCY s. r. o. ve veřejných rejstřících, hodnocení účelu osobní účasti statutárního zástupce žalobkyně Ing. Antonína Charouze na akcích bojových sportů před navázáním spolupráce se společností

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

YANGAMES PROMOTION a. s. a rovněž pak i hodnocení svědeckých výpovědí P. K. a P. L. Žalovaný dále neprovedl žalobkyní navrhané důkazní prostředky v podobě výslechu svědků, jež měli realizaci opatření žalobkyně v praxi popsat. Jednalo se přitom o svědky různého zaměření, kteří se přímo či nepřímě dotýkali oblasti bojových sportů a je proto zřejmé, že šetření žalobkyně bylo skutečně rozsáhlé, komplexní a netýkalo se výhradně společnosti YANGAMES PROMOTION a. s. Žalobkyně má za to, že správní orgány postupovaly ve věci posouzení opatření přijatých žalobkyní za účelem zamezení účasti na daňovém podvodu v rozporu s platnou judikaturou, když tato opatření bagatelizovaly, účelově vybíraly z důkazních prostředků a tyto hodnotily výhradně způsobem podporujícím závěr o nutnosti doměření daně. Žalobkyně zároveň ke všem namítaným skutečnostem postrádá správní úvahu žalovaného, resp. správce daně, která je vedla k závěrům uvedeným v napadeném rozhodnutí a dodatečných platebních výměrech.

7. Žalobkyně napadá rovněž způsob, jakým žalovaný v napadeném rozhodnutí vypořádal její odvolací námitky. Žalovaný učinil nesprávné závěry týkající se přeprodávání reklamních plnění v řetězci, konkrétně nesprávně vyhodnotil výpověď zplnomocněného zástupce společnosti Troutinvest s. r. o. pana S., virtuální povahy sídla společnosti KAMO AGENCY s. r. o. a zmapování trhu žalobkyní před navázáním obchodní spolupráce se společností YANGAMES PROMOTION a. s.
8. **Žalovaný** ve svém vyjádření k žalobě s odkazem na konstantní judikaturu uvedl, že není povinností soudu, potažmo ani správního orgánu reagovat na každý dílčí argument uplatněný v odvolání a ten obsáhle vyvracet, neboť úkolem přezkoumání napadeného rozhodnutí je uchopit obsah a smysl argumentace a vypořádat se s ní. Těmto požadavkům žalovaný v napadeném rozhodnutí dostal, když se námitkami žalobkyně zabýval v bodech 114 až 142 napadeného rozhodnutí. Žalovaný má za to, že žalobkyně tvrdí nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí s trochou nadsázky ve všem, reálně však netvrdí ničeho konkrétního a pouze doufá ve způsobilost některé z námitek.
9. K námitce žalobkyně týkající se absence identifikace článku řetězce, u něhož byla zjištěna chybějící daň, žalovaný uvedl, že ve všech předmětných zdaňovacích obdobích bylo identifikováno narušení daňové neutrality u společnosti Troutinvest s. r. o. a společnosti YANGAMES PROMOTION a. s. Výhradně ve zdaňovacím období červenec 2017 pak bylo narušení daňové neutrality identifikováno u společnosti KAMO AGENCY s. r. o., výhradně ve zdaňovacím období srpen a září 2017 u společnosti Celtic Sun s. r. o., výhradně ve zdaňovacím období červenec až září 2017 u společnosti CAMPUS VINIUM s. r. o. a výhradně ve zdaňovacím období duben až červenec 2017 u společnosti INVICO s. r. o. Dále z napadeného rozhodnutí jasně vyplývá, že za společnost Troutinvest s. r. o. bylo zjištěno jednání P. S., avšak za danou společnost se pokoušela jednat také společnost ARRANGE s. r. o.
10. Co se týče žalobkyní namítané absence správní úvahy u některých dílčích skutečností, k tomu žalovaný uvedl, že jsou tyto námitky buď bez právní relevance, nebo jimi klade žalobkyně na odůvodnění napadeného rozhodnutí nedůvodné požadavky. Prezentace úvah žalovaného v intencích žalobkyní požadované roviny by vedlo k nabobtnání napadeného rozhodnutí, a naopak bylo méně přezkoumatelné.
11. Namítá-li pak žalobkyně, že jsou například závěry žalovaného týkající se srovnávání reklamního plnění v oblasti bojových sportů s reklamním plněním v oblasti hokeje zcela

nepodloženy důkazními prostředky, k tomu žalovaný uvedl, že takovými vadami napadené rozhodnutí netrpí, neboť náležité právní úvahy podepřené důkazy obsahuje.

12. Ohledně námitky žalobkyně o neprovedení svědeckých výpovědí žalovaný uvedl, že tyto žalobkyně navrhovala za účelem prokázání jejího dotazování se na společnost YANGAMES PROMOTION a. s. a A. S., což prokázáno bylo a nebylo proto důvodné provádět další svědecké výpovědi. Co se týče zmapování trhu, žalovaný na svých závěrech trvá a sama žalobkyně k tomuto v podané žalobě žádné konkrétní skutečnosti neuvádí a nedokládá. Ohledně provedené výpovědi svědka P. K. žalovaný uvádí, že tuto osobu žalobkyně sama navrhovala a při zahájení daňové kontroly ji označila za osobu, jíž se dotazovala na jiné poradatele akcí. Volba této osoby jakožto svědka byla proto ze strany správce daně zcela logická.
13. K námitce nesprávné identifikace podvodu na DPH žalovaný uvedl, že v nyní posuzované věci bylo narušení daňové neutrality shledáno mimo jiné u společností YANGAMES PROMOTION a. s. a KAMO AGENCY s. r. o. (bezprostředních dodavatelů žalobkyně). Je-li třeba dle žalobkyně chybějící daň identifikovat toliko u jednoho článku řetězce, v rámci podvodů na DPH není žádný právní ani faktický důvod, proč by v daném řetězci nemohlo být více daňových subjektů neplnících si zcela nebo zčásti svou daňovou povinnost. K dílčí námitce žalobkyně, že ke ztrátě daně musí dojít ve zdanitelném období, ve kterém předmětná zdanitelná plnění fakticky proběhla, žalovaný uvedl, že konstatování podvodu na DPH je pouze konstatování skutečnosti, jež v minulosti nastala, a důvodem, pro který lze za splnění dalších podmínek odepřít odpočet DPH.
14. Ohledně námitek žalobkyně týkající se nesprávnosti úvah stran objektivních okolností žalovaný uvedl, že žalobkyně realizovala obchodní činnost se subjekty de facto novými, neměly vlastní webovou prezentaci, svůj předmět podnikání v obchodním rejstříku definovaly zcela obecně, neplnily vůči obchodnímu rejstříku své zákonné povinnosti, neměly žádné zaměstnance, jsou ovládány osobou, na jejíž majetek je vedena exekuce, nadto žalobkyně jednala s osobou odlišnou, která tyto subjekty zastupovala na základě plné moci, kdy se dokonce jednalo o osobu, s níž žalobkyně jednala v minulosti v jiných věcech, a žalobkyně znala i osobu ovládající předcházející článek řetězce společnost Troutinvest s. r. o. Dále byla rovněž značně obecná příslušná smluvní dokumentace a související daňové doklady, to vše za značnou cenu v souhrnné výši 69 000 000 Kč bez DPH. Žalovaný se dále ohradil proti tvrzení žalobkyně ve vztahu k policejním orgánem zajištěnými dokumenty, neboť za takové situace mohla žalobkyně důkazní prostředky správci daně označit a tím by své důkazní povinnosti dostála.
15. Co se týče proslulosti a odbornosti A. S. a M. S. v prostředí bojových sportů tato argumentace nemůže vyvážit skutečnosti, o nichž žalobkyně věděla (že si tito pořídili nové obchodní subjekty bez podnikatelské minulosti či prezentace, jedna z osob byla postižena exekucí atd.). K bagatelizaci některých zjištěných nestandardností žalovaný uvedl, že tyto skutečnosti ve svém souhrnu zakládají vědomost žalobkyně o účasti na podvodu na DPH, přičemž ohledně stanovení ceny za reklamní služby žalovaný dodal, že žalobkyně v průběhu daňového řízení žádnou podrobnější racionální analýzu odůvodňující nákup ztrátové reklamy nepředložila.
16. K námitce nesprávných závěrů týkajících se přijatých opatření žalovaný uvedl, že v nyní posuzované věci mělo být už prověření veřejných rejstříků to, co v žalobkyni vyvolá pochybnosti. Stejně tak má žalovaný za to, že správně interpretoval svědecké výpovědi P. K.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

a P. L., a správně hodnotil účel návštěv sportovních akcí. Žalovaný v napadeném rozhodnutí nezpochybnil návštěvu předmětných akcí ani tvrzení, že se žalobkyně jmenovaných svědků na inkriminované dodavatele dotazovala. Uvedené skutečnosti však nemohly být dostatečným opatřením pro to, aby bylo možno účast žalobkyně na podvodu na DPH vyloučit.

17. Ohledně námitek žalobkyně proti způsobu vyřízení odvolacích námitek žalovaný shrnul, že i bylo-li by dotčené plnění po cestě řetězcem částečně změněno, nezakládala by tato skutečnost závěr o neuskutečnění podvodu na DPH či o nároku žalobkyně na odpočet DPH. Dále žalovaný nepochybil, vyhodnotil-li ze svědecké výpovědi M. S. virtuálnost sídla společnosti KAMO AGENCY s. r. o., když tato uvedla, že předmětná společnost realizovala svou činnost mimo své rejstříkové sídlo. Jde-li o námitku stran absence zmapování relevantního trhu žalobkyní, žalovaný uvádí, že v daňovém řízení žalobkyně k průzkumu relevantního trhu žalobkyně žádné důkazy nepředložila ani neoznačila, neboť jej ani netvrdila.
18. V replice k podanému vyjádření žalovaného **žalobkyně** setrvala na své argumentaci uvedené v žalobě.
19. V duplice k replice žalobkyně **žalovaný** shrnul své předchozí vyjádření k žalobě se závěrem, že má žalobní námitky žalobkyně za nedůvodné.

III. Posouzení žaloby

20. Městský soud v souladu s § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobkyní vymezených námitek, vycházel při tom v souladu s § 75 odst. 1 s. ř. s. ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného a shledal, že žaloba je důvodná. Městský soud ve věci rozhodl bez nařízení jednání podle § 51 odst. 1 s. ř. s., neboť žalobkyně i žalovaný s tímto postupem souhlasili, resp. nevyjádřili nesouhlas s rozhodnutím věci bez nařízení jednání. Veškeré podklady a listiny, z nichž městský soud vycházel, a jichž se dovolávaly i procesní strany ve svých podáních, jsou obsaženy ve správním spisu, jímž se dokazování neprovádí (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008-117, č. 2383/2011 Sb. NSS). Návrhy žalobkyně na provedení důkazů v podobě internetového článku týkajícího se zásahu orgánů činných v trestním řízení u žalobkyně, zápisu z jednání výboru spolku Yangame Gym ze dne 25. 2. 2015, příslušných odkazů na webové stránky www.csfu.cz, odkazu na webové stránky portálu idnes.cz, kde je popisován 5. ročník akce Carp marathon Praha, internetového článku na portále e15.cz, týkajícího se nezveřejňování účetních závěrek, internetového článku na webových stránkách czechfighters.cz s rozhovorem A. S., exekučního příkazu č. j. 139 EX 19911/15-013, webových stránek www.cubu.info, výpisu z obchodního rejstříku společnosti OTTMAR TRADE s. r. o., webových stránek www.ubytovna-praha9.cz, výsledků vyhledávání jména P. L. ve vyhledávači google.cz, výsledků vyhledávání hesla „carp marathon 2017“ ve vyhledávači google.cz městský soud k důkazu neprovedl, neboť pro posouzení věci postačuje obsah spisového materiálu žalovaného.
21. Před vypořádáním žalobních bodů městský soud zdůrazňuje, že povinnost posoudit všechny žalobní námitky neznamená, že je soud povinen reagovat na každou dílčí argumentaci a tuto obsáhle vyvrátit, neboť úkolem soudu je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013-

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

- 19). K povinnosti dostatečného odůvodnění rozhodnutí se Nejvyšší správní soud vyjádřil rovněž v rozsudku ze dne 30. 4. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008-130, v němž uvedl, že *„přestože je třeba na povinnosti dostatečného odůvodnění rozhodnutí z hlediska ústavních principů důsledně trvat, nemůže být chápána zcela dogmaticky. Rozsah této povinnosti se totiž může měnit podle povahy rozhodnutí a musí být posuzován ve světle okolností každého jednotlivého případu. Zároveň tento závazek nemůže být chápán tak, že vyžaduje za všech okolností podrobnou odpověď na každý jednotlivý argument účastníka (srovnej např. rozsudek ve věci Van de Hurk v. The Netherlands, ze dne 19. 4. 1994, Series No. A 288). To by mohlo vést zejména u velmi obsáhlých podání až k absurdním a kontraproduktivním důsledkům jsoícím v rozporu se zásadou efektivity a hospodárnosti řízení. Podstatné podle názoru Nejvyššího správního soudu je, aby se městský soud ve svém rozhodnutí vypořádal se všemi základními námitkami účastníka řízení tak, aby žádná z nich nezůstala bez náležité odpovědi. Odpověď na základní námitky však v sobě může v některých případech konzumovat i odpověď na některé námitky dílčí a související.“* K obdobným závěrům dospěl rovněž Ústavní soud ve svém nálezu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08 (N 26/52 SbNU 247), v němž konstatoval, že *„není porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná.“* Právě citovaný závěr Ústavního soudu byl pak bez dalšího přijat i Nejvyšším správním soudem (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 41/2012-50, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 6. 2013, č. j. 1 Afs 44/2013-30, a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 7. 2013, č. j. 1 As 17/2013-50).
22. Žalobkyně svoji žalobu koncipovala tak, že nejprve shrnula skutkový stav a následně u jednotlivých základních okruhů námitek vznesla velké množství dílčích námitek směřujících k většině bodů (odstavců) žalobou napadeného rozhodnutí. V souladu s citovanou judikaturou bude městský soud výslovně reagovat na podstatu žalobních námitek, čímž implicitně vypořádá i jiné v žalobě vznesené námitky.
23. Městský soud se nejprve zabýval žalobkyní vznesenou námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí z důvodu absence správních úvah správce daně k jednotlivým dílčím skutečnostem (např. absence správní úvahy, proč nemohlo dojít v případě společnosti YANGAMES PROMOTION a. s. a KAMO AGENCY s. r. o. o neuhrazení daně z důvodu nedostatku finančních prostředků) a nedostatečnosti vypořádání odvolacích námitek v napadeném rozhodnutí. K tomu městský soud uvádí, že rozhodnutí je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, jestliže z jeho odůvodnění není mimo jiné seznatelné, jakými úvahami se správní orgán řídil při hodnocení důkazů. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů musí být vykládána ve svém skutečném smyslu, tedy jako nemožnost přezkoumat určité rozhodnutí pro nemožnost zjistit v něm jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006-74, č. 1566/2008 Sb. NSS). Není přípustné institut nepřezkoumatelnosti libovolně rozšiřovat a vztáhnout jej i na případy, kdy se správní orgán podstatou námitky účastníka řízení řádně zabývá a vysvětlí, proč nepovažuje argumentaci účastníka za správnou, byť výslovně v odůvodnění rozhodnutí nereaguje na všechny myslitelné aspekty vznesené námitky a dopustí se dílčího nedostatku odůvodnění. Městský soud pro úplnost uvádí, že *„zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno nejzávažnějším vadám rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů či nesrozumitelnost nelze rozhodnutí meritorně přezkoumat.“* (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 3. 2023,

č. j. 2 Afs 60/2022-47). S ohledem na zásadu jednotnosti správního řízení je pak nutné napadená rozhodnutí posuzovat jako celek (viz přiměřeně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 2. 2013, č. j. 6 Ads 134/2012-47). Konečně, jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 31. 5. 2024, č. j. 7 As 176/2023-33, „nepřezkoumatelnost není projevem nenaplněné subjektivní představy stěžovatele o tom, jak by měl být rozsudek odůvodněn, ale objektivní překážkou, která kasačnímu soudu znemožňuje přezkoumat napadené rozhodnutí (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2017, č. j. 3 Azs 69/2016-24, ze dne 27. 9. 2017, č. j. 4 As 146/2017-35).“

24. Městský soud napadené rozhodnutí přezkoumal optikou výše uvedené judikatury a uzavírá, že odůvodnění napadeného rozhodnutí netrpí takovými nedostatky, které by měly za následek jeho nepřezkoumatelnost, je dostatečně zdůvodněné a městský soud je nepovažuje za nepřezkoumatelné. Odůvodnění napadeného rozhodnutí je z hlediska jeho struktury koncipováno tak, že nejprve žalovaný vymezil skutkový stav projednávané věci, dále shrnul odvolací námitky vznesené žalobkyní, vymezil právní základ posuzované věci a následně posoudil skutkový stav vzhledem k argumentaci žalobkyně. Přestože žalovaný nereagoval přímo na jednotlivé argumenty žalobkyně o spekulativnosti a nesprávnosti názorů správce daně, komplexně se zabýval otázkami týkajícími se merita věci (body 42 až 141 napadeného rozhodnutí). To je v souladu s výše uvedenou judikaturou, dle které je nutné se zaměřit na základní námitku a podstatu věci, nikoliv na každý dílčí argument.
25. Podstatou nyní posuzované žaloby je zejména otázka, zda je správný základní nosný důvod napadeného rozhodnutí, tedy závěr o tom, že služby, které měla žalobkyně přijmout od společností YANGAMES PROMOTION a. s. a KAMO AGENCY s. r. o., byly zasaženy podvodem na DPH, zda o tom žalobkyně mohla nebo měla vědět, a zároveň přijala taková preventivní opatření, která od ní mohla být rozumně vyžadována, aby své účasti na daňovém podvodu předešla. Přijatá plnění v nyní posuzované věci měla spočívat v poskytování reklamního prostoru žalobkyni na sportovních akcích, a to na akcích bojových sportů od společnosti YANGAMES PROMOTION a. s. a jediného plnění na akci Carp marathon Praha od společnosti KAMO AGENCY s. r. o. Vyjma účetnictví prokazovala žalobkyně oprávněnost svého postupu a související obezřetnost návrhem na provedení celkem 27 svědeckých výpovědí, smlouvami o reklamě uzavřenými se společnostmi YANGAMES PROMOTION a. s. a KAMO AGENCY s. r. o., odkazem na webové stránky Carp marathon Praha včetně fotodokumentace, fotodokumentací akcí bojových sportů a přehledem obchodních partnerů, pro které realizovala reklamní plnění na akcích pořádaných společnostmi YANGAMES PROMOTION a. s. včetně výnosů z tohoto titulu. V souvislosti s objektivními skutečnostmi a vědomostí o podvodu žalobkyně rozsáhle rozporuje hodnocení správních orgánů ohledně této vědomosti a namítá, že jí správní orgány přičítaly k tíži skutečnosti, u nichž se z jejího pohledu nejedná o takové okolnosti, které by byly způsobilé konstatovat na její straně vědomost o možné účasti na daňovém podvodu. Žalobkyně naopak učinila vše nutné, aby si o společnostech YANGAMES PROMOTION a. s. a KAMO AGENCY s. r. o. zjistila potřebné informace, kdy navíc za tímto účelem provedla rok trvající šetření v prostředí konání příslušných sportovních akcí.
26. Tyto námitky jsou důvodné.
27. Otázkou podvodů na DPH se opakovaně zabývala judikatura Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“), přičemž uplatňuje-li daňový subjekt nárok na odpočet daně podvodně nebo zneužívajícím způsobem, jedná se o výjimku z principu, že při splnění hmotněprávních a formálních podmínek nároku na odpočet daně je daňovému subjektu

tento nárok přiznán (rozsudky SDEU ze dne 21. 6. 2012 ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, *Mahagében a Péter Dávid*, bod 41, nebo ze dne 28. 7. 2016 ve věci C-332/15, *Giuseppe Astone*, bod 50). Samotná existence podvodného jednání však k odepření odpočtu nepostačuje. Nárok na tento odpočet není dotčen, bylo-li v řetězci dodávek jedno z předcházejících nebo následujících plnění zasaženo daňovým podvodem, a daňový subjekt to nevěděl nebo vědět nemohl (body 45 a 49 rozsudku SDEU ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C 440/04, *Axel Kittel a Recolta Recycling*). Je proto nezbytné zkoumat existenci daňového podvodu a v případě jeho zjištění je k odepření nároku na odpočet daně nutno prokázat, že o tomto podvodu osoba povinná k dani věděla nebo vědět mohla a měla. Dospějí-li daňové orgány k závěru o zapojení daňového subjektu do podvodu, o němž věděl (či vědět měl a mohl), nelze podvodně nárokováný odpočet daně přiznat.

28. Obdobně se pak k možnosti odepřít subjektu účastnícímu se na podvodu na DPH nárok na odpočet daně staví judikatura Nejvyššího správního soudu, dle níž je při posouzení, zda lze daňovému subjektu odmítnout nárok na odpočet daně z důvodu jeho zapojení do podvodného řetězce na DPH, třeba posoudit celkem tři na sebe navazující podmínky (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2017, č. j. 1 Afs 16/2017-43). Pro splnění první podmínky je zapotřebí zjistit, zda k podvodu na dani skutečně došlo, přičemž důvodem neodvedení daně byla zároveň cílená snaha získat neoprávněné daňové zvýhodnění (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2023, č. j. 2 Afs 298/2021-69). Zjistí-li správní orgán naplnění první podmínky, přistoupí na základě objektivních skutkových okolností k posouzení toho, zda daňový subjekt věděl nebo vědět měl a mohl, že se svým jednáním účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH. Třetí podmínkou je pak posouzení toho, zda daňový subjekt přijal veškerá opatření, která od něj mohla být rozumně vyžadována, aby zajistil, že se přijetím plnění neúčastní na daňovém podvodu (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 16/2017). Z uvedeného vyplývá, že nárok daňového subjektu na odpočet daně je chráněn jen za situace, kdy tento o záměru zkrátit daň nevěděl, a ani s přihlédnutím ke všem objektivním okolnostem vědět nemohl. Důkazní břemeno ohledně prvních dvou podmínek, tedy existence daňového podvodu a objektivních okolností prokazuje správce daně (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 7. 2019, č. j. 10 Afs 182/2018-42). Povinností daňového subjektu je pak naopak prokázání toho, že přijal veškerá opatření, která od něj bylo možné rozumně vyžadovat k zajištění, že jeho plnění nepovede k účasti na daňovém podvodu (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 1. 2016, č. j. 4 Afs 233/2015-47).
29. Základní otázkou pro posouzení vědomosti daňového subjektu je, zda tento na základě objektivních okolností mohl pojmout podezření, že se nejedná o standardní obchodní transakce a že v těchto obchodních vztazích je na místě větší obezřetnosti (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 6. 2023, č. j. 5 Afs 104/2022-45). Při provádění tzv. vědomostního testu je třeba postupovat výhradně ve vztahu ke konkrétnímu daňovému subjektu a je třeba posuzovat pouze ty skutečnosti a okolnosti, které daňový subjekt mohl či měl vědět nebo mohl učinit pro to, aby se podvodu vyhnul. Vědomostní test chrání právě ty subjekty, které se v řetězci nacházejí či ocitnou, aniž by o podvodném jednání věděly či vůbec mohly vědět (srov. např. rozsudek kasačního soudu sp. zn. 5 Afs 252/2017).
30. Ze zjištění správce daně vyplývá, že tento identifikoval řetězec zasažený podvodem na DPH sestávající se ze společností INVICO s. r. o., Celtic Sun s. r. o., Troutinvest s. r. o., CAMPUS VINUM s. r. o., YANGAMES PROMOTION a. s. a KAMO AGENCY s. r. o., přičemž dvě posledně jmenované společnosti byly zároveň bezprostředními dodavateli žalobkyně.

Společnost YANGAMES PROMOTION a. s. zpočátku vystupovala jako běžný obchodník, nicméně na základě analýzy kontrolních hlášení za období květen a červen 2017 správce daně zjistil, že uvedená společnost deklarovala přijetí veškerých zdanitelných plnění od společnosti Troutinvest s. r. o., u níž existovaly důvodné pochybnosti o její věrohodnosti a faktickém výkonu ekonomické činnosti (personální provázanost osobou V. B. se společnostmi INVICO s. r. o. a Celtic Sun s. r. o., virtuální sídlo společnosti, absence internetových stránek, nezakládání účetních závěrek do obchodního rejstříku, vysoký nedoplatek na DPH, nepodávání přiznání k dani z příjmů právnických osob, vykazování pouze minimální daňové povinnosti bez ohledu na rostoucí objemy uskutečněných plnění, obdobné rizikové znaky jejího dodavatele společnosti INVICO s. r. o., následné personální vyprázdnění společnosti). Pochybnosti správce daně byly následně umocněny zjištěním, že z bankovních účtů společnosti YANGAMES PROMOTION a. s. neodešly žádné platby za plnění společnosti Troutinvest s. r. o., ale naopak byly vybírány velmi vysoké částky v hodnotách desítek milionů korun přijatých z plateb v totožných hodnotách. Stejně tak správce daně zjistil, že by výnosy společnosti YANGAMES PROMOTION a. s. z uskutečněných zdanitelných plnění byly téměř pohlceny náklady na přijatá zdanitelná plnění od společnosti Troutinvest s. r. o. V důsledku toho by jmenovaná společnost netvořila žádný zisk, což je v rozporu se smyslem a účelem podnikání. Po zahájení daňové kontroly společnost YANGAMES PROMOTION a. s. nepředložila k deklarovaným přijatým zdanitelným plněním od společnosti Troutinvest s. r. o. ani daňové doklady, ani své účetnictví či jiné důkazní prostředky. K popsáním závěrům pak dospěl správce daně rovněž na základě svědeckých výpovědí J. S., jediné společnice a jednatelky společnosti Troutinvest s. r. o., a P. S. zastupujícího tuto společnost na základě plné moci, kteří nebyli schopni uvést k ekonomické činnosti společnosti Troutinvest s. r. o. žádné konkrétní skutečnosti. Konečně za společnost Troutinvest s. r. o. podávala za zdaňovací období duben až září 2017 přiznání k DPH a kontrolní hlášení společnost ARRANGE s. r. o., která nebyla oprávněna tuto společnost zastupovat, a jejímž jediným jednatelem byl v té době V. B. Neoprávněné uplatnění nároku na odpočet DPH z fiktivních deklarovaných přijatých zdanitelných plnění společnosti YANGAMES PROMOTION a. s. identifikoval správce daně rovněž od společnosti CAMPUS VINUM s. r. o., který byl od zdaňovacího období měsíce července 2017 včleněn jako další článek do řetězce mezi společnost YANGAMES PROMOTION a. s. a Troutinvest s. r. o., a to opět vykazoval podezřelé nestandardnosti jako formální sídlo společnosti, absence deklarace skutečného sídla a provozovny, absence internetových stránek v rozhodném období a jejich následná fiktivnost, neplnění si zákonné povinnosti zveřejňovat účetní závěrky, odůvodnění odstoupení osoby oprávněné za tuto společnost jednat z funkce, absence kapitálu, vysoký nedoplatek na DPH, nereagování na výzvy. Z uvedených důvodů vyzval správce daně společnost YANGAMES PROMOTION a. s. k podání dodatečných přiznání k DPH za zdaňovací období duben a červen až září 2017, na což tato společnost nereagovala. Správce daně proto jmenované společnosti doměřil DPH v celkové výši 10 914 099 Kč, která nebyla uhrazena, a to ani na základě následně vedené exekuce.

31. Žalobkyně v žalobě namítala, že nebyla správními orgány prokázána ztráta daně, neboť správce daně neoznačil článek řetězce, u něhož ke ztrátě daně došlo. K tomu městský soud uvádí, že povinností správních orgánů není prokázat, jakým způsobem a jakým konkrétním článkem řetězce byl podvod spáchán. Musí být však postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval, přičemž za tímto účelem může správní orgán vycházet z mnoha indicií, které má k dispozici (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze

dne 17. 9. 2015, č. j. 1 Afs 219/2014-52, či rozsudek ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014-60, č. 3275/2015 Sb. NSS).

32. Co se týče společnosti KAMO AGENCY s. r. o., tato představuje personálně propojenou společnost se společností YANGAMES PROMOTION a. s., a to jednak prostřednictvím M. S., která byla v předmětném období jedinou osobou ovládající obě tyto společnosti, a dále A. S., který byl na základě plné moci v danou dobu zástupcem společnosti YANGAMES PROMOTION a. s. a zároveň působil na pozici statutárního orgánu většinového společníka společnosti KAMO AGENCY s. r. o. Pro žalobkyni uskutečnila společnost KAMO AGENCY s. r. o. pouze jediné zdanitelné plnění v měsíci červenci 2017, přičemž scénář neodvedení DPH byl totožný jako v předchozím případě u společnosti YANGAMES PROMOTION a. s. I tato společnost deklarovala nákup přijatých zdanitelných plnění od společnosti Troutinvest s. r. o., kdy navíc její zástupce P. S. při svém výsledku ani nehovořil o sportovních akcích spojených s rybářstvím a ani nebyl schopen zařadit osoby ze společnosti KAMO AGENCY s. r. o. Správce daně následně doměřil jmenované společnosti DPH za zdaňovací období červenec 2017 ve výši 273 000 Kč, která nebyla uhrazena ani na základě následně vedené exekuce.
33. Vzhledem k výše uvedenému má soud za to, že správní orgány vycházely ze správně zjištěného skutkového stavu a dospěly ke správnému závěru, že u společností YANGAMES PROMOTION a. s. a KAMO AGENCY s. r. o. došlo k podvodu na DPH narušením daňové neutrality a prvá podmínka pro možnost odepřít daňovému subjektu nárok na odpočet DPH tak byla splněna. Ostatně proti těmto zjištěním správce daně ani žalobkyně ničeho nenamítá.
34. Žalobkyně však naopak rozsáhle brojí proti úvahám správních orgánů týkajícím se naplnění druhé a třetí podmínky tedy toho, zda žalobkyně věděla nebo vědět měla a mohla, že se přijetím plnění účastní na podvodu na DPH, a zároveň přijala taková preventivní opatření, která od ní mohla být rozumně vyžadována, aby své účasti na daňovém podvodu předešla.
35. Žalovaný spatřoval objektivní okolnosti, na základě kterých dospěl k závěru, že žalobkyně mohla a měla vědět o účasti na podvodu, v následujících skutečnostech: společnosti YANGAMES PROMOTION a. s. a KAMO AGENCY s. r. o. byly v době navázání obchodní spolupráce s žalobkyní společnostmi na trhu nezavedenými a jednalo se tak o subjekty bez podnikatelské historie; obě společnosti měly ve veřejném rejstříku vymezený předmět podnikání velmi obecně; jmenované společnosti neměly nad rámec svých zástupců žádné zaměstnance; jménem společností jednaly totožné osoby, A. S. měl navíc dle žalobkyně jednat i za další subjekty (minimálně za společnost GRYSON s. r. o. a Troutinvest s. r. o.); společnosti disponovaly pouze jednoduchými a neaktualizovanými webovými stránkami, na nichž svou ekonomickou činnost nereprezentovaly, což je o to nestandardnější, když předmětem spolupráce s žalobkyní měla být mimo jiné prezentace ekonomické činnosti odběratelů žalobkyně na internetových stránkách; žalobkyně se zavázala zaplatit velmi vysokou částku v celkové výši 69 000 000 bez DPH mimo jiné za prezentaci v on-line prostoru subjektům, které nebyly schopny realizovat ani svou vlastní on-line prezentaci; obě společnosti byly založeny jako tzv. ready-made společnosti; společnosti neměly zapsanou v živnostenském rejstříku žádnou provozovnu, a to za situace, kdy adresa sídla společnosti KAMO AGENCY s. r. o. je veřejně nabízena jako virtuální sídlo; po celou dobu své existence nezakládaly obě společnosti účetní závěrky; podíl M. S. ve společnosti KAMO AGENCY s. r. o. je od prosince 2015 stižen exekucí; s M. S. a A. S. žalobkyně spolupracovala i po dotčených zdaňovacích obdobích, kdy tito vůči žalobkyni

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

formálně vystupují pod záštitou jiného subjektu, a to spolku ČESKÝ SVAZ K-1 a MMA, z. s., který vznikl pouhé 3 dny po zahájení daňové kontroly u žalobkyně; osobní známost statutárního zástupce žalobkyně Ing. Antonína Charouze nejen s M. S. a A. S., ale také s předcházejícím článkem řetězce společností v podobě společnosti Troutinvest s. r. o. a jeho zplnomocněným zástupcem P. S.; daňové doklady vystavené oběma společnostmi neobsahovaly podrobnější specifikaci předmětu plnění, kdy podrobné vymezení předmětu plnění chybí i ve smlouvě o reklamě uzavřené se společností YANGAMES PROMOTION a. s., což potvrzuje laxní přístup žalobkyně k formální stránce vzájemné spolupráce; žalobkyni nebyla dodána k průběhu daných plnění dokumentace dostatečné kvality a kvantity; žalobkyně byla dlouholetým aktérem na reklamním trhu (od roku 1996), která nabízela svým klientům reklamní prezentaci v různých odvětvích sportu, přičemž muselo být žalobkyni známo, že druh a počet platforem pro prezentaci reklamy, konkrétní umístění, velikost, četnost zveřejnění reklamy i počet prezentovaných subjektů jsou základními parametry reklamy, přesto si tyto nesjednala, ačkoliv v oblasti reklamy na akcích bojových sportů a rybářství dříve nepůsobila; sport MMA, který byl předmětem akcí, na nichž si žalobkyně zakoupila reklamní prostor, statutární zástupce žalobkyně Ing. Antonín Charouz ani neznal; společnosti YANGAMES PROMOTION a. s. a KAMO AGENCY s. r. o. byly novými obchodními partnery a nejednalo se tedy o obchodní spolupráci založenou na dlouholetých pozitivních zkušenostech; oběma společnostem jakožto personálně propojeným subjektům se žalobkyně zavázala zaplatit velmi vysokou částku a plnění velmi vysoké výše od těchto společností v rozhodném období žalobkyně odebrala; žalobkyně nebyla schopna či ochotna popsat, jak přesně a z čí iniciativy byla obchodní spolupráce navázána; cena, kterou měla žalobkyně těmto společnostem uhradit, byla nestandardní z hlediska své výše nejen sama o sobě, ale i v porovnání s cenou placenou žalobkyní v oblasti jiného sportu a v porovnání s cenami placenými žalobkyni jejími odběrateli; při porovnání cen na vstupu a výstupu dosahovala žalobkyně ztráty a nikoliv zisku; časově nekorelují smluvní ujednání žalobkyně na vstupu a výstupu; absence zmapování trhu žalobkyní a absence výběru z více nabídek, kdy žalobkyní nebylo doloženo a tvrzeno oslovení více konkrétních poskytovatelů obdobného reklamního plnění; vzájemná znalost ekonomických parametrů obchodní spolupráce, které nejsou veřejně dostupné.

36. Ohledně naplnění třetí podmínky pak žalovaný nespatořoval za dostatečné prověření společností ve veřejném rejstříku a žalobkyní tvrzené rok trvající šetření na akcích bojových sportů před navázáním spolupráce, kdy za účelem prokázání tohoto tvrzení vyslechl svědky P. K. a P. L.. Další žalobkyní navržené svědky (celkem 27 osob) správní orgány nevyslechly s odůvodněním, že žalobkyně výsledky těchto svědků navrhovala k prokázání toho, zda se žalobkyně dotazovala na fungování a bonitu společnosti YANGAMES PROMOTION a. s. Tuto skutečnost mají však správní orgány za prokázanou a postačovalo jim k tomu provedení svědecké výpovědi P. K. a P. L.
37. Městský soud k posouzení druhé a třetí podmínky ze strany žalovaného, resp. správce daně připomíná, že existenci daňového podvodu nezakládá sama o sobě pouhá existence neuhrazené daně, ale v tomto typu případů, jako je nyní posuzovaná věc, lze odeprít nárok na odpočet DPH, jsou-li plnění, které daná osoba přijala od svých dodavatelů a dále je poskytla svým odběratelům, součástí obchodního řetězce, v němž došlo ke ztrátě na DPH v důsledku podvodného jednání. K tomu dále musí přistoupit objektivní okolnosti, z nichž plyne, že žalobkyně o svém zapojení do takového obchodního řetězce věděla nebo vědět měla a mohla. Prokáže-li však žalobkyně, že přijala všechna opatření, která od ní bylo možné

legitimně vyžadovat, aby zabránila své případné účasti na podvodu na DPH, nelze jí nárok na odpočet DPH odepřít.

38. Co se týče naplnění druhé podmínky pro odepření nároku na odpočet DPH, k tomu městský soud uvádí, že žalovaný, resp. správce daně sice odkazuje na skutečnosti, které ve svém souhrnu mohou vykazovat určité nesrovnalosti, nicméně většinu žalobkyni vyčítaných skutečností žalobkyně dle městského soudu dokázala vysvětlit. Ohledně přeprodávání reklamního prostoru mezi agenturami bez přidaného plnění žalobkyně uvedla, že je běžné, že reklamní agentura se subjektem, který reklamu poptává, domluví na jejím zprostředkování a toto zprostředkování dále poptává dále po dodavatelích, popř. osloví přímo jiné subjekty, kterým zakázku „prodá“. K nedostatečné veřejné prezentaci dodavatelů žalobkyně uvedla, že tato prezentace probíhala na jednotlivých zápasech bojových sportů. V řízení bylo přitom prokázáno, že jednatel žalobkyně Ing. Charouz se takových akcí zúčastnil a na těchto akcích byly i další osoby, které vystupovaly v dodavatelích žalobkyně. Má-li reklamní agentura dostatečnou poptávku po svých službách pouze z účasti na akcích, kde i prezentuje svoji činnost, městský soud nespatřuje důvod, proč by se měla dále prezentovat na webových stránkách. K osobě pana A. S. svědek P. L. vypověděl, že společnost YANGAMES PROMOTION a. s. a A. S. neměli dle jeho názoru v České republice konkurenci, společnost YANGAMES PROMOTION a. s. pořádala v roce 2016 největší počet akcí bojových sportů a A. S. byl považován za špičku ve svém oboru. Obdobné vypověděl i o paní M. S. Rovněž svědek P. K. potvrdil, že Ing. Charouzovi doporučil společnost YANGAMES PROMOTION a. s., neboť představitelé této společnosti jsou nejlepšími a nejdůvěryhodnějšími v oboru bojových sportů. Správní orgány nespoujají, že žalobkyně prováděla průzkum trhu po celý rok. Doba jednoho roku, po kterou žalobkyně činila průzkum trhu např. právě prostřednictvím navštěvování akcí, kde byly uzavírány obchody a prezentovány výsledky jednotlivých budoucích dodavatelů žalobkyně, je dle soudu značná a zcela dostatečná. Byla-li žalobkyni po takto dlouhou dobu z několika různých zdrojů doporučována konkrétní společnost nebo konkrétní osoby jako nejlepší na trhu, není dle názoru soudu neopatrné, že žalobkyně tuto společnost či osoby sama poptala. Ve věci není sporné, že tato společnost v době navázání spolupráce s žalobkyní plnění činila. Jako objektivní skutečnost správní orgány spatřovaly i to, že společnosti YANGAMES PROMOTION a. s. a KAMO AGENCY s. r. o. byly založeny jako tzv. ready-made společnosti. Bylo-li žalobkyni dlouhodobě doporučována práce A. S. a M. S., je dle soudu pro vstup do smluvního vztahu důležitá přítomnost právě těchto osob a nikoliv to, v jaké společnosti vystupují. Je to totiž jejich zkušenost a expertíza, skrz kterou je poskytováno plnění. Svědek P. K. a i svědek P. S. také potvrdili způsob hrazení plateb v rámci akcí bojových sportů (v hotovosti přímo po zápase bojovníku) jako v bojových sportech zcela standardní. Za částečně nepřezkoumatelnou považuje soud úvahu žalovaného, dle které je cena plnění, kterou byla žalobkyně ochotná vynaložit za propagaci bojových sportů, neúměrně vysoká oproti ceně, kterou vydávala za propagaci související s hokejem. Žalovaný neuvedl, proč je dle jeho názoru možné srovnávat tyto dva sporty. Dle soudu je běžné, že různé sporty mají u veřejnosti různou oblibu, a proto jsou na ně vynakládány jiné peněžní prostředky. Přímě k porovnání hokeje a bojových sportů se navíc vyjádřil svědek P. L., který uvedl, že od roku 2015 je v oblíbenosti hokej zastíněn všemi bojovými sporty. K této skutečnosti soud doplňuje, že v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 11. 2020, č. j. 7 Afs 102/2019-25, na který žalovaný ve vyjádření k žalobě poukázal, na rozdíl od nyní posuzované věci správce daně konkrétně porovnal výši standardního plnění za služby a výši, kterou uhradil tamní daňový subjekt, a dospěl k závěru o 116násobném navýšení cen (bod

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

[22] daného rozsudku). Správce daně v citované věci Nejvyššího správního soudu však porovnával reklamní služby vždy při fotbalových utkání, nikoliv napříč různými sporty.

39. Přes výše uvedené vysvětlení správní orgány byly stále názoru, že žalobkyně věděla nebo měla vědět o své účasti na daňovém podvodu a zároveň, že neučinila dostatečné opatření, aby se účasti na podvodu vyhnula. Při ústním jednání dne 23. 6. 2020 (viz protokol o ústním jednání č. j. 1248556/20/2809-60563-602572) žalobkyně navrhla provedení celkem 27 svědeckých výpovědí. Souhrnně k návrhům uvedla, že prostřednictvím jejich svědectví chce prokázat, že udělala všechno pro to, co mohla, aby prověřila bonitu firem, se kterými spolupracovala. Žalovaný se na str. 37 vyjádřil k těmto návrhům následovně: *„Odvolací orgán konstatuje, že nerozporuje tvrzení odvolatele, že se dotazoval na společnost YANGAMES PROMOTION a.s. a A. S., jak ostatně potvrdila svědecká výpověď P. K. ohledem na to se odvolací orgán ztotožňuje se správcem daně, že nebylo důvodné provádět na návrh odvolatele další svědecké výpovědi, které toto tvrzení odvolatele měly prokázat. Zároveň však odvolací orgán dodává, že takovéto položení dotazů odvolatele nemůže vyvážit popsané veřejnosti dostupné nestandardní skutečnosti zpochybňující důvěryhodnost dodavatelů odvolatele a uvedenou nedbalost až laxnost odvolatele při sjednávání dané obchodní spolupráce.“* Žalobkyně u každého ze svědků specifikovala, proč jej chce vyslechnout. Správci daně předložila písemný přehled navrhovaných svědků včetně označení jejich pozice a toho, jaké skutečnosti by tito svědci měli prokázat. Nejednalo se přitom pouze o svědky, kteří by se měli vyjadřovat k bonitě a fungování společnosti YANGAMES PROMOTION a. s., jak nesprávně uvádí žalovaný, ale žalobkyně navrhovala k důkazu rovněž výpovědi svědků k otázkám určování cen a průběhu plateb (navrhovaná svědkyně P. H.), k přebírání dokumentace k jednotlivým akcím po skončení akce (navrhovaný svědek M. R.), k prověřování smluv před jejich podpisem (navrhovaný svědek T. K.), k prověřování společnosti YANGAMES PROMOTION a. s. před každou platbou, tedy zda je tato společnost spolehlivým plátcem, zda žalobkyně hradí na zveřejněný účet a jakým způsobem platby probíhaly (navrhovaný svědek M. R.) a stejně tak správní orgány neprovedly svědecké výpovědi, které by mohly být způsobilé objasnit postavení a věhlas osob A. S. a M. S. Kromě uvedeného však i žalobkyně na ústním jednání uvedla, že doplní důvody, proč chce každého ze svědků vyslechnout a jaký mají vztah k dokazování. Toto učinila dne 16. 7. 2020, kdy správci daně zaslala soubor označený „Příloha c. 1 – Navrhovaní svědci – doplnění“ (zaevidováno pod pořadovým číslem 141 ve správním spisu pod sp. zn. č. j. 1342092/20/2809-60563-602572), kde značně rozšířila a zcela konkrétně vysvětlila, proč chce jednotlivé svědky vyslechnout, co jejich svědeckými výpověďmi chce prokázat, jaké mají postavení, stejně jako jejich adresu a jejich telefonní kontakt.
40. Dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 8. 2011, č. j. 2 Afs 15/2011-80, *„správce daně je sice povinen dbát o úplné zjištění všech rozhodných skutečností, ovšem navržené důkazní prostředky provede, jen pokud jsou potřebné ke zjištění stavu věci (§ 31 odst. 2 daňového řádu). Správce daně je tedy oprávněn posoudit přínos navrženého důkazního prostředku včetně návrhu na výslech svědka. To neznamena, že předem nepřípustně hodnotí možný obsah výpovědi. Na potřebnost výslechu svědka může soudit právě z návrhu daňového subjektu, čeho byla navržená osoba svědkem, na jakém jednání se podílela, a k čemu má být konkrétně slyšena.“* Není tedy vadou, nebyly-li některé důkazy provedeny, avšak za předpokladu, že jejich neprovedení správce daně jednak řádně odůvodní a dále provedení takového důkazu nemůže přispět ke zjištění stavu věci. V nyní posuzované věci je však soud s ohledem na výše uvedené toho názoru, že správní orgány nedostály své povinnosti dbát o co nejúplnější zjištění skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně ve smyslu § 92 odst. 2 daňového řádu,

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

který přikazuje správci daně, aby v rámci zjišťování daňově významných skutečností postupoval co nejdůsledněji. Neznaменá to sice, že správce daně má povinnost zjistit skutečný skutkový stav, ale měl by vyvinout maximální úsilí, aby se tomuto stavu přiblížil. Navrhla-li proto žalobkyně k prokázání svých tvrzení ohledně přijetí veškerých opatření výsledky svědků, jejichž výpověď by mohla být způsobila potvrdit jednání žalobkyně před navázáním obchodní spolupráce, kdy navíc žalobkyně podepřela nutnost provedení těchto výpovědí relevantním odůvodněním, je s ohledem na shora uvedené ustanovení povinností správních orgánů vyvinout maximální snahu, aby mohl být tento důkaz proveden. Tomu však správní orgány v nyní posuzované věci nedostály, kdy odůvodnění, proč další svědecké výpovědi neprovedly, se mýlí s důvody, pro které žalobkyně svědky navrhovala. Žalobkyně navrženými svědeckými výpověďmi hodlala prokazovat i další relevantní skutečnosti v návaznosti na správními orgány tvrzené objektivní okolnosti, které jí jsou kladeny k tíži, a nikoliv pouze bonitu a fungování společnosti YANGAMES PROMOTION a. s. Žalobkyni jsou k tíži přičítány skutečnosti, které mohly být v případě provedení navrhovaných svědeckých výpovědí vyvráceny, stejně tak výpověďmi mohly být prokázány kroky žalobkyně, které činila, aby se podvodu nezúčastnila. Za takové situace správní orgány pochybily, když svědecké výpovědi odmítly provést, nebo alespoň dostatečně přesvědčivě a řádně neodůvodnily, proč jsou svědecké výpovědi nadbytečné či neprůkazné [k tzv. opomenutým důkazům víc např. nálezy Ústavního soudu ze dne 24. 2. 2004 sp. zn. I. ÚS 733/01 (N 26/32 SbNU 239), ze dne 29. 6. 2004 sp. zn. III. ÚS 569/03 (N 87/33 SbNU 339), ze dne 30. 6. 2004 sp. zn. IV. ÚS 570/03 (N 91/33 SbNU 377), ze dne 16. 6. 2005 sp. zn. II. ÚS 418/03 (N 125/37 SbNU 573) nebo ze dne 8. 12. 2009 sp. zn. I. ÚS 118/09 (N 254/55 SbNU 455) a tam citovaná judikatura], a to i s ohledem na doplněné důvody jejich výsledku (výše zmiňované doplnění ze dne 16. 7. 2020).

41. Vzhledem k výše uvedenému nelze než konstatovat, že řízení je zatíženo vadou nezákonnosti a správní orgány pochybily, vyhodnotily-li provedení většiny navržených svědeckých výpovědí za nedůvodné. Tento nesprávný postup správní orgány navíc aplikovaly v situaci, kdy důkazní břemeno ohledně naplnění třetí podmínky pro odeprání nároku na odpočet daně tíží žalobkyni a tímto postupem správních orgánů byla žalobkyni možnost adekvátní obrany podstatně ztížena.

IV. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

42. Na základě všech skutečností shora uvedených městský soud napadené rozhodnutí zrušil pro vady řízení podle § 78 odst. 1 s. ř. s a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.), v němž bude žalovaný dle § 78 odst. 5 s. ř. s. vázán právním názorem, který soud vyslovil v tomto rozsudku. Žalovaný v dalším řízení znovu posoudí nutnost provedení žalobkyni navržených svědeckých výpovědí, a to i v kontextu vyhodnocení zjištěných objektivních okolností, přičemž se bude současně zabývat tím, zda skutečnosti zjištěné z případně provedených svědeckých výpovědí nemohou mít vliv na posouzení nestandardnosti objektivních okolností.
43. Výrok o nákladech řízení je odůvodněn § 60 odst. 1 s. ř. s. Jelikož měla žalobkyně ve věci plný úspěch, náleží jí náhrada nákladů řízení, přičemž tyto představují náklady na soudní poplatek ve výši 3 000 Kč za podání žaloby.

Poučení:

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

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

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha dne 29. srpna 2024

Mgr. Gabriela Bašná v.r.
předsedkyně senátu