



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Alexandra Krysla a soudců Mgr. Lukáše Pišvejce a JUDr. Veroniky Burianové ve věci

žalobkyně: **VJB PARTNER, spol. s r.o.**, sídlem Jáchymov, K Lanovce 1042
zastoupena daňovým poradcem Ing. Milanem Hynkem, sídlem
Karlovy Vary, Moskevská 1461/66

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 7. 2018, č.j. 33847/18/5300-21443-701328,

takto:

I. Žaloba se **z a m í t á**.

II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I.

Napadené rozhodnutí

1. Žalobkyně se žalobou ze dne 20. 9. 2018, Krajskému soudu v Plzni (dále jen „soud“) doručenou dne 21. 9. 2018, domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 7. 2018, č.j. 33847/18/5300-21443-701328 (dále jen „*napadené rozhodnutí*“), jímž bylo zamítnuto její

odvolání proti rozhodnutí – dodatečnému platebnímu výměru na daň z přidané hodnoty vydanému Finančním úřadem pro Karlovarský kraj dne 22. 6. 2017 pod č.j. 680554/17/2401-50522-400235 (dále jen „*dodatečný platební výměr*“), a toto rozhodnutí bylo potvrzeno. Dodatečným platebním výměrem byla žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad 2012 ve výši 200 000 Kč a současně jí byla uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 40 000 Kč.

II.

Žaloba

2. Žalobkyně uvedla, že žalovaný v napadeném rozhodnutí dospěl k závěru, že v rámci daňového řízení bylo prokázáno, že věděla nebo s vynaložením přiměřených opatření v rámci své obchodní činnosti vědět měla a mohla o podvodném jednání na dani z přidané hodnoty ve věci nároku na odpočet daně ve výši 200 000 Kč uplatněného na základě přijatého daňového dokladu č. 12K0100235 vystaveného společností KV Production Servis, s.r.o. se sídlem Lidická 63, Karlovy Vary, DIČ CZ26378183 dne 21. 11. 2012 za obstarání reklamy při příležitosti TV pořadu „*Komici na jedničku - Petr Nárožný*“ vysílané dne 18. 12. 2012. Výše uvedený výrok rozhodnutí považuje žalobkyně za nezákonný.
3. Žalobkyně dále uvedla, že žalovaný ve svém rozhodnutí v odstavci 31 konstatuje, že předmětná transakce byla zatížena podvodem na DPH. Toto tvrzení opírá zejména o následující skutečnosti:
 - Byl zjištěn „*řetězec společností*“ Česká televize – Action Racing Mania, s.r.o. – X – KV Production Servis, s.r.o. – VJB Partner, spol. s r.o. Žádná korporace v řetězci s výjimkou České televize předmětnou službu nezabezpečila vlastními prostředky, ve všech případech se jednalo o nákup a následný prodej (odstavec 32).
 - Obchodní podíl ve společnosti Action Racing Mania, s.r.o. byl prodáván p. K., který má bydliště na Magistrátu města Brna a je zapsán celkově v 72 korporacích. V současné době je společnost bez statutárního orgánu a byla jí zrušena veškerá živnostenská oprávnění. Společnost je nekontaktní, sídlí na virtuální adrese, na této adrese nevykonává žádnou ekonomickou činnost, písemnosti jsou jí doručovány do datové schránky uplynutím lhůty, údaje uváděné v daňových přiznáních nejsou doloženy a prokázány, nezveřejňuje v obchodním rejstříku žádné účetní závěrky, neprezentuje se na internetových stránkách, vykazuje k 6. 2. 2018 vůči státnímu rozpočtu daňový nedoplatek na DPH ve výši cca 770 tis. Kč (odstavec 35, 36 a 38).
 - Obchodní podíl ve společnosti KV Production Servis, s.r.o. byl několikrát prodáván. V současnosti je bez statutárního zástupce a společníkem je p. Š. s místem bydliště na Magistrátu města Náchod a je zapsán celkově v 7 korporacích. Společnost je pro správce daně nekontaktní, v sídle zapsaném ve veřejném rejstříku se nevyskytuje, písemnosti jsou jí doručovány do datové schránky uplynutím lhůty a je o ní zveřejněna informace o nespolehlivém plátcu. Došlo k prodeji obchodního podílu, k zániku funkce statutárního orgánu dne 30. 10. 2014 a zrušení bankovního účtu. Údaje v daňových přiznáních nebyly doloženy, nedoplatek na dani z přidané hodnoty činil 59 mil. Kč. Úplaty přijímané na bankovní účet byly bezprostředně vybírány v hotovosti, a to včetně úhrady za plnění, které bylo poskytnuto společnosti žalobkyně (odstavce 41 - 43).
 - Společnosti Action Racing Mania, s.r.o. a KV Production Servis, s.r.o. jsou personálně

propojené, nekontaktní, nespolupracují se správcem daně a nebylo zjištěno, kdo byl přímým dodavatelem poskytnuté služby pro KV Production Servis, s.r.o. Nebyla doložena důvodnost mnohonásobného navýšení ceny ani úhrada za poskytnutou službu. Společností KV Production Servis, s.r.o. nebyla doložena žádná uskutečněná jednání s dodavatelem, případně uzavřená smlouva. Daň uvedená na předloženém daňovém dokladu nebyla společností KV Production Servis, s.r.o. přiznána a odvedena do státního rozpočtu (odstavec 53).

- K poskytnuté službě fakturované společnostmi Action Racing Mania, s.r.o. a následně KV Production Servis, s.r.o. pro společnost žalobkyně nebyla předložena žádná kalkulace a nebyla prokázána úhrada ceny (odstavec 44).

- V předmětném případě existuje dostatek objektivních okolností obchodní spolupráce mezi KV Production Servis, s.r.o. a společností žalobkyně, svědčících o tom, že žalobkyně o podvodu věděla nebo alespoň vědět měla a mohla. Objektivní okolnosti spočívají buď přímo v jednání žalobkyně, nebo představují nestandardní průběh obchodní spolupráce s dodavatelem.

4. Žalobkyně uvedla, že o existenci případného daňového podvodu nevěděla ani vědět nemohla. V odvolání namítala, že skutečnosti, které vyvolávají pochybnosti ohledně spolehlivosti poskytovatele zdanitelného plnění společnosti KV Production Servis, s.r.o. a o existenci daňového podvodu, nastaly až v době po uskutečnění zdanitelného plnění a byly získány správcem daně v rámci daňového řízení. Z rozhodnutí je přitom patrné, že ani správci daně jako orgánu státní moci se nepodařilo získat veškeré relevantní informace. Přijetí jakýchkoli myslitelných, nikoli pouze přiměřených, opatření by žalobkyni tyto informace neumožnilo získat, resp. predikovat v okamžiku uzavření smlouvy a přijetí zdanitelného plnění. S těmito důvody uplatněnými v odvolání se v rozporu s § 116 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „*daňový řád*“) žalovaný jako odvolací orgán nevypořádal a pouze znovu konstatoval skutečnosti, které byly již dříve uvedeny ve zprávě o daňové kontrole. Z informací o společnosti KV Production Servis, s.r.o. získaných z dostupných veřejných zdrojů jako je obchodní rejstřík a registr plátců DPH nebylo v době od uzavření smlouvy až do okamžiku podání odvolání patrné, že by se jednalo o subjekt porušující své povinnosti vztahující se ke správě daně nebo o subjekt bez oprávnění k poskytování sjednaného předmětu plnění. Žalovaný v rámci zhodnocení komplexu informací v odstavci 79 konstatuje, že *„odkaz na skutečnost, že daňový subjekt neměl v roce 2012 status nespolehlivého plátce lze odvolacím orgánem označit za irrelevantní, neboť toto označení bylo zakotveno až v § 106a novely ZDPH s účinností od 1. 1. 2013“*. Žalobkyni je známo, že v roce 2012 nebyl k dispozici registr nespolehlivých plátců a v odvolání proto žádný odkaz na skutečnost, že společnost KV Production Servis, s.r.o. neměla v době poskytnutí zdanitelného plnění status nespolehlivého plátce, neuváděla. Rozhodnutí správce daně o nespolehlivosti plátce se podle § 106a odst. 1 zákona č. 325/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (správně: zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, pozn. soudu) zakládá na závažném porušení povinností plátce daně ke správě daně. Je tedy zřejmé, že po účinnosti citované novely ZDPH musel správce daně vycházet při svém rozhodování zejména ze skutečností, které nastaly před účinností tohoto zákona. I před účinností citované novely zákona o dani z přidané hodnoty měl však správce daně na základě § 106 odst. 2 písm. a) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „*zákon o dani z přidané hodnoty*“) možnost zrušit registraci plátce, který závažným způsobem poruší své

povinnosti vztahující se ke správě daně. Společnost KV Production Servis, s.r.o. přitom nebyla do okamžiku podání odvolání (tj. po dobu více než čtyř let od vzniku institutu nespolehlivého plátce) v registru evidována jako nespolehlivý plátce nikdy. Skutečnost, že při uzavírání smlouvy neměla žalobkyně k dispozici veřejně dostupnou informaci o případném neplnění povinností dodavatele služby ve vztahu k daním, pro ni představovalo vzhledem k neveřejnosti správy daní výrazné omezení možnosti posouzení dodavatele. Skutečnost, že tato informace nebyla dostupná ani v budoucnosti, pak neodůvodňovala přijetí případných dodatečných opatření. Z informací uvedených v rozhodnutí je přitom zřejmé, že společnost KV Production Servis, s.r.o. splňovala podmínky pro nespolehlivého plátce, a to již v období před 1. 1. 2013. Za chybějící informace v Registru plátců daně z přidané hodnoty nenese žalobkyně žádnou odpovědnost a nemůže jí být přičítáno k tíži, že její jednání bylo založeno na dobré víře v údaje v tomto veřejně přístupném registru uvedené. Vzájemná spolupráce probíhala v souladu s uzavřenou smlouvou a nedávala tak žádný důvod k pochybnostem týkajícím se jak osoby poskytovatele, tak předmětu zdanitelného plnění. Poskytovatel zdanitelného plnění společnost KV Production Servis, s.r.o. nebyl smluvně omezen v možnosti zajistit část nebo celé plnění prostřednictvím subdodavatele. Pokud tak učinil, pak žalobkyni o této skutečnosti nikdy neinformoval. O „řetězci společností“ tedy žalobkyně nevěděla, se společností Action Racing Mania, s.r.o., DIČ CZ28943546 nikdy nejednala a o její existenci se dozvěděla až v průběhu daňového řízení od správce daně. S obsahem smlouvy uzavřené mezi ČT a společností Action Racing Mania, s.r.o. žalobkyně seznámena nebyla a neměla od obstaravatele reklamy společnosti KV Production Servis, s.r.o. žádné informace o účasti dalšího subjektu na realizaci žalobkyniny zakázky. Objektivně neměla možnost tuto skutečnost zjistit a ověřit. Vzhledem k tomu, že nevěděla a ani vědět nemohla o existenci řetězce firem, nevěděla ani o porušení daňové neutrality z titulu nepřiznané a neodvedené daně v tomto řetězci. Společnost Action Racing Mania, s.r.o. aktuálně používající název PORTAPROLESS s.r.o. byla podle veřejně dostupných informací poskytovaných daňovou správou od 1. 12. 2009 až do 27. 4. 2017 nepřetržitě plátcem daně z přidané hodnoty a nebyla považována za nespolehlivého plátce, ačkoli podle informací uvedených ve zprávě beze zbytku svým jednáním zákonnou definici institutu nespolehlivého plátce uvedenou v § 106a zákona o dani z přidané hodnoty naplňuje. I kdyby tedy žalobkyně o participaci společnosti Action Racing Mania, s.r.o. na realizaci své zakázky věděla, neměla by důvod k pochybnostem o poctivosti transakce. V této věci se odkazuje na rozsudek SDEU C-277/14 ze dne 22. 10. 2015, v němž se mj. uvádí: *„I když taková osoba povinná k dani může být povinná, pokud disponuje indiciemi připouštějícími podezření na existenci nesrovnalostí nebo podvodu, informovat se o subjektu, od kterého zamýšlí pořídit zboží nebo služby, aby se ujistila o jeho spolehlivosti, nemůže daňová správa nicméně od této osoby povinné k dani obecně vyžadovat, aby ověřila, že vystavitel faktury týkající se zboží a služeb, na které je uplatňován tento nárok, má k dispozici dotčené zboží a je s to uvedené zboží dodat a zda splnil své povinnosti podat daňové přiznání a uhradit DPH, a tím se ujistila, že nedošlo k nesrovnalostem či podvodu na straně subjektů na vstupu, nebo aby v tomto ohledu měla k dispozici doklady (v tomto smyslu viz rozsudky Mahagében a Dávid, C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373, body 60 a 61; Stroy trans, C-642/11, EU:C:2013:54, bod 49, a usnesení Jagiello, C-33/13, EU:C:2014:184, body 38 a 39).“*

5. Žalobkyně dále uvedla, že žalovaný jako „objektivní okolnosti, z nichž je seznatelné, že daňový subjekt věděl či alespoň vědět mohl a měl, že se účastní podvodu na DPH“, uvádí ve svém rozhodnutí následující skutečnosti:

- Nestandardní Smlouva o obstarání TV reklamy (odstavec 57).
 - Reklama nebyla cíleně plánována, nebyla vytvořena marketingová studie, nebyly provedeny žádné analýzy přínosu v rámci ekonomické činnosti (odstavec 69).
 - Před uzavřením smlouvy nebylo provedeno žádné prověřování cen na internetových stránkách ČT ani u jiných korporací na trhu poskytovaných služeb. Žalobkyně neprověřila možnosti dodavatele k naplnění služby (odstavec 69).
 - Veškerou komunikaci s dodavatelem vedla žalobkyně pouze v elektronické podobě s tehdejší jednatelkou společnosti pí. P.Č. (odstavec 74).
 - Poskytnutá služba nebyla jednoznačně definována dle legislativy, kterou [je] ČT vázána. Mezi produkty reklama a sponzorský odkaz existují rozdíly (odstavec 63).
 - Daňový subjekt nebyl seznámen se skutečnostmi, že výroba sponzorského odkazu nebude provedena deklarovaným dodavatelem a bude uskutečněna přes několik korporací personálně propojených s KV Production Servis, s.r.o. (p. J.). Nedošlo ze strany dodavatele ke splnění povinností vyplývajících z bodu V. předmětné smlouvy (odstavec 64).
6. Žalobkyně k tomu uvedla, že při realizaci transakce postupovala s přiměřenou opatrností a vyloučila skutečnosti, které lze považovat podle judikatury NSS za neopatrnost, neobezřetnost či absenci běžných obchodních podmínek, citované v odstavci 21 rozhodnutí. Na plnění byla uzavřena písemná smlouva, ačkoli pro uvedený smluvní vztah zákon povinnost písemné formy nestanoví. Platba za služby byla provedena bezhotovostně prostřednictvím bankovního účtu. Poskytnutí plnění žalobkyně v okamžiku jeho uskutečnění i z následné písemné a obrazové dokumentace dodané obstaravatelem společností KV Production Servis, s.r.o. zkontrolovala. Obchod realizovala se subjektem, s nímž měla dobré předchozí zkušenosti, který podniká v jejím regionu a jehož jednatelku žalobkyně osobně delší dobu znala. Dodavatel služby působil jako reklamní agentura v regionu žalobkyně dlouhodobě a měla povědomí o tom, že obdobné zakázky běžně realizoval i pro jiné subjekty. Obchodování na základě „staré známosti“ s firmou působící v regionu žalobkyně považujeme žalobkyně na rozdíl od žalovaného za jedno z významných opatření k zajištění přiměřené obezřetnosti. Elektronická komunikace je v takovém případě stejně jako v daňovém řízení zcela běžná, významně zefektivňuje proces realizace zakázky. Dokumentaci o celém obchodním případě žalobkyně uchovála a v průběhu daňového řízení ji správci daně předložila (auditní stopa). V průběhu daňového řízení prokázala, že obchodního partnera prověřila stejným způsobem jako Finanční správa (jak vyplývá např. z vyjádření Generálního finančního ředitelství ze dne 12. 5. 2017 zveřejněného na internetových stránkách Finanční správy <http://www.financnisprava.cz/cs/financnisprava/pro-media/nepresnosti-v-mediich/2017/financni-sprava-proveruje-sve-dodavatele-8463>) a postupovala tedy s maximální obezřetností a vynaložila přiměřená opatření v rámci své činnosti. Samotné nesplnění povinnosti dodavatele zveřejnit účetní závěrku uložením do sbírky listin nebyl v r. 2012 natolik výjimečný jev (jednalo se o až o 50 % povinných subjektů), který by indikoval rizikový subjekt. Podle názoru žalobkyně tato učinila veškerá jí dostupná opatření ve vztahu k možnému daňovému podvodu. Žalovaný však tato opatření považuje za nedostatečná, aniž by uvedl, jaká jiná opatření by v této konkrétní věci požadoval a akceptoval. Podstatné náležitosti Smlouva o obstarání TV reklamy na akci „*Komici na jedničku - Petr Nárožný*“, ze dne 21. 11. 2012 obsahuje a srozumitelně, konkrétně a

podrobně definuje - smluvní strany, předmět a dobu plnění, odměnu obstaravatele a vzájemná práva a povinnosti. Z hlediska dodavatele služby se jednalo z hlediska předmětu a rozsahu plnění o zcela běžný rutinní obchod. O tom svědčí i údaj o výši přijatých úplat uvedený v odstavci 42 a 43 rozhodnutí (úplaty od různých odběratelů v celkové výši cca 175 mil. Kč⁴). Jak je v takových případech obvyklé, použil adhezní smlouvu, do níž doplnil specifikaci předmětu smlouvy, cenu a časové údaje. V případě časového rozmezí doby plnění je zřejmé, že obstaratel reklamy nemohl uvést a garantovat pevný termín vysílání z důvodu možné změny vysílacího schématu České televize. K tvrzení žalovaného uvedenému v odstavci 63 rozhodnutí, že poskytnutá služba nebyla jednoznačně definována dle legislativy, kterou je Česká televize vázána, žalobkyně uvádí, že žádná ze smluvních stran není Českou televizí a není tedy vázána zákony vymezující její činnost. Poskytnutá služba na základě smlouvy nebyla totožná se službou poskytovanou Českou televizí, neboť nespočívala pouze v zajištění televizního vysílání v ČT, ale v komplexu služeb zahrnujících kromě samotného vysílání také výrobu a dodání podkladů pro toto vysílání, odborné poradenství, řízení a vyhodnocení reklamní akce a zpracování písemné a obrazové dokumentace o jejím průběhu. Daň z přidané hodnoty používá autonomní pojmový aparát a nepřejímá automaticky pojmy z jiných právních předpisů. Klasifikace produkce CZ-CPA vydaná ČSÚ, kterou pro zařazení služeb používá zákon o dani z přidané hodnoty, zařazuje reklamní služby pod kód 73.1. Tyto služby mj. zahrnují komplexní služby reklamních agentur (včetně plánování, tvorby a provádění) i zprostředkování prodeje reklamního prostoru nebo času v televizi. Předmět zdanitelného plnění uvedený ve smlouvě v čl. I a v daňovém dokladu (obstarání reklamy služeb a propagace obchodního jména objednatele) tedy s dostatečnou přesností vymezuje obsah skutečně poskytnutého plnění a je současně konformní s pojmovým aparátem daně z přidané hodnoty. Uvedenou smlouvu podle názoru žalobkyně nelze považovat za nestandardní, neboť nevykazuje podstatné právní vady, její obsah není v rozporu se skutečným obsahem právního jednání a žádná podezření na daňový podvod nevzbuzuje. I kdyby však smlouva formálními vadami trpěla, neměla by její případná relativní ani absolutní neplatnost daňové konsekvence (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2011, č.j. 9 Afs 81/2010-180). Podle § 8 odst. 3 daňového řádu vychází správce daně ze skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní. V tomto případě však byl skutečný stav v souladu se stavem formálně právním. Sám žalovaný přitom v odstavci 29 a 77 rozhodnutí konstatuje, že po zhodnocení provedeného dokazování nespochybňuje splnění hmotněprávních a formálních podmínek nároku na odpočet daně. Požadavek žalovaného uvedený v odstavci 69 na cílené plánování a vytvoření marketingové strategie nemá ani oporu v zákoně, ani se nejedná o obvyklý postup při realizaci podobných jednorázových reklamních akcí v podmínkách malých firem. Účelem reklamní akce bylo zvýšit objem výroby získáním nových zákazníků v tuzemsku, čímž by došlo ke zvýšení rentability výroby rozpuštěním fixních nákladů do většího množství výrobků. Součástí reklamy byl také název společnosti žalobkyně s uvedením jejího obchodního loga. Nejednalo se tedy pouze o propagaci jednoho konkrétního zboží, ale i její společnosti jako takové. Z analýzy zpracované obstaravatelem reklamy, kterou žalobkyně správci daně v průběhu řízení poskytla, vyplývá, že program měl vysokou sledovanost (cca 651 tis. diváků). Jedním ze základních znaků televizní reklamy je plošné zaměření na široký okruh subjektů. Prokázání, kolik mezi nimi bylo potenciálních obchodních partnerů žalobkyně, tak jak uvádí žalovaný v odstavci 73, je nemožné a nelze je po ní rozumně požadovat. Stejně tak je nemožné exaktně

kvantifikovat, nakolik byl vykazovaný nárůst tržeb a zisku společnosti žalobkyně konkrétně ovlivněn právě touto reklamou a nakolik jinými faktory. Posuzování konkrétních ekonomických dopadů reklamy není předmětem daňového řízení, správce daně není v této věci kompetentní a podmiňovat odpočet daně vyhodnocováním dopadů do ekonomických ukazatelů (odstavec 73) nemá oporu v zákoně. Stejně tak hodnocení, zda bylo při obchodním vedení soukromé firmy postupováno s péčí řádného hospodáře, je předmětem obchodněprávních vztahů mezi vlastníky a orgány společnosti. I kdyby však zpracování podobné studie požadované žalovaným bylo proveditelné a prokázalo by, že mezi diváky nebyl ani jediný potenciální zákazník žalobkyně, nejednalo by se o legitimní důvod k odstoupení od smlouvy s poskytovatelem reklamy nebo k uplatnění nároku na snížení původně dohodnuté ceny ani o objektivní důkaz existence daňového podvodu, resp. vědomosti žalobkyně o daňovém podvodu. Současné by takové opatření nemohlo zabránit v případné účasti na daňovém podvodu, neboť se opět týká výhradně skutečností, které nastaly až po uskutečnění zdanitelného plnění, a osob, které se na jeho poskytnutí nepodílely. Při firemním rozhodování musí žalobkyně akceptovat vždy určitou míru podnikatelského rizika. Přitom ani případný neúspěch reklamní akce nemůže být důvodem k odepření nároku na odpočet. V této souvislosti žalobkyně uvádí analogicky případ zmařené investice, u níž také v souladu s judikaturou ES zůstává zachován nárok na odpočet DPH, přestože nepřinesla původně zamýšlený ekonomický efekt (např. rozsudek ESD ve věci C-110/94 INZO). Při pořízení reklamy byla žalobkyně v pozici koncového spotřebitele a nejednalo se tedy o vstup do odvětví. Nikdy nepodnikala v reklamě ani takové rozšíření svého předmětu podnikání nikdy neplánovala. Podrobné kalkulace cen služeb, výše přírážek obstaravatelů a další podobné informace tvořící obsah obchodního tajemství reklamních agentur jsou pro ni nedostupné. Jako malá rodinná firma nedisponuje specializovaným aparátem zabývajícím se výhradně marketingem. Pokud by měla propagaci své společnosti zajišťovat vlastními silami způsobem popsáním v rozhodnutí žalovaného, byly by z dlouhodobého hlediska podle jejího odhadu celkové vlastní náklady na tuto činnost výrazně vyšší než výdaje hrazené externímu dodavateli a nejednala bychom tedy s péčí řádného hospodáře. Není možné po ní spravedlivě požadovat takovou míru obezřetnosti, aby při jakémkoli pořízení zboží a služeb, s nimiž neobchoduje, byla v dané oblasti profesionálem. Z tohoto důvodu také nekontaktovala přímo Českou televizi, která reklamní služby neposkytuje a jejímž požadavkům by nebyla schopna dostát, ale obchodní společnost, která pro ni byla schopná zajistit komplexní reklamní službu. Kromě toho atraktivní vysílací časy v ČT mají dlouhodobě rezervovány reklamní agentury. I kdybych tedy byla schopna sama dodat veškeré podklady pro odvysílání reklamy, nepodařilo by se jí získat prostor pro jeho odvysílání (v tomto případě se jednalo o předvánoční úterní program v hlavním vysílacím čase od 21 hodin na televizním kanálu ČT 1). Cenu za reklamní vysílání označenou správcem daně ve zprávě o daňové kontrole jako „*namátkovou cenu*“ nepřevyšující cca 250 000 Kč nelze podle názoru žalobkyně považovat za cenu, která by mohla být reálně sjednána v běžných obchodních vztazích. Pro účely kalkulace „*namátkové ceny*“ správce daně použil ceny za služby, které nejsou s poskytnutou službou srovnatelné zejména rozsahem, neboť vychází pouze z ceny vysílacího času a výroby spotu, zcela však opomíjí zpracování dokumentace včetně vyhodnocení akce a zejména cenu za komplexní servis a řízení reklamní akce. Cenu za výrobu sponzorských vzkazů stanoví správce daně ve výši skutečně účtované společností SAWAGO s.r.o. dodavateli žalobkyně společnosti KV Production Servis, s.r.o. Pokud žalovaný konstatuje, že došlo k vytvoření

řetězce za účelem daňového podvodu, nelze při stanovení obvyklé ceny vycházet ze skutečně účtovaných cen mezi jednotlivými subjekty zúčastněnými na tomto řetězci. V úvahu pak správce daně nebere ani místo poskytnutí služby. Obvyklou cenu na neregulovaném trhu přitom nelze stanovit jako jednu pevnou částku, ale jako interval nejčastěji realizovaných cen (8 Afs 80/2007-5) a v daňovém řízení pak použít cenu v rámci intervalu, která je pro daňový subjekt nejpriznivější. I kdyby bylo možné aplikovat na obchodní vztahy žalobkyně uzavřené se společností KV Production Servis, s.r.o. § 36a zákona o dani z přidané hodnoty, nelze podle názoru žalobkyně považovat cenu stanovenou správcem daně za cenu, která by byla sjednána v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek a současně nárok na odpočet zcela vyloučit namísto jeho snížení na hodnotu zjištěnou z ceny obvyklé bez daně jako základu daně. Přestože žalovaný dospěl po provedeném dokazování k závěru, že byly splněny hmotněprávní a formální podmínky nároku na odpočet daně, tj. přijaté plnění bylo opravdu uskutečněno a bylo použito pro účely uskutečňování zdanitelných plnění (např. odstavce 29 a 35 rozhodnutí), nepřiznal žalobkyni ani částečný nárok na odpočet daně. Důkazní břemeno prokázání účasti daňového subjektu na daňovém podvodu leží na správci daně, jak uvádí i sám žalovaný ve svém rozhodnutí v odstavci 8. Na základě výše uvedených skutečností se žalobkyně domnívá, že správce daně neprokázal, že žalobkyně o daňovém podvodu věděla nebo vědět měla a mohla. Současně se na základě výše uvedených skutečností žalobkyně domnívá, že žalovaný ve svém rozhodnutí v rozporu s § 8 odst. 3 daňového řádu nevycházel ze skutečného obsahu právního jednání a v rozporu s § 116 citovaného zákona se nevypořádal se všemi jejími námitkami.

III.

Vyjádření žalovaného k žalobě

7. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby. Ve vyjádření k žalobě nejprve shrnul dosavadní průběh řízení, vymezil žalobní námitky a předmět sporu a poté k námitkám žalobkyně uvedl, že ke vzniku právního nároku na odpočet DPH musí být splněny hmotněprávní a formální podmínky nároku na odpočet vyplývající z § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty. Tento nárok dle Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) nesmí být omezen, jedinou výjimku představuje situace, kdy daňový subjekt uplatňuje nárok na odpočet daně podvodně nebo zneužívajícím způsobem. K podvodnému jednání je však nutno zdůraznit, že k tomu, aby daňovému subjektu nebyl přiznán nárok na odpočet daně, pouhá existence daňového podvodu nepostačuje. Správce daně je proto povinen při identifikaci řetězových podvodů vzít v úvahu a popsat právní, obchodní (ekonomické) a osobní znaky transakce a vazby mezi subjekty zúčastněnými na této transakci. Povinností daňových orgánů pak není prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod, ale v daňovém řízení musí být postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2010, č.j. 9 Afs 111/2009-274 a ze dne 10. 10. 2012, č.j. 1 Afs 37/2012-50). Správce daně je tak povinen 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. Za takových podmínek lze poté osobu povinnou k dani činit odpovědnou za zapojení se do obchodní transakce zasažené daňovým podvodem. Důkazní břemeno ohledně prokázání účasti daňového subjektu na daňovém podvodu leží na správci daně. K přenesení tohoto důkazního břemene zpátky na daňový subjekt dochází na základě tzv.

vědomostního testu. V rámci vědomostního testu správce daně musí nejdříve zkoumat nestandardnosti posuzované obchodní transakce (tzv. objektivní okolnosti) a následně posoudit opatření přijatá daňovým subjektem k zamezení jeho možné účasti na daňovém podvodu. V případě nepřijetí dostatečných opatření lze mít s přihlédnutím k objektivním okolnostem za prokázané, že daňový subjekt věděl nebo vědět mohl a měl, že se svou transakcí účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH. Žalovaný chce v dané věci upozornit krajský soud na rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 21. 3. 2018, č.j. 57 Af 9/2017-44, který posuzoval věcně shodný případ poskytnutí reklamy dodavatelem KVPS žalobci v řetězci firem. V předmětném rozsudku krajský soud uvedl: *„Cena služby a způsob jejího sjednání, jež se vymykají běžným standardům, představují v projednávané věci jasnou indicii nasvědčující tomu, že daňový subjekt měl vědět, že se svou ekonomickou aktivitou účastní podvodu na dani z přidané hodnoty.“* Krajský soud v Plzni tak dospěl k závěru, že *„v rámci posuzovaného obchodního řetězce existují významné nestandardnosti, přičemž tyto nestandardnosti – některé samostatně a tím spíše všechny ve svém souhrnu coby koherentní řetězec nepřímých důkazů – opravňují závěr daňových orgánů, dle něhož žalobkyně o svém zapojení do podvodu na DPH přinejmenším vědět měla. Správce daně proto unesl důkazní břemeno na něj ve smyslu shora citované judikatury kladené.“*

8. K dané věci, která je předmětem žaloby, žalovaný uvedl, že k prokázání uskutečnění zdanitelného plnění uskutečněného dodavatelem předložila žalobkyně Smlouvy o obstarání TV reklamy na akci „*Komici na jedničku – Petr Nárožný*“ ze dne 21. 11. 2012, ze kterých vyplývá, že měla žalobkyně nakoupit službu obstarání reklamy jejích služeb a propagaci jejího obchodního jména v rámci TV vysílání na ČT dne 18. 12. 2012. Žalobkyně byla povinna uhradit v termínu do 5. 12. 2012 částku 1 000 000 Kč bez DPH. Doba uvedení reklamy dle smlouvy je stanovena na období od 1. 1. 2012 do 31. 12. 2012, přestože je smlouva uzavřena až dne 21. 11. 2012, a to na jeden konkrétní den 18. 12. 2012. Žalobkyně také správci daně předložila výpis bankovního účtu, ve kterém je doložena úhrada předmětného daňového dokladu dne 5. 12. 2012, tedy ve lhůtě splatnosti stanovené smlouvou. Po zhodnocení provedeného dokazování žalovaný nezpochybnil splnění hmotněprávních a formálních podmínek nároku na odpočet daně, avšak shodně se správcem daně dospěl k závěru, že obchodování žalobkyně s dodavatelem je zatíženo podvodem na DPH. Žalovaný proto zkoumal: 1) existenci podvodného řetězce subjektů a chybějící daň ve smyslu judikatury SDEU, 2) existenci objektivních okolností, které by v obezřetném daňovém subjektu vzbudily pochybnosti o tom, zda se účastí na dané obchodní transakci nezapojoval do podvodného jednání, a 3) zda byla žalobkyní přijata veškerá opatření, která po ní mohou být s ohledem na konkrétní okolnosti případu vyžadována, aby tak zajistila svou neúčast na daňovém podvodu. Jak vyplývá ze spisové dokumentace, správce daně v průběhu daňové kontroly zjistil řetězec společností zapojených do obchodu s reklamou, a to Česká televize → Action Racing Mania, s.r.o. (dále jen „*Action*“) → X → KV Production Servis, s.r.o. → žalobkyně. Služba byla poskytnuta v řetězci, přičemž žalobkyně byl posledním článkem v řetězci, který nárokoval odpočet daně z přidané hodnoty a požadoval jeho vyplacení. Žádná korporace v řetězci, s výjimkou České televize, předmětnou službu nezabezpečila vlastními prostředky, ve všech případech se jednalo o nákup a následný prodej. Cena za sponzorský vzkaz pro 5 klientů byla stanovena na částku 70 000 Kč + 20 % DPH v částce 14 000 Kč ve prospěch korporace Action a daňový doklad na uvedenou částku byl Českou televizí vystaven dne 10. 1. 2013. Dle zjištění žalovaného, uvedený daňový doklad obsahoval i údaje za sponzorský příspěvek v pořadu

„Trapasy“, který však nesouvisí s žalobkyní a není předmětem posuzovaného obchodního případu. Korporace Action přijala daňový doklad za zdanitelné plnění uskutečněné Českou televizí, které bylo dále vyfakturováno daňovým dokladem 41202210699 s datem uskutečnění zdanitelného plnění dne 31. 12. 2012 za sponzorský vzkaz pro 5 klientů, avšak fakturaci těmto klientům nedoložila a neprokázala tak přiznání daně z uskutečněných zdanitelných plnění za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2012. Dodavatel (korporace KV Production servis, s.r.o.) předmětnou nakoupenou službu vyfakturoval žalobkyni za cenu základu daně 1 000 000 Kč, 20% DPH 200 000 Kč, se dnem uskutečnění zdanitelného plnění 21. 11. 2012. Tento dodavatel je registrován jako plátce DPH od 1. 10. 2004, statutárním orgánem do 30. 10. 2014 byla paní Č., obchodní podíl byl několikrát prodáván. V současnosti je dodavatel bez statutárního zástupce a společníkem je pan Š. s místem bydliště na Městském úřadu Města Náchod, který je zapsán v celkem 7 korporacích. Korporace KV Production servis, s.r.o. (dále jen „KVPS“) i korporace Action jsou personálně spojeny panem J., který byl do 4. 12. 2015 jednatelem Action a současně od 1. 4. 2011 zaměstnancem dodavatele. Dodavatel KVPS je pro správce daně nekontaktní, v sídle zapsaném ve veřejném rejstříku se nevyskytuje, písemnosti jsou doručovány do datové schránky uplynutím lhůty, v současné době je zveřejněna informace o nespolehlivém plátcí. Ze zjištěných skutečností vyplývá, že správcem daně byla dne 10. 9. 2014 zahájena u dodavatele KVPS daňová kontrola, v jejímž průběhu došlo k prodeji obchodního podílu, k zániku funkce statutárního orgánu dne 30. 10. 2014 a bankovní účet u peněžního ústavu byl zrušen. V průběhu daňové kontroly nebyly předloženy žádné doklady, účetnictví, evidence pro daňové účely za rok 2012 či jiné důkazní prostředky dokládající a prokazující údaje uváděné dodavatelem v daňových přiznáních za jednotlivá zdaňovací období roku 2012. Prověřením pohybů na bankovním účtu bylo správcem daně zjištěno, že tento daňový subjekt přijal v prověřovaných zdaňovacích obdobích, tj. od 1. 1. 2012 do 31. 12. 2013 finanční prostředky – úplaty od různých společností v celkové výši 175 036 219,70 Kč. Tyto částky připsané na bankovní účet č. 1063015132/5500 byly bezprostředně po připsání ve prospěch tohoto účtu vybírány v hotovosti. Následně po zahájení daňové kontroly tento daňový subjekt na tomto bankovním účtu zastavil veškeré finanční transakce a vedení předmětného účtu bylo ukončeno ke dni 31. 10. 2014. Přestože dodavatel vykazoval v daňových přiznáních za zdaňovací období roku 2012 obraty v řádech milionů či desítek milionů Kč, byla jeho výsledná daňová povinnost v řádech tisíců Kč (max. 49 tis. Kč) a celkový nedoplatek na DPH činil cca 59 mil. Kč. Dispoziční právo k účtům výše uvedené korporace měla paní Č. a pan J. Z předložených bankovních výpisů KVP[S] nevyplývá uskutečněná úhrada služeb poskytnutých Českou televizí konkrétní korporaci, která měla být v řetězci dodavatelem pro KVPS, a korporace KVPS daňové doklady o tomto přijatém zdanitelném plnění nedoložila, a to ani po výzvách správce daně. K poskytnuté službě fakturované korporací Action a následně korporací KVPS nebyla předložena žádná kalkulace, která by prokazovala oprávněné mnohonásobné navýšení ceny, a rovněž nebyla dodavatelem prokázána úhrada ceny za poskytnutou službu. Jak vyplývá ze zjištění správce daně provedených ve veřejných rejstřících a dle jeho evidence, korporace Action (ke dni 6. 2. 2015 došlo ke změně názvu na PORTAPROLESS s.r.o.) je registrovaná jako plátce DPH od 1. 12. 2009, statutárním orgánem do 8. 5. 2014 byl pan J., následně byl obchodní podíl prodán panu K., jehož místo bydliště bylo na Magistrátu města Brna a který byl nebo je zapsán celkově v 72 korporacích. V současné době je korporace od 2. 1. 2018 bez statutárního orgánu a v říjnu 2014 byla zrušena všechna její živnostenská oprávnění.

Korporace Action sídlí na virtuální adrese a její jiná adresa, stejně jako telefonický kontakt nejsou známy. Korporace je nekontaktní, písemnosti jsou doručovány do datové schránky uplynutím lhůty. Daňová přiznání k DPH a k dani z příjmů právnických osob (dále jen „DPPO“) byla za rok 2012 podávána, avšak vykazované údaje o tržbách (DPPO) a uskutečněných zdanitelných plnění (DPH) byly odlišné v řádech statisíců Kč, vykazovaná plnění v řádech desítek milionů nebyla korporací doložena a prokázána, na opakovaná oznámení o provedení místního šetření nebylo ze strany korporace adekvátně reagováno. Vykazované údaje nebylo možno proto prověřit a potvrdit, neboť Action na výzvy správce daně k provedení místního šetření a předložení daňových dokladů a listin dokládajících poskytnutí reklamy v ČT nereagovala. Společnost Action vykazovala ke dni 6. 2. 2018 nedoplatek na DPH ve výši cca 770 000 Kč. Z odpovědi na výzvu k poskytnutí informací peněžní ústav Raiffeisenbank a.s. uvedl, že bankovní účty vedené v Kč a EUR měně pro Action byly v únoru a březnu 2014 zrušeny a dispoziční právo měl pan J. Korporace nezveřejnila v obchodním rejstříku žádné účetní závěrky. Korporace Action vykazuje vůči státnímu rozpočtu vysoký daňový nedoplatek, na adrese zapsané v obchodním rejstříku nevykonává žádnou ekonomickou činnost, účetnictví se zde nenachází, korporace se neprezentuje na internetových stránkách a nebylo možné zjistit žádnou jinou její provozovnu. V rámci místního šetření u korporace SAWAGO s.r.o. správce daně zjistil, že tato korporace uskutečnila dne 31. 12. 2012 zdanitelné plnění deklarované na daňovém dokladu č. 20120212 ve prospěch KVPS. Jednalo se o výrobu sponzorských vzkazů v ceně základu daně 188 000 Kč, 20% DPH v částce 37 600 Kč. Tato cena byla stanovena za období od 6. 10. 2012 do 31. 12. 2012 za výrobu sponzorských vzkazů pro 16 pořadů vysílaných v různých termínech, tedy každý 1 měl stanovenou cenu ve výši 12 000 Kč dle předložené kalkulace, přitom žalobkyně se týkal jeden ze dne 18. 12. 2012. Tato cena zahrnovala dle předložené kalkulace sponzorského vzkazu náklady na speakera, zvukové studio, obrazovou postprodukci, produkční služby, kurýra a zisk. K uskutečněnému zdanitelnému plnění zástupce korporace SAWAGO s.r.o. uvedl, že sponzorský vzkaz byl graficky zpracován za využití loga sponzora do podoby videozáznamu, následně speakerem namluven a po odsouhlasení se zadavatelem vymáastrován na digitální nosič a zaslán korporaci SAWAGO s.r.o. prostřednictvím kurýra do České televize. Úhrada předmětného daňového dokladu byla uskutečněna postupně v malých částkách bankovními převody, a to v období 5. 4. 2013 až 20. 9. 2013. Žalovaný poukazuje na to, že přestože byla smlouva s Českou televizí uzavřena až dne 2. 1. 2013 a daňový doklad byl vystaven až dne 10. 1. 2013, dodavatel KVPS uzavřel s žalobkyní smlouvu již dne 21. 11. 2012 s pevně stanovenou cenou, bez doložení kalkulace, a současně výrobce SAWAGO s.r.o. vystavil ve prospěch dodavatele KVPS daňový doklad za výrobu spotu až dne 31. 12. 2012, což doložil kalkulací. Z uvedeného důvodu dodavatel KVPS v době uzavření předmětné smlouvy s žalobkyní neměl povědomí o celkových nákladech vztahujících se k poskytnuté službě. Jak tedy vyplývá ze skutečností získaných správcem daně v rámci místního šetření, korporace KVPS zaslala e-mailem zadání grafické podoby log sponzorů korporaci SAWAGO s.r.o., ten byl následně graficky zpracován, namluven, odeslán zpět KVPS k odsouhlasení. Poté byl vymáastrován na digitální nosič a prostřednictvím kurýra doručen do České televize. V rámci jednání byla předložena položková kalkulace na výrobu 1 sponzorského vzkazu ve výši 12 000 Kč bez DPH a daňový doklad za výrobu sponzorských vzkazů za 4. čtvrtletí 2012 pro odběratele KVPS. Dle těchto skutečností je zřejmé, že výroba sponzorského vzkazu ve výši 12 000 Kč bez DPH pro 5 klientů činila v

propočtu 2 400 Kč bez DPH na jednoho klienta. Správce daně na základě výzev k zapůjčení listin prověřil výši ceny za uskutečněné zdanitelné plnění u korporace MÉDEA a.s. a korporace MAXUS Czech Republic, s.r.o. Z odpovědí na tyto výzvy vyplývá, že ceny stanovené společností MÉDEA a.s. byly zveřejněny na internetových stránkách a cena pro konkrétní uvedený pořad byla stanovena dle ceníku aktualizovaného ke dni 17. 9. 2012 na 140 000 Kč za 1 díl. K takto stanovené ceně bylo možno poskytnout slevu z ceníkových cen ve výši 15 % až 60 %. Korporace MAXUS Czech Republic, s.r.o. službu za odvysílání sponzorského vzkazu v průběhu vánočních svátků roku 2012 fakturovala svému odběrateli za v průměru cca 128 000 Kč. Žalovaný proto dospěl k závěru, že předmětná služba poskytnutá Českou televizí pro konečného klienta (žalobkyni) vykazuje v řetězci firem nestandardní znaky a tyto skutečnosti je nutné proto posuzovat v jejich komplexu. Dodavatel KVPS i korporace Action jsou subjekty personálně propojené, jsou nekontaktní, nespolupracují se správcem daně a nebylo zjištěno, kdo byl přímým dodavatelem poskytnuté služby pro KVPS. V rámci daňového řízení bylo zjištěno, že nebyla korporací KVPS doložena žádná uskutečněná jednání s dodavatelem, případně uzavřená smlouva, nebyla doložena důvodnost pro mnohonásobné navýšení ceny, nebyla doložena úhrada mezi dodavatelem a společností KVPS, a přestože byla daň uvedena na předloženém dokladu, nebyla přiznána a odvedena do státního rozpočtu korporací KVPS, v čemž žalovaný spatřuje porušení neutrality. S ohledem na nestandardní okolnosti obchodní spolupráce a narušení neutrality daně dospěl žalovaný k závěru, že předmětná transakce byla zatížena podvodem na DPH, kdy docházelo k přeprodejům zcela identické služby na území České republiky, příjemcem služby se postupně staly výše uvedené firmy a konečným spotřebitelem služby byla žalobkyně. Smyslem takto zrealizovaných obchodních transakcí se zcela identickou službou, kdy nebylo v rámci daňového řízení doloženo a prokázáno, že tato služba byla jednotlivými společnostmi doplňována o „přidanou hodnotu“, nemohlo být dosaženo standardních podnikatelských cílů. Logickým vysvětlením je pouze snaha dosáhnout daňové výhody ve formě uplatněného odpočtu daně podvodně uplatněného ze zdanitelného plnění uskutečněného na území České republiky, které nárokovala žalobkyně za situace, kdy některý člen řetězce záměrně neodvedl daň do státního rozpočtu ČR. Daň nebyla odvedena v řetězci konkrétně u článku KVPS. Žalovaný je názoru, že v předmětném případě byla prokázána existence daňového podvodu a současně i zjištění a identifikace chybějící daně (daňová ztráta) v řetězci (konkrétně u KVPS), čím došlo k porušení daňové neutrality. Tímto byla naplněna základní podmínka mechanismu určujícího, zda je šetřená transakce zasažena podvodným jednáním, tj. existence chybějící daně. Čerpáním uplatněného odpočtu daně žalobkyní za situace, kdy v řetězcích obchodníků nebyla odvedena daň, totiž jednoznačně došlo k porušení neutrality DPH. Na základě výše uvedeného lze tak konstatovat, že správními orgány byla zkoumána i neutralita daně a na základě jejich zjištění byla jednoznačně identifikována chybějící daň v popsaném řetězci.

9. V části vyjádření uvozené slovy „*Existence prokázání daňového podvodu*“ žalovaný dále konstatoval, že žalobkyně namítá, že o existenci případného daňového podvodu nevěděla ani vědět nemohla. Namítá, že skutečnosti, které vyvolávají pochybnosti ohledně spolehlivosti poskytovatele zdanitelného plnění, obchodní společnosti KV Production Servis, s.r.o. a o existenci daňového podvodu, nastaly až v době po uskutečnění zdanitelného plnění. Přijetí jakýchkoli opatření by jí tyto informace neumožnilo získat v okamžiku uzavření smlouvy a zdanitelného plnění. S tímto se dle žalobkyně žalovaný v

rozhodnutí nevypořádal. Žalovaný k této námitce uvádí, že žalobkyně znala skutečného poskytovatele služeb (Českou televizi), proto bylo nejjednodušší tuto korporaci se svým požadavkem oslovit přímo, případně využít jejich informací na internetových stránkách. Česká televize poskytovala předmětnou službu, a to přímo pro zákazníky nebo prostřednictvím smluvního partnera korporace MÉDEA, a.s. Jako podklad pro stanovení ceny vycházela z ceníků tohoto smluvního partnera, kdy u každého potenciálního dodavatele (ČT, MÉDEA, a.s.) bylo možné sjednání slevy. Z jednání žalobkyně nelze vyčíst, že by se chovala s péčí dobrého hospodáře, neboť jen náhledem na internetové stránky korporace MÉDEA, a.s. či České televize by zjistila reálnou cenu poptávané služby a žalobkyně ani žádným důkazním prostředkem nedoložila svoji snahu získat možnost odvysílání reklamního spotu v České televizi. Žalobkyně akceptovala výši ceny reklamního spotu, aniž by si provedla vlastní ekonomický dopad takto vynaložených nákladů do ekonomiky daňového subjektu. Na základě správcem daně provedené daňové kontroly správce daně i žalovaný dospěli k závěru, že existuje dostatek objektivních okolností obchodní spolupráce mezi dodavatelem a žalobkyní svědčících o tom, že žalobkyně o podvodu na DPH buď věděla, nebo alespoň vědět mohla a měla. Tyto objektivní okolnosti spočívají buď přímo v jednání samotné žalobkyně, nebo představují nestandardní průběh její obchodní spolupráce s dodavatelem, který by v obezřetném daňovém subjektu vzbudil podezření o serióznosti jeho obchodního partnera a potažmo pochybnosti o tom, zda se účastí na takovémto obchodu nezapojí do podvodu na DPH. Jednotlivé okolnosti nestandardního jednání podrobně popsal žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí na str. 13 až 15.

10. V části vyjádření uvozené slovy „*Prověřování dodavatele ve veřejných registrech*“ žalovaný uvedl, že žalobkyně dále namítá, že z dostupných veřejných zdrojů jako je obchodní rejstřík a registr plátců daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) nebylo v době od uzavření smlouvy až do okamžiku podání odvolání patrné, že by se jednalo o subjekt porušující své povinnosti vztahující se ke správě daně. K uvedené námitce žalovaný uvádí, že žalobkyně v rámci přijetí rozumných opatření, která měla zabránit její účasti na daňovém podvodu, provedla pouze ověření v rámci zápisu dodavatele do Obchodního rejstříku a prověřila jeho registraci k DPH, úhradu daňového dokladu provedl bezhotovostně. Žalobkyně v rámci daňové kontroly předložila také Smlouvu o obstarání reklamy, kterou však žalovaný vyhodnotil jako nestandardní, jakož i předložený daňový doklad, jehož úhrada byla požadována do 5. 12. 2012, tedy ještě před sjednaným uskutečněním zdanitelného plnění, kdy dodavatel KVPS neměl žádné relevantní důkazní prostředky dokládající poskytnutí této služby, ale ani její cenu. Žalobkyně akceptovala výši ceny reklamního spotu, aniž by si provedla jakékoliv zjištění o ceně uvedené služby na trhu. Jen pouhým náhledem na internetové stránky České televize by zjistila reálnou cenu poptávané služby. Údaje z obchodního rejstříku a registrace plátců DPH pouze poskytují deklaratorní informace a nemohou obstát při posouzení prokazování obezřetnosti a preventivních opatření ve vztahu k její případné účasti na podvodu. Možná opatření, která žalobkyně neprovedla, žalovaný podrobně uvedl na str. 16 a 17 napadeného rozhodnutí. K této otázce se také vyslovil Krajský soud v Plzni v rozsudku ze dne 21. 3. 2018, č.j. 57 Af 9/2017-44, kde uvedl, že „[t]ato opatření jsou však sama o sobě zcela formální a neúčinná. Prověření obchodních partnerů ve veřejných rejstřících je v případě navazování nových obchodních vztahů prakticky nezbytným a zcela základním opatřením, které však o faktické povaze zkoumaných obchodních subjektů příliš nevypovídá. Tímto způsobem lze totiž ověřit pouze základní evidenční údaje,

nikoli však skutečný, případně dokonce podvodný charakter jejich činnosti.“.

11. V části vyjádření uvozené slovy „*Plnění vyplývající ze smlouvy*“ žalovaný uvedl, že žalobkyně v žalobě namítá, že poskytovatel zdanitelného plnění nebyl smluvně omezen v možnosti zajistit plnění prostřednictvím subdodavatele. Žalobkyně s obchodní společností Action Racing Mania, s.r.o. nikdy nejednala a o její existenci se dozvěděla až v průběhu daňového řízení. Ze spisové dokumentace vyplývá, že žalobkyně v souladu s bodem V. smlouvy nebyla informována nejen o skutečnosti, že nebyla v době uzavření smlouvy s dodavatelem KVPS uzavřena smlouva s Českou televizí, ale i o subdodavateli výroby sponzorského vzkazu, a tedy k nedodržení bodu V. uzavřené smlouvy ze dne 21. 11. 2012. V daném případě byla služba prokazatelně poskytnutá Českou televizí, avšak nedošlo k fakturaci ve prospěch KVPS, která měla tuto službu ve prospěch žalobkyně zabezpečit, ale k fakturaci v řetězci firem. Nепroověřením si aktivit svého dodavatele, jeho možností a schopností k naplnění uzavřené smlouvy ze dne 21. 11. 2012, sídla, nahrávacího studia, neporovnáním cen či nepředložením kalkulace apod. žalobkyně rezignovala na své možnosti získat dostatek důkazních prostředků a přijmout tak dostatečná opatření, kterými by doložila, že o podvodném jednání nevěděla a vědět nemohla.
12. V části vyjádření uvozené slovy „*Postup s dostatečnou obezřetností*“ žalovaný dále konstatoval, že dle názoru žalobkyně tato postupovala s přiměřenou opatrností, na plnění byla uzavřena písemná smlouva a platba za služby byla provedena bezhotovostně. Obchod žalobkyně realizovala se subjektem, s nímž měla dobré předchozí zkušenosti a jehož jednatelku osobně delší dobu znala. Dle názoru žalovaného žalobkyně v daném případě nejednala s dostatečnou obezřetností a preventivní opatření ve vztahu k její případné účasti na podvodu na DPH nečinila, když k předmětnému obchodnímu případu nevedla žádnou doprovodnou dokumentaci, která by zachytila jednání s dodavatelem a požadované parametry služby. Přestože žalobkyně uvedla, že dodavatel se nachází v blízkosti jejího sídla (cca 20 km), nikdy dodavatele v jeho sídle nevyhledala a ani jednání v sídle neprobíhala. Na základě uvedených skutečností tak lze jednání žalobkyně vyhodnotit jako nestandardní, neboť nebyla ani jednoznačně definována poskytnutá služba, dle legislativy, kterou je Česká televize vázána (zákon č. 483/1991 Sb., o České televizi, v platném znění, zákon č. 40/1995 Sb., o regulaci reklamy a o změně a doplnění zákona č. 468/1991, v platném znění, zákon č. 231/2001 Sb., o provozování rozhlasového a televizního vysílání, v platném znění), kdy existují mezi produkty „*reklama*“ a „*sponzorský odkaz*“ rozdíly, a to nejen v časovém intervalu, obsahu sdělení a rovněž i v ceně. Žalobkyně bez jednoznačných indicií přistoupila na částku požadovanou dodavatelem, tuto cenu neověřovala ani nerozpороvala, přestože se dle smlouvy nejednalo o reklamu jeho výrobků, ale pouze o sponzorský odkaz, a to v řadě se 4 dalšími klienty v celkové délce 10“, časový interval připadající na žalobkyni byl dle předloženého důkazního prostředku – DVD 2 x cca 2“. Předmětná smlouva neodpovídá posuzovanému přijatému zdanitelnému plnění, přičemž k datu 21. 11. 2012 byla pouze uzavřena smlouva bez jakýchkoliv konkrétních skutečností, nebyla provedena platba a datum vysílání bylo uvedeno na den 18. 12. 2012, což bylo doloženo a potvrzeno smlouvou uzavřenou mezi korporacemi Action a poskytovatelem služby Českou televizí dne 2. 1. 2013.
13. V části vyjádření uvozené slovy „*Posouzení ekonomického dopadu*“ žalovaný uvedl, že žalobkyně namítá, že požadavek žalovaného na cílené plánování a vytvoření marketingové strategie nemá oporu v zákoně a ani se nejedná o obvyklý postup. Dle žalobkyně

prokázání, kolik mezi diváky bylo jejích potenciálních obchodních partnerů, tak jak uvádí žalovaný, nelze zjistit a nelze po ní ani požadovat. Podmiňovat odpočet daně vyhodnocováním dopadů do ekonomických ukazatelů nemá oporu v zákoně. K této námitce žalovaný uvádí, že v napadeném rozhodnutí uvedl taková opatření, ze kterých, pokud by je žalobkyně přijala, by vyplývala obezřetnost a preventivní opatření ve vztahu k její případné účasti na podvodu. Uvedená opatření byla uvedena v souvislosti s doporučením žalovaného, jakým způsobem lze svoji obezřetnost projevit, nikoliv, že by tato doporučení vyplývala ze zákona. Je na daňovém subjektu, aby zachoval v obchodních vztazích rozumnou míru obezřetnosti a přijal taková opatření, ze kterých bude zřejmé, že se nemohl vědomě účastnit daňového podvodu, resp. že o něm nevěděl a vědět nemohl. Pochybnosti správce daně byly dány i obsahem prezentace, a to jak ke vztahu k ceně, tak i ve schopnosti oslovení potencionálních zákazníků. Žalobkyní nebyl doložen žádný důkaz o její úvaze, že předmětný 2“ vzkaz o výrobě výrobků z plastických hmot, byť jednou opakovaný na konci pořadu, který nemá přímou souvislost s podnikáním žalobkyně, za velmi významnou cenu, by měl mít jakýkoli ekonomický dopad na její podnikání. Z uvedených objektivních okolností je zřejmé, že žalobkyně nepřistupovala k příslušné obchodní transakci s péčí řádného hospodáře, ponechala veškerou svou důvěru na známosti z minulosti s paní Č. Žalobkyně, přestože neměla žádné zkušenosti s reklamní činností a v posuzovaném případě se jednalo o první pořízení reklamy v hodnotě milionu Kč od dodavatele KVPS, u kterého neměla předem ověřeno, že předmětnou smlouvu beze zbytku naplní a požadovaná cena bude k této službě relevantní, a to jen na základě předchozích osobních kontaktů. Takovéto chování žalobkyně poukazuje na skutečnost, že žalobkyně mohla a měla vědět, že se účastní obchodování v nestandardních řetězcích s vysokým rizikem podvodného jednání za účelem neoprávněného získání DPH ze státního rozpočtu. Žalovaný postupoval v souladu se závěry platné judikatury SDEU, podle níž podmínkou pro odmítnutí daňových výhod není pouze vědomá účast daňového subjektu v transakčním řetězci zasazeném podvodem na DPH, ale i účast nevědomá, nedbalostní, tj. mohl-li a měl daňový subjekt s přihlédnutím ke všem objektivním okolnostem o takovém zapojení vědět. V souladu s judikaturou se žalovaný ve své úvaze a pro účely hodnocení důkazní síly žalobkyní tvrzených skutečností zabýval i právními a obchodními vztahy. Rozhodujícím kritériem byla kvalita přijatých opatření z hlediska jejich reálné schopnosti eliminace rizika účasti žalobkyně na obchodní transakci zatížené podvodem na DPH. Ze spisového materiálu však nevyplývá, že by žalobkyně činila opatření k prevenci své účasti na podvodném jednání. K námitce žalobkyně, že při pořízení reklamy byla v pozici koncového spotřebitele a podrobné kalkulace cen služeb reklamních agentur jsou pro ni nedostupné, žalovaný uvádí, že právě z důvodu, že žalobkyně nepodniká v reklamě, měla vyvinout maximální snahu pro ověření nabídky na trhu. Pokud však znala skutečného poskytovatele služeb (Česká televize), bylo nejjednodušší tuto korporaci se svým požadavkem oslovit přímo, případně využít jejich informací na internetových stránkách. Cena výroby 1 sponzorského vztahu skutečným dodavatelem činila 12 000 Kč bez DPH pro 5 klientů, tedy 2 400 Kč bez DPH na jednoho klienta, a proto lze označit za zcela nestandardní, aby stejná služba byla poskytována za cenu 1 000 000 Kč bez DPH, aniž byly doloženy skutečnosti opravňující toto několikanásobné navýšení. Žalobkyně měla právě na základě své neznalosti v oblasti reklamy požadovat kalkulaci ceny poskytované služby, aby mohla o této nakupované službě zodpovědně rozhodnout. Vzájemná spolupráce mezi žalobkyní a dodavatelem v minulosti nemohla být zárukou, že v daném případě se nebude

jednat o podvodné jednání. Dle žalovaného v daňovém řízení musí být zjištěno, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval, což bylo v rámci daňového řízení učiněno. Aby mohl být daňovému subjektu v souvislosti s daňovým podvodem upřen nárok na odpočet daně, musí být zjištěno, že daňový subjekt o podvodném jednání věděl, nebo s vynaložením přiměřených opatření v rámci své obchodní činnosti vědět mohl. To bylo v rámci daňového řízení žalobkyni prokázáno.

14. Žalovaný uzavřel, že podání žaloby je s ohledem na výše uvedené nedůvodné, napadená rozhodnutí byla vydána v souladu se zákonem.

IV.

Posouzení věci soudem

15. Vzhledem k tomu, že žalobkyně a žalovaný souhlasili s projednáním věci bez jednání, rozhodl soud v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s.ř.s.“) o věci samé bez jednání.
16. V souladu s § 75 odst. 1, 2 s.ř.s. vycházel soud při přezkoumání napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, a napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích žalobních bodů uplatněných v žalobě.

A.

17. Pro rozhodnutí věci jsou podstatné závěry, ke kterým dospěl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 18. 12. 2018, č.j. 7 Afs 8/2018 – 56, uvedl: „Z judikatury Soudního dvora Evropské unie vyplývá, že situace, kdy daňový subjekt uplatňuje nárok na odpočet daně podvodně nebo zneužívajícím způsobem, je výjimkou z principu, že při splnění hmotněprávních a formálních podmínek nároku na odpočet daně je daňovému subjektu tento nárok přiznán (srov. rozsudek SDEU ze dne 21. 6. 2012 ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, *Mahagében a Péter Dávid*, bod 41). Samotná existence podvodného jednání však k odeprání odpočtu nestačí. Nárok na tento odpočet není dotčen, jestliže v řetězci dodávek bylo jedno z předcházejících nebo následujících plnění zasazeno daňovým podvodem, pokud to daňový subjekt nevěděl nebo vědět nemohl (viz bod 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 nutné zkoumat existenci daňového podvodu a v případě jeho zjištění je k odeprání nároku na odpočet daně nutno prokázat, že o tomto podvodu osoba povinná k dani věděla nebo vědět mohla a měla. Jestliže orgány finanční správy dospějí k závěru o zapojení daňového subjektu do podvodu, o němž věděl (či vědět měl a mohl), nelze podvodně nárokovat odpočet daně přiznat. Z pozdějších rozhodnutí pak lze ve shodě se stěžovatelem odkázat např. rozsudek SDEU ze dne 28. 7. 2016 ve věci C-332/15, *Giuseppe Astone*: „Za těchto podmínek je boj proti daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem a případným zneužitím cílem uznaným a podporovaným směrnicí o DPH a Soudní dvůr opakovaně rozhodl, že se právní subjekty nemohou podvodně nebo zneužívajícím způsobem dovolávat unijních právních norem. Vnitrostátní orgány a soudy musí odmítnout uznat nárok na odpočet daně, je-li na základě objektivních okolností prokázáno, že k uplatnění tohoto nároku došlo podvodně nebo zneužívajícím způsobem (rozsudky ze dne 6. prosince 2012, *Bonik*, C-285/11, EU:C:2012:774, body 35 až 37 a citovaná judikatura, jakož i ze dne 18. prosince 2014, *Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti a další*, C-131/13, C-163/13 a C-164/13, EU:C:2014:2455, body 42 až 44 a citovaná judikatura).“ Citovanou judikaturu SDEU přebírá i Nejvyšší správní soud. I podle jeho názoru lze v případě zapojení do podvodného řetězce odeprít subjektu účastnícímu se tohoto podvodu na dani z přidané hodnoty nárok na odpočet daně.

Rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu z judikatury SDEU převzala i podmínku odepření odpočtu spočívající v tom, že daňový subjekt o podvodu věděl či vědět mohl a měl. Příkladem lze odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 12. 2016, č. j. 9 Afs 115/2016 - 57, podle něhož v případě splnění hmotněprávních a formálních podmínek odpočtu je tento možno „osobě povinné k dani odmítnout, ovšem pouze na základě judikatury vyplývající z bodů 56 až 61 rozsudku Soudního dvora ze dne 6. 7. 2006, ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, Axel Kittel a Recolta Recycling SPRL, podle níž musí být z hlediska objektivních okolností prokázáno, že osoba povinná k dani, které bylo dodáno zboží nebo poskytnuty služby zakládající nárok na odpočet, věděla nebo musela vědět, že toto plnění bylo součástí daňového podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem na vstupu (viz též bod 45 rozsudku Soudního dvora ze dne 21. 6. 2012, ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, Mahagében a Péter Dávid).“ Shodně pak v rozsudku ze dne 27. 2. 2018, č. j. 4 Afs 228/2017 - 31, zdejší soud uvedl: „Jestliže daňový subjekt prokáže uskutečnění zdanitelného plnění, může správce daně neuznat odpočet DPH jen v případě, že prokáže podvod na DPH, o kterém daňový subjekt věděl nebo měl vědět (srov. rozsudek NSS ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 147/2016 - 28).“ Podvod na dani z přidané hodnoty pak Nejvyšší správní soud definuje ve shodě s judikaturou SDEU jako „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 Rady 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám. Za takové situace je pak z hlediska posouzení nároku na odpočet daně rozhodné posouzení všech objektivních okolností vykázané transakce, včetně právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty (bližší viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2010, č. j. 9 Afs 94/2009 - 156). Kromě objektivních okolností je nutné posoudit i subjektivní stránku jednání, tedy vědomost daňového subjektu o daňovém podvodu. Ve věci Optigen je zdůrazněno, že nárok na odpočet daně nemůže být dotčen tím, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížena skutečnostmi, o kterých plátce neví nebo nemůže vědět. Vzhledem k tomu, že odmítnutí nároku na odpočet je výjimkou ze základní zásady, kterou tento nárok představuje, je na daňovém orgánu, aby dostatečně právně prokázal objektivní okolnosti umožňující učinit závěr, že osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci na vstupu (věc Mahagében, bod 49). Zásada daňové neutrality brání obecné diferenciaci mezi legálními a protiprávními plněními. Proto subjekty, které přijmou veškerá opatření, jež od nich mohou být rozumně vyžadována, aby zajistily, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, bez ohledu na to, zda se jedná o podvod na dani z přidané hodnoty, nebo jiné podvody, musejí mít možnost důvěřovat legalitě uvedených plnění, aniž by riskovaly ztrátou svého nároku na odpočet daně z přidané hodnoty odvedené na vstupu (viz rozsudek ze dne 21. 3. 2018, č. j. 1 Afs 427/2017 - 48). [27] Ke stejným závěrům Nejvyšší správní soud dospěl dále například i v rozsudcích ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017 - 60, č. 3705/2018 Sb. NSS, ze dne 23. 8. 2013, č. j. 5 Afs 83/2012 - 46, č. 2925/2013 Sb. NSS, ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Afs 53/2016 - 55, ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006 - 142, ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016 - 38, č. 3505/2017 Sb. NSS, ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 As 15/2008 - 100, ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010 - 195, ze dne 10. 6. 2015, č. j. 2 Afs 15/2014 - 59, ze dne 18. 8. 2016, č. j. 7 Afs 136/2016 - 34, z e dne 8. 2. 2018, č. j. 1 Afs 317/2017 - 38, ze dne 25. 6. 2016, č. j. 6 Afs 130/2014 - 60, ze dne 7. 6. 2017, č. j. 3 Afs 161/2016 - 51, atd. Z uvedené judikatury tedy vyplývá, že zjistí-li orgány finanční správy při stanovování daňové povinnosti daňového subjektu (tj. v nalézací fázi daňového řízení), že byl součástí podvodu na

DPH a o tomto svém zapojení věděl (či vědět mohl a měl), jsou oprávněny daňovému subjektu nepřiznat jím nárokováný odpočet daně.“

18. Předně je nezbytné uvést, že se žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí podrobně zabýval všemi skutečnostmi, které je v předmětných případech nezbytné s ohledem na indikaturu Nejvyššího správního soudu a Soudního dvora Evropské unie zkoumat. Popsal jak „*existenci podvodného řetězce*“, tak i skutečnosti, na základě kterých dospěl k závěru o tom, že žalobkyně „*věděla či alespoň vědět mohla a měla, že se účastní na podvodu na DPH*“ a že „*nepřijala rozumná opatření a nebyla v dobré víře*“.
19. Žalobkyně v žalobě nezpochybňovala „*existenci podvodného řetězce*“, polemizovala se závěry žalovaného o tom, zda „*věděla či alespoň vědět mohla a měla, že se účastní na podvodu na DPH*“.
20. Soud předepisuje, že obdobnou věcí týkající se žalobce se již zabýval v rozsudku ze dne 21. 3. 2018, č.j. 57Af 9/2017-44.

B.

21. Jak vyplývá z odůvodnění napadeného rozhodnutí, žalovaný v části označené slovy „*Zjištěné objektivní okolnosti, z nichž je seznatelné, že daňový subjekt věděl či alespoň vědět mohl a měl, že se účastní podvodu na DPH*“, krom jiného uvedl: „*Jako zcela nestandardní se jeví již předložená Smlouva o obstarání TV reklamy na akci „Komici na jedničku - Petr Nárožný“. Jak je ze smlouvy patrné, byla uzavřena dne 21. 11. 2012 s deklarovaním poskytnuté služby na den 18. 12. 2012. Současně byl tento den vystaven posuzovaný daňový doklad č. 12K0100235, který odkazuje na službu uskutečněnou až dne 18. 12. 2012. Ve smlouvě však není reklama specifikována v oblasti délky a rozsahu plnění. Dále je ve smlouvě pod bodem IV. uvedeno, že dodavatel se zavázal splnit dobu uvedení reklamy v termínu od 1. 1. 2012 do 31. 12. 2012. Dodavatel byl povinen dle bodu V. zajistit reklamu obchodního jména a výrobků daňového subjektu, informovat daňový subjekt o všech podstatných okolnostech, které mohly ovlivnit jeho rozhodování, a současně daňový subjekt byl oprávněn požadovat po dodavateli nezbytné informace, které mohly ovlivnit jeho rozhodnutí. Dále smlouva stanovila cenu na částku 1 000 000 Kč bez DPH, bez jakékoli kalkulace a povinností byla úhrada do 5. 12. 2012. Zcela nestandardní částí je bod X., který definuje zánik smluvního vztahu. Odvolací orgán uvádí, že přestože se jednalo o konkrétní službu na pevně stanovený den (18. 12. 2012) je smluvní vztah ukončen uplynutím lhůty, na níž je smlouva uzavřena (bod A). Dále je v bodě 3. uvedeno, že smlouva zaniká jednostrannou výpovědí některé ze smluvních stran, a to uplynutím výpovědní doby, která činí jeden měsíc a počíná běžet prvního dne v měsíci následujícím po měsíci, v němž byla druhá smluvní straně výpověď doručena. V posuzovaném případě tato situace nemůže nikdy nastat, neboť služba má být poskytnuta ještě před vypršením výpovědní lhůty a za stavu úhrady daňového dokladu.“*
22. Žalovaný dále uvedl: „*Další skutečností, která je dle odvolacího orgánu nestandardní, bylo požadování úhrady daňového dokladu do 5. 12. 2012, (viz posuzovaný daňový doklad), tedy ještě před sjednaným uskutečněním zdanitelného plnění, přestože v době uzavírání smlouvy neměl dodavatel KVPS žádné relevantní důkazní prostředky, dokládající nejen poskytnutí této služby, ale i její cenu.*“
23. Žalovaný dále konstatoval, „*že daňový subjekt nekonkretizoval sjednávání podmínek požadované reklamní služby, pouze uvedl, že v daném případě byla uskutečněna jednání s panem V.B. starším, který není statutárním orgánem daňového subjektu. Přestože daňový*

subjekt uvedl, že dodavatel se nachází v blízkosti daňového subjektu (cca 20 km), nikdy dodavatele nevyhledal v sídle a ani jednání v sídle neprobíhala. Na základě skutečností uvedených v bodech [56] až [62] lze jednání daňového subjektu vyhodnotit jako nestandardní, neboť nebyla jednoznačně definována poskytnutá služba, dle legislativy, kterou je ČT vázána (zákon č. 483/1991 Sb., o Česká televizi, v platném znění, zákon č. 40/1995 Sb., o regulaci reklamy a o změně a doplnění zákona č. 468/1991. v platném znění, zákon č. 231/2001 Sb., o provozování rozhlasového a televizního vysílání, v platném znění), existují mezi produkty „reklama“ a „sponzorský odkaz“ rozdíly, a to nejen v časovém intervalu, obsahu sdělení a rovněž i v ceně. Daňový subjekt bez jednoznačných indicií přistoupil na částku požadovanou dodavatelem, tuto cenu neověřoval ani nerozporoval, přestože se dle smlouvy nejednalo o reklamu jeho výrobků, ale pouze o sponzorský odkaz, a to v řadě se 4 dalšími klienty v celkové délce 10“, časový interval připadající na daňový subjekt byl dle předloženého důkazního prostředku - DVD 2 x cca 2“. Předmětná smlouva neodpovídá posuzovanému přijatému zdanitelnému plnění, viz bod [57] přičemž k datu 21. 11. 2012 byla pouze uzavřená smlouva bez jakýchkoliv konkrétních skutečností, nebyla provedena platba a datum vysílání bylo uvedeno na den 18. 12. 2012, což bylo doloženo a potvrzeno smlouvou uzavřenou mezi korporacemi Action a poskytovatelem služby ČT dne 2. 1. 2013. Rovněž odvolací orgán konstatuje, že daňový subjekt nebyl seznámen nejen se skutečností, že výroba tohoto sponzorského odkazu nebude provedena deklarovaným dodavatelem, ale současně i se skutečností, že tato služba bude uskutečněna přes několik korporací personálně propojených s KVPS (pan J.), na základě čehož dojde k neúměrnému navýšení ceny. Nedošlo tak ze strany dodavatele ke splnění povinností vyplývajících z bodu V. předmětné smlouvy.“

24. Žalovaný uzavřel, že „z uvedených objektivních okolností je patrné, že daňový subjekt nepřístupoval k příslušné obchodní transakci s péčí řádného hospodáře, ponechal veškerou svou důvěru na známosti z minulosti s paní Č. Daňový subjekt, přestože neměl žádné zkušenosti s reklamní činností a v posuzovaném případě se jednalo první pořízení reklamy v hodnotě milionu Kč od dodavatele KVPS, u kterého neměl předem ověřeno, že předmětnou smlouvu beze zbytku naplní a požadovaná cena bude k této službě relevantní, a to jen na základě předchozích osobních kontaktů. Takovéto chování daňového subjektu poukazuje na skutečnost, že daňový subjekt mohl a měl vědět, že se účastní obchodování v nestandardních řetězcích s vysokým rizikem podvodného jednání za účelem neoprávněného získání DPH ze státního rozpočtu.“
25. V části odůvodnění napadeného rozhodnutí označené slovy „Přijetí rozumných opatření a dobrá víra daňového subjektu“ pak žalovaný krom jiného uvedl: „Na základě výše uvedeného tedy lze konstatovat, že po odvolateli je možné v daném případě požadovat, aby činil preventivní opatření ve vztahu ke své případné účasti na podvodném jednání. Co se týče množství, formy a obsahu opatření, která by měl daňový subjekt přijmout, vzal odvolací orgán v souladu s výše uvedeným právním rámcem v úvahu taktéž individuální okolností předmětného případu, viz bod [18], přičemž konstatuje, že po odvolateli je možno v daném případě požadovat zvýšenou obezřetnost a to s ohledem na tyto skutečnosti: - poskytovaná služba nebyla jednoznačně definována, přestože se jednalo se o nákup služby, který představoval pro daňový subjekt vysokou investici, - pro daňový subjekt jednalo o nákup nové služby, se kterou neměl žádné zkušenosti. Za těchto okolností měl daňový subjekt pojmout taková opatření, kterými by prokázal obezřetnost a preventivní opatření ve vztahu k jeho případné účasti na podvodu, neboť - z předložených důkazních prostředků nevyplývá, že bylo původně o této službě plánováno a nebyla zpracována marketingová studie ani vyhodnocen dopad těchto nákladů do celkové ekonomiky daňového subjektu včetně případných vyhodnocení rizik, - nebyla daňovým subjektem prověřována

možnost získat tuto službu od skutečného dodavatele ČT či jeho smluvního zástupce v oblasti reklamy, a to porovnáním nabídky a skutečnostmi uváděnými na veřejných internetových stránkách, - porovnáním ceny skutečného poskytovatele služeb ČT (ceníky zpracované korporací MÉDEA, a.s. využívané jako podklad korporací ČT) na internetových stránkách a smluvní ceny dle předmětné smlouvy, by daňový subjekt zjistil neodůvodněné mnohonásobné navýšení ceny, a to z průměrné ceny v rozmezí 128 000 Kč - 140 000 Kč s možností slevy na 1 000 000 Kč (obě bez DPH), viz bod [45], - nebyl proveden ani průzkum trhu ve věci možných jiných potenciálních dodavatelů předmětné služby, nebyl proveden výběr potencionálního dodavatele, v předmětném případě se jednalo o sjednání smlouvy na základě „staré známosti“, - daňový subjekt neproověřil sídlo dodavatele, jeho možnosti či schopnosti k naplnění poskytnutí služby, daňový subjekt nepožadoval verbální i vizuální informace o nabízené službě před uzavřením smlouvy.“

26. *Žalovaný uzavřel, že „Dle odvolacího orgánu jednání daňového subjektu s ohledem na výše uvedené, nelze označit za péči řádného hospodáře, který má činit právní úkony týkající se obchodní společnosti odpovědné a svědomité a stejným způsobem pečuje c její majetek, jako by šlo o jeho vlastní majetek, kdy tento požadavek na jednatele společnosti s ručením omezeným stanovil § 135 odst. 2 obchodního zákoníku, s odkazem na § 134 odst. 5 stejného zákona, což v daném případě, viz bod [69], ze strany daňového subjektu nebylo učiněno. Odvolací orgán zhodnotil provedené důkazy, a při zohlednění typu dané obchodní transakce, viz bod [69], a závažností objektivních okolností ve smyslu judikatury SDEU, viz bod [56] až [65], dospěl k závěru, že daňový subjekt v daném případě nejednal s dostatečnou obezřetností a preventivní opatření ve vztahu k jeho případné účasti na podvodu na DPH nečinil, což sám ve svém vyjádření uvedl, viz bod [62].“*

C.

27. Soud se se závěry, ke kterým dospěl žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí, zcela ztotožňuje a doplňuje, že žalobkyni se nepodařilo správnost těchto závěrů vyvrátit ani v soudním řízení.
28. Předně je nezbytné uvést, že žalobkyni nebyly vytýkány skutečnosti, které „nastaly až v době po uskutečnění zdanitelného plnění a byly získány správcem daně v rámci daňového řízení“. Vědomost žalobkyně o daňovém podvodu a nepřijetí rozumných opatření bylo založeno na skutečnostech, které zde byly již v době uzavírání předmětného obchodu se společností KV Production Servis, s.r.o. Znovu lze poukázat zejména na žalovaným vytýkaný obsah smlouvy o obstarání TV reklamy, úhradu sjednané ceny, okolnosti uzavření smluvního vztahu, neověření si obvyklosti sjednané ceny či přínosu předmětného obchodu pro podnikání žalobce. Ve všech případech šlo o skutečnosti, které zde byly „již v době před uskutečněním zdanitelného plnění“ a bylo zcela v dispozici žalobkyně na ně adekvátně reagovat.
29. Pokud jde o námitku žalobkyně, že z údajů v „obchodním rejstříku či registru plátců DPH“ nevyplývalo, že se v případě smluvního partnera žalobkyně jednalo o „subjekt porušující své povinnosti“, je nezbytné uvést, že tato skutečnost není způsobila jakkoli zvrátit správnost závěrů žalovaného. Daňového podvodu se totiž může dopustit i subjekt, jehož zápisy ve veřejných rejstřících neprokazují nic negativního.
30. Pro posouzení věci není ani podstatné, že žalobkyně neměla povědomost o tom, že se jedná o „řetězec společností“, nýbrž to, zda se chovala tak, aby případnému podvodu na DPH předešla nebo naopak neprofesionálně tak, aby jej realizovat umožnila.

31. Skutečnost, že byla uzavřena písemná smlouva a úhrada proběhla bezhotovostně prostřednictvím bankovního účtu, sama o sobě nic neznamená. K podvodu na DPH může totiž dojít i při existenci písemné smlouvy a bezhotovostní úhradě dlužné částky. Pro posouzení věci byl naopak podstatný obsah smlouvy, okolnosti jejího uzavření, stejně tak jako okamžik sjednání splatnosti. To samé platí pro existenci následné písemné a obrazové dokumentace, neboť zkontrolování dodané služby nevyvrací žádnou ze žalobkyni vytýkaných skutečností. Žalobkyně mohla a měla učinit více než jen „*zkontrolování následné písemné a obrazové dokumentace*“. Důvodnými nelze shledat ani námitky žalobkyně o obchodování na základě „*staré známosti*“, neboť podvodu na DPH se může dopustit i „*starý známý*“. Žalobkyně má povinnost si počínat profesionálně při obchodování s každým smluvním partnerem, zejména prověřit účelnost poptávané služby tak obvyklou cenou za její poskytnutí.
32. Pokud žalovaná odkazovala na obsah předmětné smlouvy, poukázala konkrétně na obsah smlouvy ve spojení s časovými souvislostmi s vyhotovením daňového dokladu a provedení úhrady za předmětné zdanitelné plnění bez jakékoli kalkulace ceny. Správnost komplexních úvah žalovaného nevyvrací žalobkyní tvrzené uzavření „*adhezní smlouvy*“, že neexistuje povinnost řídit se zákony „*vymezuujícími činnost České televize*“, ani to, jak je vymezena reklamní služba ve statistických předpisech. Žalovanou nebyla namítána ani „*relativní nebo absolutní neplatnost*“ předmětné smlouvy. Pro posouzení věci bylo naopak podstatné, jak žalobkyně přistupovala k uzavření smluvního vztahu a jak profesionálně či naopak neprofesionálně jednala ve vztahu k případnému odhalení či neumožnění spáchání podvodu na DPH. Pokud by si žalobkyně například z veřejně dostupných zdrojů nebo poptávkou jinde ověřila obvyklou sjednanou cenu, k uzavření smluvního vztahu by dojít nemělo. Nedošlo-li by k uzavření smluvního vztahu, logicky by nemohlo dojít ani ke spáchání podvodu na DPH, pro nějž vznikl prostor právě z důvodu extrémního nadhodnocení ceny poskytnuté služby.
33. Je pravdou, že není povinností žalobkyně „*o službě plánovat, zpracovat marketingovou studii, vyhodnotit dopad nákladů do celkové ekonomiky daňového subjektu včetně případných vyhodnocení rizik*“ a žalobkyně může žít i v přesvědčení, že „*hodnocení, zda při obchodním vedení soukromé firmy je postupováno s péčí řádného hospodáře je jen předmětem obchodněprávních vztahů mezi vlastníky a orgány společnosti*“, avšak pro posouzení účasti žalobkyně na podvodu na DPH je podstatný faktický stav. V daném případě, že žalobkyně do předmětného smluvního vztahu vstoupila zcela bez hodnocení přínosu poptávané služby pro její podnikání a bez hodnocení obvyklosti nabízené ceny. A protože je toto jednání objektivně neprofesionální v obchodních vztazích, vyznělo daňové řízení zcela správně v její neprospěch. Proti žalobkyni nebylo postupováno z toho důvodu, že „*došlo k neúspěchu akce v rámci podnikatelského rizika*“, nýbrž z toho důvodu, že bylo prokázáno, že žalobkyně *byla součástí podvodu na DPH a o tomto svém zapojení věděla (či vědět mohla a měla)*.
34. Tvrdí-li žalobkyně, že „*nikdy v reklamě nepodnikala, jedná se o malou rodinnou firmu, nemá oddělení zabývající se marketingem, vlastními silami by propagaci nezvládla*“, nelze dospět k jinému závěru, než ke kterému dospěl žalovaný. Žalobkyně za této situace měla službu poptat na více místech či využít žalovaným odkazovaných veřejných zdrojů, aby si ověřila přínosnost a obvyklou cenou poptávané služby. Spoléhat za této situace na první nabídnutou službu a přistoupit na nabídnutou cenu je krajně neprofesionální. Pokud žalobkyně obecně

tvrdí, že ceny reklamních služeb jsou nedostupné proto, že se jedná o „obchodní tajemství reklamních agentur“, je nezbytné uvést, že nic takového, stejně tak ani to, že „předmětný vysílací čas byl dlouhodobě rezervován reklamními agenturami“, žalobkyně v daňovém řízení neprokázala.

35. Pokud jde o obvyklou výši ceny za předmětnou reklamní službu, správní orgány konkrétně uvedly zdroje svých informací. Žalobkyni za této situace nic nebránilo, aby správnost správními orgány zjištěných skutečností v daňovém řízení vyvrátila a vlastními důkazy prokázala, že obvyklá výše ceny je jiná. Pokud tak však žalobkyně neučinila, nelze se ztotožnit s jejími obecně formulovanými námitkami zpochybňujícími výši zjištěné ceny.
36. Jak uvedl Nejvyšší správní soud ve shora citovaném rozsudku „zjistí-li orgány finanční správy při stanovování daňové povinnosti daňového subjektu (tj. v nalézací fázi daňového řízení), že byl součástí podvodu na DPH a o tomto svém zapojení věděl (či vědět mohl a měl), jsou oprávněny daňovému subjektu nepřiznat jím nárokováný odpočet daně.“ V nyní souzené věci bylo prokázáno, že žalobkyně byla součástí podvodu na DPH a o tomto svém zapojení věděla (či vědět mohla a měla), a proto jí nemohl být přiznán nárokováný odpočet daně. Jednalo se o jedno nedělitelné plnění, podvodem na DPH bylo stiženo celé plnění, a proto zde nebyl žádný důvod pro to, aby byl žalobkyni byl přiznán částečný nárok na odpočet daně.

V.

Rozhodnutí soudu

37. Soud neshledal žádný ze žalobkyní uvedených žalobních bodů důvodným, a proto žalobu podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl, neboť není důvodná.

VI.

Odůvodnění neprovedení důkazů

38. Soud neprovedl žádný z žalobkyní navržených důkazů, neboť jejich provedení nebylo nezbytné k posouzení důvodnosti či nedůvodnosti žaloby.

VII.

Náklady řízení

39. Podle § 60 odst. 1 s.ř.s. by měl právo na náhradu nákladů řízení žalovaný, když měl ve věci plný úspěch. Jelikož žalovanému žádné důvodně vynaložené náklady nevznikly, rozhodl soud, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost. Kasační stížnost musí být podána do dvou týdnů po doručení rozsudku. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu; lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni.

Plzeň 30. září 2019

Mgr. Alexandr Krysl v.r.
předseda senátu