



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobkyně: **TIMA spol. s r. o.** IČ 405 23 284  
sídlem Vančurova 9, 360 17 Karlovy Vary  
zastoupená advokátem JUDr. Karlem Seidlem, Ph. D.  
sídlem Jiráskova 1343/2, 360 01 Karlovy Vary

proti  
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**  
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 1. 2019, č. j. 1133/19/5300-22441-711776,

takto:

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

Odůvodnění:

I.

Napadené rozhodnutí

1. Žalobkyně se podanou žalobou domáhala zrušení shora uvedeného rozhodnutí žalovaného, který podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „*daňový řád*“) zamítl její odvolání a potvrdil dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Karlovarský kraj ze dne 20. 11. 2017, č. j. 960644/17/2401-50523-400709 a č. j. 960776/17/2401-50523-400709, jimiž byla žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „*DPH*“ nebo „*daň*“) za zdaňovací období měsíce ledna a května 2013, vždy ve výši 252 000 Kč a současně uloženo penále ve výši 50 400 Kč.

## II.

### Žaloba

2. V podané žalobě žalobkyně předně nesouhlasila s názorem správce daně, že hlavním důvodem pro doměření DPH bylo její údajné zapojení do obchodních řetězců stížených podvodem na DPH. Dále k tomu uvedla, že opakovaně při daňové kontrole namítala a namítá i nyní, že správce daně dostatečně srozumitelným způsobem nevysvětlil, na základě jakých konkrétních zjištění nebylo možné přiznat žalobkyni právo na odpočet daně z plnění a z čeho usuzuje, že jde o plnění stížené podvodem na DPH. V této souvislosti žalobkyně poukazovala na § 34 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „*zákon o DPH*“), týkající se formálních předpokladů pro přiznání nároků na odpočet DPH. Ze zprávy o daňové kontrole a navazujících podání správce daně a žalovaného podle žalobkyně vyplývá, že tyto formální předpoklady splněny byly, když posuzované plnění ve formě zajištění a odvysílání televizní reklamy žalobkyní prokazatelně poskytnuto bylo, a to v rozsahu deklarovaného daňového dokladu, což správní orgány nezpochybily. Z provedeného dokazování naopak neplyne, že by žalobkyně o tvrzeném protiprávním jednání kohokoliv věděla či jen vědět mohla. Žalobkyně dále konstatovala, že v daňovém řízení opakovaně poukazovala na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu (dále jen „*NSS*“) např. na rozhodnutí sp. zn. 2 Afs 55/2016, sp. zn. 6 Afs 148/2016, sp. zn. 4 Afs 23/2016 či sp. zn. 5 Afs 180/2017, zabývajících se nárokem na odpočet DPH, a povinností daňového orgánu dostatečně prokázat objektivní okolnosti umožňující učinit závěr, že povinná osoba věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelským či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci. Uvedla, že správce daně ovšem podle shora uvedených závěrů NSS nepostupoval.
3. Žalobkyně poukazovala na to, že ze závěrů správce daně a žalovaného vyplývá jejich snaha bez konkrétních důkazů přenést na daňový subjekt daňové povinnosti, které správce daně svou nečinností pravděpodobně nerealizoval vůči subjektům, o kterých hovoří žalovaný ve svém rozhodnutí. Ostatně ani z odůvodnění napadeného rozhodnutí nevyplývá, zda a v jakém rozsahu byly ze strany jiných subjektů plněny jejich daňové a jiné povinnosti. Ze strany žalovaného je odpírán nárok na odpočet daně v situaci, kdy nárok na odpočet byl formálně prokázán. Skutečné poskytnutí zdanitelného plnění bylo rovněž prokázáno a správce daně ani neví, zda k nějakému tvrzenému podvodu na dani došlo, protože se mu některé skutečnosti nepodařilo prověřit. Podle žalobkyně si tedy správce daně „*vybral*“ daňový subjekt, od kterého vybere plnění daně, a to z důvodu, že si učinil pravděpodobný závěr o tom, že jiný subjekt daň nezaplatil. V tomto směru žalobkyně odkazovala i na rozhodnutí NSS ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014 – 60. Podle žalobkyně s ohledem na shora uvedené nebyl a ani nemohl být splněn předpoklad, který ve svém rozhodnutí žalovaný nazval

jako „1. krok – existence podvodu na DPH“, když existence podvodu na DPH nebyla ze strany správce daně spolehlivým způsobem prokázána.

4. Dále žalobkyně uvedla, že pokud správce daně popisuje některá nestandardní jednání KVPS, popřípadě dalších subjektů, které se podle něj účastnily „podvodného řetězce firem“, pak je zřejmé, že jde o informace, které získal vybaven svými pravomocemi, popřípadě v rámci prováděných daňových kontrol KVPS či dalších subjektů, a to v období pozdějším po uskutečnění zpochybňovaného nákladu. Sam správce daně tvrdil, že daňovou kontrolu u KVPS zahájil až dne 10. 9. 2014.
5. Žalobkyně považovala dále za nepřezkoumatelné, pokud správce daně uvedl, že vycházel z informací získaných z daňových řízení vedených správcem daně u jiných daňových subjektů, aniž je uváděno, u jakých konkrétních daňových subjektů, a co konkrétně bylo správcem daně zjištěno. Důvody pro výběr konkrétního smluvního partnera (KVPS) byl správci daně opakovaně vysvětlen, a pokud jde o ekonomické důvody, pak cílem reklamy bylo zajistit povědomost o společnosti žalobkyně u případných zájemců o její služby z celé ČR, což se podařilo. Protože měl správce daně k dispozici kompletní účetní doklady společnosti žalobkyně i za roky předcházející roku 2013, které navrhla k důkazu, měl k dispozici všechny listinné důkazy, ze kterých plyne, že výběr KVPS pro reklamní zakázky v roce 2013 nebyl ojedinělým a nepromyšleným rozhodnutím, nýbrž rozhodnutím učiněným na základě dobrých zkušeností (navíc smluvní partner i v posuzovaných případech objednanou zakázku v dohodnutých parametrech zrealizoval řádně a včas). Žádné jiné společnosti, které žalovaný cituje jako účastníky řetězců jednání na podvodu na DPH, mimo KVPS, žalobkyni nejsou známy, obsah jejich smluvních vztahů neznala, a s ohledem na to rozhodně nemohla být v její neprospěch vykládána údajná porušení smluv, jejichž nebyla účastníkem. Informace, kterými správce daně popisuje údajné závadné chování KVPS, resp. jednání jeho představitelů, byly zjištěny jen správcem daně v rámci jeho kontrolní činnosti s mnohaletým odstupem.
6. Žalobkyně měla za to, že je neprokázaný závěr žalovaného o tom, že KVPS neměly zázemí pro výkon své ekonomické činnosti, a to jen z důvodu, že po několika letech od realizace zakázek jsou pro správce daně nekontaktní. Za informaci zpochybňující věrohodnost smluvního partnera žalobkyně rozhodně nepovažovala skutečnost, že v rozporu se zněním právních předpisů nezveřejňoval své hospodářské výsledky ve sbírce listin obchodního rejstříku, a to i z důvodu, kdy v rozhodném období nemusely být některé informace obchodních korporací digitalizovány a následně zveřejněny obchodním rejstříkem, nemluvě o tom, že se v té době jednalo o jev zcela běžný u více společností. V daném případě mělo být podle žalobkyně postupováno v souladu se zásadou proporcionality, tj. že daňový subjekt má zjišťovat jen to, co zjistit může, a nikoliv něco, co zjistí až správce daně s mnohaletým odstupem.
7. Zároveň žalobkyně nerozuměla tvrzení žalovaného, že shora uvedené ověřování smluvního partnera neprokázala, neboť nebylo podloženo žádnými důkazními prostředky, co by si žalovaný představoval, že mu žalobkyně doloží, aby to bylo dostatečné. Pokud jde o získání informací, které vyplývaly z veřejně dostupných registrů, tak žalovaný požaduje prokázání něčeho, co bylo obecně známé, a proto byla žalobkyně přesvědčena, že jde o skutečnost, které není třeba prokazovat. Žalovaný tak na žalobkyni přenesl důkazní břemeno „vyšetřovacích úkolů“, když obecně platí, že v souvislosti s alokací úkolů mezi stát a daňové subjekty pro účely výběru daně není

přípustné ukládat daňovým subjektům příliš mnoho povinností. V této souvislosti žalobkyně odkázala i na znění čl. 242 směrnice o DPH. SDEU vyvozuje, že kontrola plátců daně je jedním z úkolů orgánů veřejné moci. Členské státy nesmějí převádět své vlastní vyšetřovací úkoly na osoby povinné k dani. V souladu s judikaturou SDEU nelze od plátců požadovat, aby ověřovali, že emitent faktury: „*je v postavení osoby povinné k dani, že měl dotyčné zboží v držení a že byl schopen jej dodat, a že splnil své povinnosti týkající se přiznání a zaplacení DPH.*“ V důsledku toho se povinnost „náležité péče“ (duty of due diligence) plátce nesmí stát obecnou „povinností dohledu“ (supervisory obligation). Podle žalobkyně je důležité mít na paměti – a tak toto chápe také SDEU – že stát má svou vlastní sféru povinností a odpovědnosti a že zůstává odpovědný za správnost výběru daní. Kontrola plátců daně je typickým státním úkolem. Tento úkol by tedy neměl být plátcům ukládán ve významném rozsahu. Pokud už je uložen plátcům, je nezbytné respektovat zásadu proporcionality, což se v tomto případě nestalo.

8. Správní orgány podle žalobkyně také věnovaly nepřiměřenou pozornost údajné absenci vnitřního kontrolního mechanismu žalobkyně, na základě kterého by podle jejich názoru „jistě“ přišla na to, že smluvní partner není důvěryhodný. K tomu žalobkyně namítala, že naopak právě v důsledku existujících vnitřních kontrolních mechanismů, kterými bylo a je zejména kritérium nakládání s majetkem společnosti s péčí řádného hospodáře, byl smluvní vztah uzavřen se subjektem, o kterém věděla z minulosti, že řádně plní nasmlouvané zakázky a v jeho plnění nebyly shledány žádné vady či nedostatky. Správce daně ani žalovaný nejsou těmi, kdo by mohli nezávisle či nestranně hodnotit, zda a jak došlo ke splnění smluvních závazků z uzavřené smlouvy. K tomu stačí vyhodnocení hospodářských výsledků společnosti. Žalobkyně rovněž považovala za překvapivé, že žalovaný (na rozdíl od správce daně) vznáší pochybnosti o řádném splnění závazku KVPS z uzavřené smlouvy, aniž k tomuto prováděl kdokoli jakékoliv dokazování. Jde proto jen o jeho spekulaci, která je nepřezkoumatelná. O tom, že se jednalo o dobré rozhodnutí v zájmu společnosti, svědčí ostatně i růst příjmů společnosti v době následující po odvysílání reklamy, nárůst realizovaných zakázek mimo region sídla společnosti, využívání stejné formy reklamy přímými konkurenty žalobkyně, přiměřenost nákladů na reklamu a zajištění veškerých technických podmínek ze strany KVPS.
9. Nárůst příjmů zakázek po odvysílání předmětné reklamy z předchozího období vedl žalobkyni k tomu, že chtěla samozřejmě zachovat tento trend i v dalších letech (což byl důvod pro její zadání i v roce 2013). Pokud proto jeden pracovník správce daně posuzoval u DPPO období od 1. 9. 2011, pak nemůže být žalobkyni vytýkáno, že jinému pracovníkovi u DPH předkládá toto srovnání hospodářských výsledků i za období předcházející roku 2013, kdy stoupající trend trval a byl započat po prvních televizních reklamách v období 2011-2012. Podle žalobkyně správce daně měl k dispozici veškeré účetní doklady společnosti za několik let (min. 2011-2013), které navrhla jako důkazy, a proto měl k dispozici všechny důkazy, ze kterých jsou zřejmé hospodářské výsledky společnosti a jejich srovnání navzájem, které díky odvysílané reklamě měly vzrůstající tendenci. Žalobkyně tvrdila, že zachovala dostatečnou míru opatrnosti (obezřetnosti) podnikatele při uzavírání smluvních vztahů v rámci své činnosti. V této souvislosti žalobkyně odkazovala na vyjádření finanční správy – Generálního finančního ředitelství - ze dne 15. 5. 2017 (veřejně dostupného na internetovém portálu daňové správy), které je podle žalobkyně plně aplikovatelné na

projednávaný případ.

10. Pravdivý podle žalobkyně není ani závěr správce daně (a žalovaného) o tom, že mu žalobkyně neposkytla informace o zajištění eliminace podnikatelských rizik standardně využívaných v obchodních vztazích a v obchodním vztahu se smluvním partnerem. Žalobkyně k tomu opětovně uvedla, že především vycházela z předchozích zkušeností se smluvním partnerem. Navíc není ostatně zřejmé, co více by měla učinit pro to, aby správce daně považoval prověřování smluvního partnera za dostatečné, a to i při srovnání s tím, jak se chovalo GFŘ. Informace zjištěné správcem daně při provádění daňové kontrole smluvního partnera od 10. 9. 2014 nejsou informacemi, které by bylo možné využít při hodnocení „opatrnosti“ žalobkyně při vstupování do smluvních vztahů s partnerem, když nemohla vědět nic o propojenosti osob, výběrů vyšších částek v hotovosti z účtů jmenovaných společností, nesoučinnosti těchto subjektů se správcem daně apod. Proto je nepravdivé i tvrzení správce daně (a žalovaného), že neproběhl žádný proces ověření obchodního partnera. Nic takového žalobkyně netvrdila. O racionálním postupu hovoří i skutečnost, kdy se uzavřením smlouvy zabývala valná hromada společnosti, a nikoliv jen jednatel či ředitel společnosti. V tomto směru proto měla žalobkyně za to, že by správce daně měl posuzovat, zda subjekt přijal jen opatření (k eliminaci rizik), která po něm mohou být rozumně požadována (vzhledem k informacím veřejně známým v době uzavření smlouvy) – opět v souladu se zásadou proporcionality. Žalobkyně v této souvislosti opětovně poukazovala na to, že při výběru smluvního partnera postupovala obezřetně a s péčí řádného hospodáře. Všechny rozhodné skutečnosti sdělila správci daně, čemuž ovšem neodpovídá tvrzení správce daně (a žalovaného) o tom, že smluvního partnera neověřovala. Žalovaný ani správce daně nikdy konkrétně neuvedli, z jaké konkrétní informace měla pro žalobkyni vyplývat závadnost smluvního partnera, když informace správce daně o daňovém subjektu byly zjištěny v období pozdějším, a to správcem daně, který má nepochybně širší okruh nástrojů k takovému zjišťování.
11. Žalobkyně poukazovala na skutečnost, že neznala smlouvu mezi Českou televizí a jejími smluvními partnery, popřípadě jinými jmenovanými společnostmi, a jen těžko by se podmínky těchto smluv k ní dostaly od jejího smluvního partnera. Správce daně (i žalovaný) opakovaně rekapituloval nestandardní chování jmenované společnosti, popřípadě dalších společností, a neplnění povinností z jejich strany, což bylo vždy zakončeno jeho závěrem, že se správci daně nepodařilo zajistit jakékoliv důkazní prostředky, na základě kterých by bylo možné prověřit okolnosti vztahující se k odvysílání předmětného sponzorského vzkazu a nebyl ani zjištěn rozsah a výše dalšího eventuálního plnění (přidané hodnoty) dodaného a vyúčtovaného daňovému subjektu; jinak řečeno, to, co nezjistil správce daně, který byl vybaven širokými pravomocemi orgánu veřejné moci, očekával správce daně zcela nedůvodně sdělit (a vysvětlit) od žalobkyně, a skutečnosti, která podle správce daně měla zpochybnit důvěryhodnost smluvního partnera, nebyly v době uzavírání smluv a realizace zakázky smluvním partnerem známy.
12. Rovněž měla žalobkyně za to, že na posuzovaný případ a vytýkané nesprávnosti v postupu správce daně a žalovaného lze vztáhnout i úvahy obsažené např. v rozhodnutí NSS ČR sp. zn. 5 Afs 60/2017 a také nálezů ÚS ČR sp. zn. II. ÚS 664/04, týkající výběru daní. S ohledem na uvedenou judikaturu nelze podle žalobkyně akceptovat přístup správce daně, který daň vyměří fakticky komukoliv.

13. Žalobkyně namítala, že vzhledem k výše uvedenému nebyly prokázány ani další předpoklady pro závěr o její účasti na podvodu na DPH, kdy objektivní okolnosti (2. krok) – prokázány nebyly - ani přijatá opatření (3. krok) – ta, která lze od ní důvodně požadovat - o tomto nesvědčí a jejich existence nebyla žalovaným či správcem daně v rámci provedeného dokazování prokázána – přesto však závěr o splnění citovaných předpokladů pro nepřiznání nároku na odpočet DPH byl učiněn i ze strany žalovaného. V této souvislosti žalobkyně poukazovala např. na rozhodnutí ve věci Optigen, týkající se nároku na odpočet daně. Dále odkazovala na rozsudky Soudního dvora ze dne 11. 5. 2006, Federation of Technological Industries a další, C-384/04, Sb. rozh., s. I-4191 jakož i ze dne 21. 2. 2008, Netto Supermarkt, C-271/06, Sb. rozh., s. I-771 a rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 6. 2015, č. j. 2 Afs 15/2014-59 a sp. zn. 2 Afs 55/2016. V duchu těchto posledních dvou citovaných rozhodnutí je podle žalobkyně zřejmé, že žalovaný ani správce daně své dokazování ohledně její vědomosti nebo možné vědomosti o možném spáchání podvodu na DPH jiným subjektem v řetězci nezaměřily, když se zabývaly jen tím, zda žalobkyně posuzovala důvěryhodnost svého smluvního partnera, a ani tuto otázku nevyřešily v souladu s provedeným dokazováním. Žalobkyně měla proto za to, že v daňovém řízení nebyl proveden jediný důkaz, který by svědčil pro postup žalovaného, kterým odepřel přiznání nároku na odpočet DPH. Nebylo ani zjištěno nic konkrétního o jejím údajném zapojení do obchodního řetězce zatíženého podvodným jednáním a nebyly prokázány ani žádné objektivní okolnosti, které by o její vědomosti mohly svědčit.
14. Dále žalobkyně namítala, že ze strany správce daně byly mylné i úvahy o tom, co je obvyklou cenou v posuzovaném případě. Ani v tomto směru správce daně (ani žalovaný) neprovedl dokazování v potřebném rozsahu k zodpovězení otázky, co je cenou obvyklou poskytnutého plnění (reklamy), a závěr žalovaného o tom, že se jednalo o nadhodnocenou cenu reklamních služeb, zůstal neprokázaný. V této souvislosti žalobkyně odkázala na rozhodnutí NSS sp. zn. 7 Afs 74/2010 a uvedla, že z žádného podání správce daně nebo žalovaného nevyplývá, že by tito provedli k prokázání, že se liší ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, srovnání tak, jak je uvedeno v poukazovaném judikátu. Naopak postup správce daně odporuje ekonomické realitě, kdy každý rozumně uvažující podnikatel nebude podnikat tak, že převezme své vstupní náklady a výsledná cena jeho produktu bude stanovena součtem nákladů takového podnikatele, což v posuzovaném případě tvrdí správce daně i žalovaný (viz sčítání výrobní ceny reklamy a ceny jejího odvysílání), když jde jen o ceny dílčích operací bez přihlédnutí přinejmenším ke koordinaci těchto dílčích operací a jejich ceně. S ohledem na shora uvedené žalobkyně nesouhlasila s tvrzením žalovaného na str. 14 napadeného rozhodnutí, že skutečný podíl ceny připadající na žalobkyni v případě reklamních služeb poskytnutých na základě daňového dokladu č. 13K010004 je v základu daně cca 30.000,-Kč a v případě daňového dokladu č. 13K0100065 je v základu daně cca 24.000,-Kč. Stejně tak se žalobkyně neztotožnila se závěry žalovaného, že došlo ke 40-násobnému nebo 50-násobnému navýšení ceny reklamy proti ceně reklamních služeb sjednané mezi ČT a obchodní společností Light promotion, neboť zde se srovnává cena odvysílání reklamy s cenou fakticky naší žalobkyni zaplacenou, aniž je zohledněna cena výroby reklamy či koordinace a organizace procesu vedoucího k odvysílání vyrobené reklamy. Ani závěr o tom, že cena reklamy byla nedůvodně navýšena cca pětinasobně, není správný, neboť

zcela zřejmě svědčí o neznalosti ekonomické reality na straně žalovaného. Žalobkyně měla za to, že cenu obvyklou nelze stanovit jen součtem ceníkových cen správcem daně oslovených subjektů, které realizují vždy jen část procesu zakončeného odvysíláním reklamy, když je přinejmenším přehlížena cena koordinace uvedeného postupu, kdy někdo musel zadat výrobu reklamy, jednat i podmínkách této výroby, uzavřít smlouvu, zaplatit cenu výroby a následně jednat a uzavřít smlouvu s Českou televizí o odvysílání toho, co bylo předtím vyrobeno. Není proto důvod žalobkyni klást k tíži, pokud si neporovnala sjednanou cenu s cenou reklamy na stránkách ČT. Ostatně podle judikatury soudů vyšších stupňů leží důkazní břemeno ohledně obvyklé ceny a rozdílu mezi sjednanou a touto zjištěnou obvyklou cenou na správci daně, který dosud řádným způsobem tyto skutečnosti neprokázal. K tomu žalobkyně poukazovala na rozhodnutí NSS sp. zn. 8 Afs 176/2014. Navíc cena obvyklá není jediné číslo, ale interval nejčastěji realizovaných cen a stanovení konkrétního rozpětí ceny musí zohlednit, zda se zjištěné ceny pohybují ve velkém nebo naopak úzkém rozpětí, jak např. uvedl NSS ve svém rozhodnutí sp. zn. 8 Afs 80/2007. To se v posuzovaném případě nestalo, neboť správce daně sjednanou cenu nesrovnával s více na „volném trhu“ realizovanými cenám, ale jen stanovil součet nákladových cen, což není správný postup pro zjištění ceny obvyklé.

15. Nepravdivý je poté podle žalobkyně i závěr správce daně o tom, že měla využít služeb dlouhodobě důvěryhodné a transparentní obchodní firmy, za kterou lze bezpochyby označit Českou televizi, a to s přihlédnutím k tomu, že Česká televize se přímo nezabývá prodejem reklamního času a reklamy ani přímo nevyrábí. Lze proto konstatovat, že tím, kdo nesplnil svoji povinnost prokázat cenu obvyklou, byl správce daně, a nikoliv žalobkyně. Navíc žalobkyně upozorňovala na to, že její námitky ohledně konstrukce obvyklé ceny ze strany správce daně nebyly jakkoliv zkoumány. Ze strany správce daně nebylo reagováno na její návrh, aby si správce daně nechal ohledně obvyklé ceny vyhotovit řádný znalecký posudek.
16. Nepřezkoumatelný je podle žalobkyně i postup správce daně, který hovoří o obvyklých cenách zjištěných u „*nezávislých mediálních agentur A a B*“, aniž uvedl, o jaké konkrétní subjekty se jedná, aby se žalobkyně mohla k případné nezávislosti a objektivnosti těchto subjektů vyjádřit. Žalobkyně rovněž poukazovala na skutečnost, že v řízení tvrdila, že ví, že správce daně provádí či prováděl daňovou kontrolu u více klientů společnosti KVPS a neměl by být pro něj problém srovnat sjednanou cenu v posuzovaném případě s dalšími smluvními cenami KVPS u jiných jeho klientů, protože jen sjednaná cena v konkrétních případech je cenou obvyklou, tj. cenou dosahovanou v reálném podnikatelském životě, což dosud rovněž ze strany správce daně provedeno nebylo. S ohledem na shora uvedené proto závěr o nedůvodném navýšení ceny reklamy je jen neprokázaným závěrem správce daně a žalovaného, o který nelze opřít závěr o účelovém vytvoření obchodního řetězce za účelem podvodu na DPH.
17. Jednání správce daně a žalovaného proto žalobkyně hodnotila tak, že správce daně zcela nesprávným způsobem sloučil dvě otázky spolu přímo nesouvisející, a to ekonomickou výhodnost zadané reklamy (která byla důkazy prokázána) a bezproblémovost smluvního partnera. Správce daně z uvedeného vyvodil, že smluvní partner měl být problémový, jelikož byla sjednána z pohledu správce daně neobvyklá cena zakázky. Pakliže odhlédneme od správcem daně zpochybňované ceny, poté žádná další skutečnost hovořící o případné nedůvěryhodnosti smluvního partnera správcem daně konstatována nebyla a nejde o žádnou objektivní okolnost svědčící o vědomosti

žalobkyně o existenci podvodu na DPH.

18. Dále žalobkyně namítala, že došlo k porušení i základních principů daňového řízení. Pokud byla v průběhu kontroly vyzývána podle ustanovení § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu ve spojení s § 86 odst. 3 stejného zákona, měla za to, že jde o na daný případ neaplikovatelná ustanovení daňového řádu, neboť s případem jakkoliv nesouvisely skutečnosti, které byla žalobkyně povinna tvrdit v řádném daňovém přiznání. Žalobkyně se nedomnívala, že by na základě takové výzvy byla povinna tvrdit skutečnosti, které byly dříve tvrzeny v daňovém přiznání, a také proto, že podobná tvrzení dříve v žádném daňovém přiznání netvrdila. Jedná se o vadu v procesním postupu správce daně, kdy vedle této vady byla v průběhu řízení namítána i vada v postupu, kdy na žalobkyni byly správcem daně nedůvodně přenášeny povinnosti k prokázání tvrzení, které měl prokazovat právě správce daně (viz str. 29 a 30 napadeného rozhodnutí). Přestože tento ve svých rozhodnutích hodnotil některé skutečnosti jako žalobkyní neprokázané, ačkoliv je měl prokazovat právě správce daně, žalovaný se svým rozhodnutím tuto vadu snažil napravit, a to obecným závěrem o tom, že vada neměla za následek vadnost ani jednoho z rozhodnutí správce daně a podle žalovaného správce daně unesl důkazní břemeno ohledně své povinnosti tvrzení ohledně otázky dobré víry žalobkyně. Správce daně ale dobrou víru neprokazoval. Je proto zřejmé, že v důsledku této vady byla žalobkyně nezákonně zkrácena na právech účastníka daňového řízení, což činí vydané rozhodnutí žalovaného nezákonným i z důvodu procesních.
19. Závěrem žalobkyně uvedla, že s ohledem na shora uvedené skutečnosti má za to, že byla rozhodnutím žalovaného zkrácena přímo na svých právech. Ze strany žalovaného (správce daně) jí byly uloženy další daňové povinnosti na základě nesprávného rozložení důkazních břemene v daňovém řízení. Fakticky došlo k nezákonné aplikaci uvedeného ustanovení zákona na posuzovaný případ a k nedůvodnému přesouvání důkazního břemene na žalobkyni v otázkách, které je povinen prokazovat správce daně, ačkoliv pro takový postup nebyly splněny předpoklady. Na základě tohoto nezákonného postupu bylo vydáno rozhodnutí, které je nesprávné a nezákonné jak po stránce skutkových zjištění, tak i po stránce aplikace a výkladu dotčených zákonných ustanovení daňového řádu a zákona o DPH. V řízení nebyly splněny podmínky pro vydání napadeného rozhodnutí žalovaného a platebních výměrů správce daně. Napadená rozhodnutí žalovaného a správce daně jsou proto nezákonná, vydaná po neúplně provedeném a vadném dokazování, na základě kterého žalovaný a správce daně učinili nesprávné skutkové a právní závěry.
20. Žalobkyně žádala, aby soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

### III.

#### Vyjádření žalovaného k žalobě

21. Žalovaný ve vyjádření k podané žalobě uvedl, že nesouhlasí s právními názory žalobkyně. Konstatoval, že z předmětného rozhodnutí žalovaného je zřejmé z jakého důvodu, na základě jakých skutečností a na základě jakých právních norem bylo v řízeních rozhodováno. K samotnému podvodu na DPH žalovaný poté uvedl, že podvodem na DPH je nutné podle judikatury SDEU v obecné rovině chápat situaci, v níž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další daňový subjekt si

ji čerpá za nestandardních okolností (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 94/2009 – 156 ze dne 21. 4. 2010, nebo č. j. 4 Afs 295/2015 – 45 ze dne 21. 4. 2016). Podvod na DPH pak může nabývat mnoha různých podob, přičemž v tomto ohledu bývá často citován výrok generálního advokáta SDEU Ruiz-Jarabo Colomera z jeho stanoviska ke spojeným věcem Kittel a Recolta (C-439/04 a C-440/04, odst. 35), že ve skutečnosti existují varianty tak neobvyklé a spletité, jako je představitost těch, kteří je připravují. Na základě své rozhodovací činnosti vytvořil SDEU několikastupňový test stanovující postup, který je nutné dodržet, aby bylo možné daňovému subjektu odepřít nárok na odpočet daně z důvodu jeho účasti na podvodném jednání. Nejprve je třeba zjistit, zda k podvodu na DPH došlo (1. krok – existence podvodu na DPH). Pokud ano, je třeba na základě objektivních skutkových okolností posoudit, zda daňový subjekt věděl nebo mohl a měl vědět, že se svým jednáním účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH (2. krok – objektivní okolnosti). Následně se posuzuje, zda přijal veškerá opatření (3. krok – přijatá opatření), která od něj mohla být rozumně vyžadována, aby zajistil, že přijetí plnění nepovede k účasti na podvodu. Kroky 2 a 3 lze označit za tzv. vědomostní test, který je aplikován vždy ve vztahu ke konkrétnímu daňovému subjektu, tedy k těm okolnostem a opatřením, které daný daňový subjekt mohl či měl vědět, nebo mohl učinit, aby se vyhnul účasti podvodu na DPH (na rozdíl od 1. kroku, který se vztahuje obecně k celému podvodnému řetězci). Žalovaný v podrobnostech odkazoval na právní rámec v rozhodnutí o odvolání, tj. na body [11] až [38].

22. V nyní posuzovaném případě správce daně na stranách 7 až 21 a 35 až 51 zprávy o daňové kontrole identifikoval podvodné řetězce s chybějící daní a nestandardnosti svědčící o podvodném charakteru řetězců poskytovatelů reklamních služeb, a na stranách 26 až 34 a 57 až 65 zprávy o daňové kontrole předesílal objektivní okolnosti, na základě nichž žalobce věděl nebo minimálně vědět měl a mohl, že dodavatelsko-odběratelské vztahy s poskytováním reklamních služeb jsou stíženy podvodem na DPH, a uvedl, že si žalobce nepočínal v předmětném obchodním vztahu dostatečně obezřetně a opatrně a nemohl být tedy v dobré víře, že se účastí na předmětných obchodních transakcích nezapojí do podvodného jednání. Sám žalovaný se pak v bodech [40] až [73] napadeného rozhodnutí podrobně zabýval skutečností, zda byly naplněny podmínky pro nepřiznání žalobcem uplatněného nároku na odpočet daně. Žalovaný dále uvedl, že v bodech [40] až [60] napadeného rozhodnutí zevrubně odůvodnil, na základě jakých skutečností dospěl k závěru o existenci podvodu na DPH. Chybějící daň byla v rámci jednotlivých řetězců prokázána u obchodních společností Action Racing Mania, Program Media a KV Production Servis. Co se týče obchodní společnosti KV Production Servis, přímého dodavatele žalobkyně, žalovaný stručně shrnul, že tato obchodní společnost je nekontaktní, písemnosti jsou jí doručovány uplynutím lhůty, nereaguje na telefonické a e-mailové pokusy o kontakt ze strany správce daně a na adrese svého sídla se fyzicky nenachází, protože nelze ověřit, zda daňové doklady vystavené žalobci zahrnula do svého účetnictví, vykazala je v daňových přiznáních k DPH za předmětná zdaňovací období a odvedla z těchto plnění daň. Základní podmínka mechanismu určujícího, zda dané transakce jsou zasaženy podvodným jednáním jednotlivých článků obchodních řetězců, tj. existence chybějící daně, byla tedy naplněna.
23. Žalovaný dále ve svém vyjádření uvedl, že existence podvodu na DPH nicméně nebyla konstatována pouze vzhledem k chybějící dani, ale i vzhledem k nestandardnostem v

celém řetězci, které ve svém souhrnu prokazují existenci daňového podvodu. V nyní posuzovaném případě žalovaný nad rámec chybějící daně identifikoval i nestandardnosti, které svědčí o tom, že účelem daných obchodních transakcí bylo narušení neutrality daně, a které v souhrnu postačují pro konstatování existence podvodu na dani. Lze zmínit například skutečnost, že v rámci zjištěných obchodních řetězců byla obchodní společností KV Production Servis zjevně neopodstatněně navýšena cena reklamních služeb, aniž by k ní kromě výroby sponzorského vzkazu byla přidána jakákoli přidaná hodnota. Dále personální propojení obchodních společností Action Racing Mania, Light promotion, Program Media a KV Production Servis, jakož i účelové vytvoření dotčených obchodních řetězců (všechny zjištěné nestandardnosti jsou popsány v bodech [50] až [59] napadeného rozhodnutí). S ohledem na výše uvedené žalovaný setrval na svém závěru, že byla prokázána existence podvodu na DPH.

24. Žalovaný se rovněž konstatoval, že se v napadeném rozhodnutí zabýval objektivními okolnostmi, k nimž zdůraznil, že jednotlivé okolnosti posuzovaných obchodů nemusí být samy o sobě nikterak nezákonné, nicméně ve svém souhrnu se jedná o okolnosti, které nutně vedou k závěru o tom, že žalobkyně věděla či minimálně vědět měla a mohla, že se účastní řetězců stížených podvodem na dani z přidané hodnoty. Objektivní okolnosti svědčící o tom, že žalobkyně věděla o své účasti na podvodu na dani z přidané hodnoty, žalovaný podrobně popsal v bodech [62] až [65] napadeného rozhodnutí.
25. Vzhledem k výše uvedenému žalovaný nemohl přisvědčit žalobkyni v tom, že by nebylo dostatečně a srozumitelně vysvětleno, na základě jakých konkrétních zjištění jí nebylo možno přiznat nárok na odpočet daně.
26. Co se týče námítky žalobkyně, že ze zprávy o daňové kontrole i rozhodnutí o odvolání vyplývá, že hmotněprávní podmínky nároku na odpočet byly splněny, žalovaný konstatoval, že případné splnění těchto podmínek nikterak nebrání v odepření nároku na odpočet, pokud žalovaný shledal existenci daňového podvodu, jakož i existenci objektivních okolností svědčících o vědomosti žalobkyně o podvodu, a to současně při nepřijetí žádných opatření k zamezení své účasti na podvodu.
27. Ke zmínce žalobkyně, že samo Generální finanční ředitelství pořídilo mobilní telefony v rámci obchodů zasažených podvodem na dani z přidané hodnoty, přičemž žalobkyně udělala v daném případě i více, než jen běžnou obezřetnost, žalovaný uvedl, že s touto námitkou se již vypořádal v rozhodnutí o odvolání v bodech [84] a [85]. Žalovaný pouze stručně shrnul, že nepovažuje žalobkyni naznačenou paralelu jeho účasti na daňovém podvodu a jím přijatých opatření se skutečností, že Generální finanční ředitelství v roce 2015 provedlo nákup mobilních telefonů od subjektu rovněž zapojeného do daňového podvodu, za případnou. V kontextu právě projednávaného případu je tato argumentace žalobkyně zcela irelevantní. Uvedený závěr potvrdil i Krajský soud v Brně v rozsudku ze dne 29. 10. 2018, č. j. 30 Af 94/2016 – 117.
28. Ohledně dílčích námitek v souvislosti s podvodem na DPH (např. tvrzení, že obezřetnost žalobkyně vedla k tomu, že zakázka byla úspěšně realizována, či tvrzení, že daňové orgány věnují nepřiměřenou pozornost údajné absenci vnitřního kontrolního mechanismu) pak žalovaný odkázal na vypořádání jednotlivých odvolacích důvodů v rozhodnutí o odvolání.

29. K chybnému stanovení ceny obvyklé žalovaný uvedl, že se s touto námitkou vypořádal již v bodech [92] a [93] napadeného rozhodnutí a opětovně připomenul, že v daném případě se nejednalo o stanovení ceny obvyklé ve smyslu ustanovení § 23 odst. 7 o dani z příjmu. Správce daně si toliko v rámci prokazování existence podvodu na DPH opatřil důkazní prostředky svědčící o tom, že žalobkyně bez jakéhokoli ekonomického opodstatnění uhradila obchodní společnosti KV Production Servis cenu za reklamní služby, která byla značně nadhodnocena – jednalo se tedy o jednu z indicií a nestandardností, na základě nichž byla osvědčena existence daňového podvodu. Námitky žalobkyně, jakož i odkazy na judikaturu týkající se stanovení ceny obvyklé v souladu se zákonem o daních z příjmů, jsou tedy za dané situace nepřipadné.
30. K procesním pochybením žalovaný konstatoval, že námitky stran procesních pochybení byly vzneseny v odvolání, pročez žalovaný v této souvislosti odkazuje na body [94] až [97] napadeného rozhodnutí, kde byly námitky vypořádány. Žalovaný zde konstatoval pochybení správce daně, který výzvou k prokázání skutečností přenesl na žalobce důkazní břemeno ohledně způsobu zajištění eliminace podnikatelských rizik. Dle aktuální judikatury (rozsudky z roku 2018, tzn. z období po vydání předmětné výzvy, pozn. žalovaného) nelze na daňový subjekt přenášet důkazní břemeno ohledně prokázání jeho dobré víry, neboť toto důkazní břemeno tíží správce daně a daňový subjekt má pouze právo obrany. Žalovaný však považoval za podstatné, že správce daně následně zaslal žalobkyni sdělení, jehož přílohou bylo seznámení s výsledkem kontrolního zjištění, v rámci kterého správce daně též uvedl, že si žalobkyně nepočínala v předmětném obchodním vztahu dostatečně obezřetně a opatrně a nemohla být tedy v dobré víře, že se účastí na předmětných obchodních transakcích nezapojí do podvodného jednání – tímto tedy správce daně dle žalovaného unesl své důkazní břemeno, přičemž předchozí vydání výzvy v daném případě nemá vliv na zákonnost rozhodnutí správce daně, jelikož žalobkyni byl dán prostor pro obranu a jeho práva nebyla žádným způsobem upřena. Tvrzení žalobkyně, že žalovaný se snažil vadu správce daně napravit, je tudíž neopodstatněné.
31. Žalovaný navrhoval, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

## V.

### Replika

32. Žalobkyně dne 28. 5. 2019 podala repliku k vyjádření žalovaného, ve které argumentovala obdobně jako v podané žalobě a i nadále požadovala, aby soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

## VI.

### Posouzení věci soudem

33. Vzhledem k tomu, že žalobkyně i žalovaný výslovně souhlasili s rozhodnutím bez jednání, rozhodl soud v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. o věci samé bez jednání.
34. 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.

## VII.

## Rozhodnutí soudu

35. Žaloba je nedůvodná.

36. Předmětem soudního přezkumu bylo posouzení daňových orgánů odpočtů daně žalobkyně za zdaňovací období ledna a května 2013. Správce daně dospěl k závěru, že zdanitelná plnění přijatá žalobkyní od dodavatele KV Production Servis, s. r. o. (dále jen „KV“) na základě daňového dokladu č. 13K0100004 za obstarání reklamy při příležitosti TV pořadu „*Cestou necestou s Miroslavem Donutilem*“ vysílané dne 26. 1. 2013 ve výši základu daně 1 200 000 Kč a daně 252 000 Kč (dále jen „*lednové plnění*“) a na základě daňového dokladu č. 13K0100065 za obstarání reklamy při příležitosti TV pořadu „*Vyprávěj*“ vysílané dne 17. 5. 2013 ve výši základu daně 1 200 000 Kč a daně 252 000 Kč (dále jen „*květnové plnění*“) byla zasažena podvodem, o kterém žalobkyně věděla nebo měla a mohla vědět, aniž by učinila odpovídající preventivní opatření. Předmětem napadeného rozhodnutí bylo potvrzení dvou dodatečných daňových výměrů správce daně, kterými žalobkyni doměřil daň a penále z důvodu popsanych neoprávněných odpočtů daně.

37. Podvod na dani je judikaturou Soudního dvora Evropské unie a Nejvyššího správního soudu definován tak, že jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění. 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 (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. 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. Zavedení systému odpovědnosti bez zavinění by totiž překračovalo rámec toho, co je nezbytné pro ochranu plateb do veřejného rozpočtu. Vzhledem k tomu, že odmítnutí nároku na odpočet je výjimkou ze základní zásady, kterou tento nárok představuje, je na daňovém orgánu, aby dostatečně 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. Každá účetní transakce mezi dodavatelem a jeho odběratelem v řetězci musí být posuzována sama o sobě a charakter jednotlivých transakcí v řetězci nemůže být změněn předchozími nebo následnými událostmi (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006 - 142). Je-li dodání zboží uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na dani, je věcí soudu odmítnout takové osobě povinné k dani přiznat nárok na odpočet. Osoba povinná k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní podvodného plnění, pak musí být považována za osobu účastnící se tohoto podvodu, a to bez ohledu na to, zda má z následného prodeje zboží prospěch, či nikoli. V takové situaci totiž osoba povinná k dani pomáhá pachatelům podvodu a stává se jejich spolupachatelem (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 As 15/2008 - 100, nebo ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010 - 195, ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014 - 60, a ze dne 17. 9. 2015, č. j. 1 Afs 219/2014 - 52). Není tedy povinností správních orgánů prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z

dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod. V daňovém řízení musí být nicméně postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014 – 60, či ze dne 17. 9. 2015, č. j. 1 Afs 219/2014 – 52). Závěr o tom, že daňový subjekt věděl nebo měl vědět, že se svou ekonomickou aktivitou účastní podvodu na dani, může být založen na vyhodnocení indicií spočívajících na neobvyklé ceně plnění, na absolutním selhání kontrolních mechanismů daňového subjektu i na způsobu obchodování spočívající v nestandardně pasivním přístupu při hledání obchodních příležitostí (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 6. 2015, č. j. 2 Afs 15/2014 – 59).

38. Soudní dvůr Evropské unie ve své rozhodovací činnosti dovedl, že „[n]árok osoby povinné k dani, která uskutečnila plnění, na odpočet daně z přidané hodnoty odvedené na vstup není dotčen okolností, že v řetězci dodávek, v němž byla tato plnění uskutečněna, je jiné plnění, které předchází nebo následuje po plnění uskutečněném touto osobou povinnou k dani, zasaženo podvodem s daní z přidané hodnoty, aniž by to sama posledně uvedená věděla nebo mohla vědět“ (rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 12. 1. 2006, Optigen, spojené věci C-354/03, C-355/03 a C-484/03, odst. 55 a výrok). Z tohoto pravidla nicméně následně dovedl výjimku, a sice že „pokud je s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že dodání je uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na dani z přidané hodnoty, je věcí vnitrostátního soudu odmítnout takové osobě povinné k dani přiznat nárok na odpočet“ (rozsudek Soudního dvora ze dne 6. 7. 2006, Kittel a Recolta, spojené věci C-439/04 a C-440/04, odst. 61 a výrok).
39. Při posouzení případu vyšel dále soud z judikatury Nejvyššího správního soudu - rozsudku ze dne 10. listopadu 2015, č. j. 1 Afs 61/2015 – 46, a ze dne 15. února 2017, č. j. 1 Afs 53/2016 – 55, z nichž vyplynuly tyto právní závěry: Za zneužití práva je považována situace, kdy ze všech objektivních okolností vyplývá, že hlavním účelem plnění bylo získání daňového zvýhodnění. Za zneužití práva lze obecně označit obcházení smyslu a účelu právních norem, aniž by muselo dojít k jednání v rozporu s jejich zněním. Naopak podvodem na dani dochází k porušení právních norem. Soudy jsou proto oprávněny zjistit skutečný obsah a význam dotčených plnění a mohou přitom vzít v úvahu čistě umělý charakter těchto plnění, jakož i právní, hospodářské nebo personální vztahy mezi subjekty účastnicími se plánu na snížení daňové zátěže (viz rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 21. 2. 2006, Halifax, C-255/02, odst. 73-75 a 81). Soud musí posoudit, zda došlo ke zneužití práva a zda daňový subjekt byl v dobré víře, že se přijetím dotčeného plnění neúčastní podvodu na dani. Pro posouzení, zda se daňový subjekt účastnil podvodu na dani spáchaného dodavatelem, je třeba postupovat v několika krocích: Nejprve zjistit, zda k podvodu spáchanému dodavatelem došlo. Poté na základě objektivních skutkových okolností posoudit, zda daňový subjekt věděl nebo měl vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na dani, a zda přijal veškerá opatření, která od něj mohla být rozumně vyžadována, aby zajistil, že ho přijetí plnění nepovede k účasti na podvodu. Vědomost je přitom třeba posoudit podle objektivních okolností.
40. Z hlediska posouzení nároku na odpočet daně jsou pro učinění závěru o existenci daňového podvodu rozhodné všechny objektivní okolnosti vykázané transakce, včetně právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty, v úvahu je nutné vzít okolnosti obchodních transakcí, např. zda předmětné obchodní transakce neprobíhaly za podmínek krajně neobvyklých či nelogických, zda docházelo k úhradám

fakturovaných částek, zda byly pohledávky řádným způsobem vymáhány, zda způsob obchodování nebyl dlouhodobě nestandardní nebo zda nedošlo k absenci účinných kontrolních mechanismů (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 5. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014 - 60, a ze dne 10. 6. 2015, č. j. 2Afs 15/2014 - 59). V rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2Afs 55/2016 - 38 byly (čistě demonstrativním způsobem) jako typické rysy daňového podvodu definovány následující okolnosti: *„jedná se o řetězovou transakci s prvotním nákupem v jiném členském státu, jeden z článků řetězce po uskutečnění transakci neodvedl DPH a je nekontaktní a přeprdej zboží mezi více subjekty nedává žádný ekonomický smysl. Řada účastníků dané obchodní transakce se registrovala k dani těsně před zahájením obchodní operace, je dáno osobní propojení mezi jednotlivými subjekty, sjednané smlouvy nejsou datovány a neodpovídají skutečnosti, řada jednotlivců je nekontaktních či nemá žádné bližší informace o provedené transakci, jednotlivé subjekty operovaly s více bankovními účty, které neoznámily správci daně, a docházelo k výběrům značných částek v hotovosti zúčastněnými subjekty“.*

41. Pokud daňový subjekt prokáže uskutečnění zdanitelného plnění, může správce daně odmítnout nárok na odpočet daně v případě, že dostatečně prokáže objektivní okolnosti umožňující učinit závěr, že daňový subjekt věděl nebo minimálně mohl a měl vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 1. 2016, č. j. 4 Afs 233/2015 - 47). Odpovědnost za zjištění skutkového stavu věci včetně zjištění objektivních okolností, z nichž plyne, že se daňový subjekt zapojil do daňového podvodu, tedy nese správce daně. Nelze přitom v žádném případě uvažovat o přesunu důkazního břemene na daňový subjekt, aby prokázal, že se daňového podvodu neúčastnil. Daňový subjekt nicméně může důkazní pozici správce daně do jisté míry zjednodušit tím, že zjištění správce daně nevyvrací, nenabízí jiné varianty skutkového děje nebo nerozporuje dosud učiněné závěry. Pokud správce daně prokáže objektivní okolnosti svědčící o vědomosti daňového subjektu o účasti v řetězci zasaženém podvodem na dani a daňový subjekt k tomu žádnou kvalifikovanou obranu nenabídne, nelze po správci daně vyžadovat, aby za daňový subjekt domýšlel všechna myslitelná tvrzení či možné skutkové verze a v rozhodnutí se s nimi vypořádal. Totéž platí o situaci, kdy daňový subjekt sice o tom, že se svými transakcemi účastní podvodu, nevěděl, ale jen proto, že se nechoval s mírou obezřetnosti, kterou by bylo možné po daňovém subjektu v obdobném postavení a situaci spravedlivě požadovat – nenabídne-li daňový subjekt sám omluvitelné vysvětlení své neobezřetnosti, nelze po správci daně požadovat, aby za něho taková hypotetická vysvětlení domýšlel a prověřoval je. Je tedy na správci daně, aby prokázal buď vědomost daňového subjektu o účasti na podvodu, anebo takovou neobezřetnost, že kdyby k ní nedošlo, daňový subjekt by s největší pravděpodobností rozpoznal, že se do podvodu na dani svým jednáním zapojil, a mohl by se takového zapojení vyvarovat (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 5. 2018, č. j. 9 Afs 194/2017 - 34).
42. Soud tedy shrnuje, že pro posouzení, zda se žalobkyně účastnila podvodu na dani spáchaného některým z předchozích článků v dodavatelském řetězci, je třeba postupovat v několika krocích. Nejprve je třeba zjistit, zda k podvodu v řetězci došlo. Pokud ano, je třeba na základě objektivních skutkových okolností posoudit, zda žalobkyně věděla, nebo mohla a měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které

je součástí podvodu na dani, a zda přijala veškerá opatření, která od ní mohla být rozumně požadována, aby zajistila, že přijetí plnění k její účasti na podvodu nepovede.

43. Daňové orgány zjistily, že každé sporné zdanitelné plnění sjednané písemnými smlouvami mezi žalobkyní a fakturující KV bylo poskytnuto za cenu 1 200 000 Kč bez daně. Lednové plnění bylo zajištěno v řetězci: Česká televize (dále jen „ČT“) – Action Racing Mania s. r. o. (dále jen „ARM“) – ??? – KV – žalobkyně. Květnové plnění bylo zajištěno v řetězci: ČT– Light promotion s. r. o. (dále jen „LP“) – ??? – Program Media s. r. o. (dále jen „PM“) – KV – žalobkyně. Firmy ARM a PM sice přiznání k dani podaly, ale daň neuhradily, přičemž správci daně přes výzvu neposkytly součinnost k ověření zahrnutí daňových dokladů vztahujících se ke sporným plněním do jejich účetnictví a daňových přiznání. U firmy KV byla situace stejná s odlišností, že nebylo možno pro její nekontaktnost zjistit, zda uhradila ze sporných plnění daň. U firem ARM, PM a KV tudíž byla prokázána chybějící daň. Firmy ARM, LP, PM a KV se nenachází ve svém sídle, nikdy nezveřejnily své účetní závěrky v obchodním rejstříku. Jednatel ARM (M. J.) měl dispoziční oprávnění jak k bankovnímu účtu firmy ARM, tak i PM, LP a KV. M. J. byl současně i zaměstnancem KV a generálním zmocněncem firmy PM. Firmy ARM, PM, LP a KV byly tudíž prostřednictvím M. J. personálně propojeny. ČT poskytla společnosti vystupující v řetězci lednové plnění v rozsahu odvysílání reklamy za úplaty cca 30 000 Kč bez daně (třetinový podíl z celkové úplaty 90 000 Kč) a květnové plnění v rozsahu odvysílání reklamy za úplaty cca 24 000 Kč bez daně (pětinový podíl z celkové úplaty 120 000 Kč). Za výrobu sponzorského vzkazu v případě lednového i květnového plnění uhradila firma KV částku 12 000 Kč bez daně. Daňové orgány od dvou mediálních agentur zjistily, že zákazníkům za obdobné odvysílání reklamy, jako byly lednové a květnové plnění, účtovaly cenu 210 000 Kč bez daně.
44. Daňové orgány posuzovaly v prvním kroku dle ustálené, výše popsané, judikatury, zda v posuzovaném případě došlo k podvodu na dani, tj. zda došlo k narušení principu daňové neutrality a zda daň nebyla odvedena za nestandardních okolností. Daňová neutralita spočívá v tom, že jednotlivé subjekty v rámci produkčního řetězce jsou zdaněny pouze v případě, že je vytvořena dodatečná (přidaná) hodnota. Daň z přidané hodnoty tak zdaňuje mezní produkty ekonomické činnosti subjektů, a to v jednotlivých fázích obratu. Daň se vybírá po částech při vzniku každého dodatečného produktu (přidané hodnoty), přičemž břemeno uhrazení celé daně leží na konečném zákazníkovi (spotřebiteli).
45. Daňové orgány dovodily závěr o porušení zásady daňové neutrality z následujících skutečností popsaných v bodech 43 až 48 napadeného rozhodnutí: Firmy ARM a PM sice přiznání k dani podaly, ale daň neuhradily, přičemž správci daně přes výzvu neposkytly součinnost k ověření zahrnutí daňových dokladů vztahujících se ke sporným plněním do jejich účetnictví a daňových přiznání. U firmy PM byla situace stejná s odlišností, že nebylo možno pro její nekontaktnost zjistit, zda uhradila ze sporných plnění daň. U firem ARM, PM a KV tudíž byla prokázána chybějící daň a tento závěr soud aprobuje. Daňové orgány dovodily závěr o nestandardních okolnostech obchodu ze skutečností popsaných v bodech 50 až 59 napadeného rozhodnutí. Jde o následující skutečnosti: Firmy ARM, LP, PM a KV se nenachází ve svém sídle, nikdy nezveřejnily své účetní závěrky v obchodním rejstříku. Jednatel ARM (M. J.) měl dispoziční oprávnění jak k bankovnímu účtu firmy ARM, tak i PM, LP a KV. M. J. byl současně i zaměstnancem KV a generálním zmocněncem firmy

PM. Firmy ARM, PM, LP a KV byly tudíž prostřednictvím M. J. personálně propojeny. Cena plnění sjednaná ze strany ČT na počátku řetězce byla výrazně (u lednového plnění 40x, u květnového plnění 50x) nižší než cena fakturovaná žalobkyni na konci řetězce. Žalobkyni účtovaná cena za obě sporná plnění byla cca pětinasobkem ceny za obdobné plnění od jiného dodavatele. U lednového i květnového plnění vystavila firma KV žalobkyni daňový doklad dříve, než byla uzavřena smlouva o tomto plnění mezi ČT a dalším článkem řetězu. Žalobkyně sjednala sporné plnění, aniž provedla průzkum trhu, tj. nezjišťovala ani alternativní dodavatele, ani cenu jiného dodavatele. Žalobkyně neověřovala poskytnuté plnění, protože nijak nereagovala na to, že přes uzavřenou smlouvu s KV (sjednání reklamy služeb a výrobků) bylo v televizním vysílání zveřejněno jen obchodní jméno žalobkyně, a to ještě spolu s dalšími subjekty. Žalobkyně neprovedla žádnou kalkulaci očekávaných dopadů reklamy před uzavřením smlouvy s KV. Popsané skutečnosti ve svém souhrnu vedly daňové orgány k závěru o nestandardním charakteru obchodu a i s tímto závěrem daňových orgánů soud souhlasí.

46. Vzhledem k žalobním námitkám soud posuzoval, zda daňové orgány unesly důkazní břemeno, že o zjištěném daňovém podvodu žalobkyně nejméně měla a mohla vědět. Soud zjistil, že daňové orgány své důkazní břemeno jednoznačně unesly (viz body 61 až 72 napadeného rozhodnutí, na něž soud odkazuje). Daňové orgány dospěly ke správnému závěru, že níže popsané skutečnosti ve svém souhrnu prokazují, že žalobkyně o daňovém podvodu nejméně měla a mohla vědět a že nebyla v dobré víře, protože nedodržela dostatečnou míru obezřetnosti a nepřijala opatření směřující k vyloučení své účasti na podvodu na dani.
47. Šlo o to, že žalobkyně zcela rezignovala na zjištění dodavatelským a finančních podmínek existujících v reálném čase na českém trhu s reklamními službami, pokud měla o poptávanou reklamní službu zájem. Žalobkyně, jak sama uvedla, neprováděla žádná cenová srovnání a nehledala alternativní dodavatele. Žalobkyně tvrdila, že důvodem tohoto postupu byla osobní znalost zástupce dodavatele a důvěra v něj a předchozí dobrá spolupráce s ním. Žalobkyně přes nesplnění sjednaného rozsahu plnění toto s dodavatelem nijak neřešila. Žalobkyně nijak předem neanalyzovala účelnost vynaložených nákladů na plnění z hlediska přínosů do své ekonomické činnosti. Nedbalost žalobkyně prokazuje i to, že nijak neprověřila firmu KV a tudíž nezjistila, že KV nezakládá účetní závěrky do obchodního rejstříku. Daňové orgány tak dospěly ke správnému závěru, že žalobkyně měla a mohla vědět o podvodu na dani, aniž přijala adekvátní preventivní opatření a aniž jednala s dostatečnou obezřetností, když se projevovala lehkovážně i přes značnou cenu plnění.
48. Soud odkazuje na rozsudek Mahagében a Dávid, kde Soudní dvůr Evropské unie uzavřel, že „[j]estliže existují náznaky vzbuzující podezření, že došlo k nesrovnalosti nebo podvodu, lze samozřejmě od obezřetného subjektu v závislosti na okolnostech projednávaného případu vyžadovat, aby si zjistil informace o druhém subjektu, u něhož zamýšlí nakoupit zboží či služby za účelem ujistění se o jeho věrohodnosti“. Pouze v případě standardních okolností platí, že správce daně nemůže „vyžadovat, aby osoba povinná k dani, která chce uplatnit nárok na odpočet DPH, ověřovala, zda vystavitel faktury týkající se zboží a služeb, na které je uplatňován tento nárok, je v postavení osoby povinné k dani, zda má k dispozici dotčené zboží a je s to uvedené zboží dodat a že splnil své povinnosti ohledně podání daňového přiznání a úhrady DPH, a tím se ujistila, že nedošlo k nesrovnalostem či podvodu u subjektu na vstupu, a dále aby v tomto ohledu měla k dispozici

*potřebné doklady*“. Pokud však okolnosti transakce vzbuzují podezření o možném podvodu na dani, což u žalobkyně nastalo, lze po osobě povinné k dani požadovat větší obezřetnost.

49. Zjištěné okolnosti ve svém souhrnu tedy prokazují závěr, že žalobkyně si možnosti účasti na podvodném jednání společnosti KV přinejmenším mohla a měla být vědoma. Každý důkaz zajištěný v daňovém řízení, zvláště důkaz nepřímý, je třeba vždy hodnotit v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů v kontextu s ostatními důkazy, nikoliv izolovaně. I v případě, že žádný ze shromážděných důkazů není sám o sobě dostatečným důkazem k prokázání protiprávního jednání, ucelený souhrn těchto důkazů může mít dostatečnou vypovídací schopnost (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2015, č. j. 8 Afs 25/2012 – 351, nebo ze dne 29. 3. 2012, č. j. 5 Afs 7/2011 – 619).
50. Soud zdůrazňuje, že jakkoliv bylo na žalobkyni, za jakých podmínek obchod uzavře a jaká rizika je ochotna podstoupit, pokud následně chtěla nárokovat odpočet daně vztahující se k takové transakci, bylo na ní, aby si zajistila podklady, které jí umožní takový nárok řádně uplatnit a které prokážou, že jednala v dobré víře, že se neúčastní podvodného jednání. Lze předpokládat, že pokud by si žalobkyně vyžádala patřičné záruky obchodu, tzn. obchodování za přiměřeně obezřetných obchodních podmínek, eliminovala by možnost podvodný obchod vůbec uzavřít, nebo přinejmenším by tímto způsobem osvědčila svou dobrou víru založenou na tom, že učinila vše, co po ní bylo možné rozumně požadovat, aby své účasti na podvodu zabránila.
51. Daňové orgány tvrdily, že se žalobkyně účastnila podvodného jednání, o tomto podvodném jednání v obchodním řetězci mohla a měla vědět, aniž přijala adekvátní preventivní opatření, a shromáždily dostatečné množství důkazů, které tyto závěry podporují (viz rozsudek Soudního dvora ze dne 21. června 2012 ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, Mahagében kft proti Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága a Péter Dávid proti Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága, bod 49). Daňové orgány tedy své důkazní břemeno unesly. Nesly-li důkazní břemeno daňové orgány, byla žalobkyně oprávněna nabízet důkazy a uplatnit prostředky ke své obraně. Žalobkyně zjištění daňových orgánů nevyvrátila, nenabídla jiné možné varianty skutkového děje, čímž daňovým orgánům důkazní situaci zjednodušila. Daňové orgány jsou oprávněny odeprít odpočet daně, pokud prokážou buď vědomost daňového subjektu o účasti na podvodu, anebo takovou neobezřetnost daňového subjektu, že kdyby k ní nedošlo, subjekt by s největší pravděpodobností rozpoznal, že se do podvodu na dani svým jednáním zapojil, a mohl by se takového zapojení vyvarovat. V posuzovaném případě jsou závěry žalovaného ohledně objektivních okolností nasvědčujících tomu, že žalobkyně o podvodu na dani vědět mohla a že nebyla v dobré víře, skutkově podložené, logické a vzájemně nerozporné a nenabízející jiné rozumně přesvědčivé vysvětlení, proto je odeprění odpočtu daně oprávněné.
52. Je na místě dodat, že jednala-li žalobkyně neobezřetně ve své praxi obvykle, pak toto svědčí o obecné absenci kontrolních mechanismů v obchodní činnosti žalobkyně. Východiska stanovená judikaturou Soudního dvora Evropské unie směřují k ochraně nároku na odpočet plátců, kteří jednají v dobré víře. Za tímto účelem přinášejí ovšem i povinnost věnovat zvýšenou pozornost interním kontrolním mechanismům, aby v případě odhalení podvodného jednání nevzniklo podezření, že o podvodu věděli či se

zřetelem ke všem okolnostem vědět mohli. Je totiž věcí podnikatelského subjektu, aby v zájmu minimalizace podnikatelského rizika přizpůsobil svou obchodní činnost konkrétním podmínkám a při sjednávání obchodních kontraktů (zvláště se značným finančním dopadem) se v rámci možností snažil dbát na bezproblémovost svých obchodních partnerů (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 44/2011 – 343 ze dne 15. prosince 2011).

53. Pokud jde o konkrétní žalobní argumentaci, soud k ní uvádí následující.
54. Žalobkyně především obecně namítala, že daňové orgány konkrétně neodůvodnily závěr o tom, že žalobkyně nemá právo na odpočet daně a že jde o plnění stižené podvodem na dani. Tato námitka je nedůvodná, protože žalovaný tento závěr pečlivě, srozumitelně a logicky odůvodnil v bodech 40 až 93 napadeného rozhodnutí, přičemž jeho závěry soud plně aprobuje a odkazuje na ně. Soud dále odkazuje na vypořádání této námítky žalovaným v bodě 74 napadeného rozhodnutí.
55. Ani námitka žalobkyně, že nebylo prokázáno, že mohla vědět o podvodu na dani a že zachovala dostatečnou míru obezřetnosti při uzavření obchodu s KV, není důvodná. Daňové orgány správně identifikovaly a prokázaly oba podvodné řetězce jak v případně lednového plnění, tak i květnového plnění (viz bod 42 napadeného rozhodnutí), přičemž v obou podvodných řetězcích byla zjištěna chybějící daň u firem ARM, PM a KV (viz body 43 až 48 napadeného rozhodnutí). Nestandardní skutečnosti, které ve svém souhrnu svědčí jednoznačně pro závěr, že daň nebyla odvedena nikoli v důsledku podnikatelského selhání, ale v důsledku podvodného řetězcího se jednání, jsou podrobně popsány v bodech 50 až 59 napadeného rozhodnutí (neexistence faktického sídla, nezveřejňování účetních závěrek, personální propojení článků podvodného řetězce, nadhodnocené ceny plnění, účelové vytvoření řetězce). Skutečnost, že žalobkyně nejméně měla a mohla vědět, že se lednovým a květnovým plnění účastní podvodu na dani, aniž přijala adekvátní preventivní opatření, byla jednoznačně prokázána souhrnem skutečností popsanych v bodech 62 až 73 napadeného rozhodnutí, když jde o to, že žalobkyně neprovedla před uzavřením obchodů s KV žádný průzkum trhu, nezjišťovala možnosti zajištění plnění u jiných dodavatelů ani jejich cenové podmínky, neověřila si dodavatele KV, neověřovala poskytnutí sjednaného plnění a před uzavřením obchodu nijak nekalkulovala poměr mezi výdajem na plnění a očekávaným ekonomickým přínosem plnění. Jak správně podotknul žalovaný v napadeném rozhodnutí, nemohla-li by si žalobkyně být vědoma své účasti na podvodu na dani, jistě by jako racionálně uvažující podnikatel, v oboru reklamy laik, provedla alespoň elementární průzkum, za jakou cenu plnění nabízejí jiní dodavatelé. Nezajímala-li se žalobkyně o cenu plnění, je skutečnost, že hlavním účelem obchodů s KV bylo poskytnutí plnění, vyvrácena a je zřejmé, že žalobkyně nejméně měla a mohla o účasti na podvodu na dani vědět. Tento závěr podporuje i fakt, že v rozporu s uzavřenými smlouvami s KV nebyly prezentovány výrobky či služby žalobkyně, aniž by na to žalobkyně ve vztahu ke KV jakkoli reagovala, a fakt, že se žalobkyně pouze spolehla na osobní známost s Ing. B. bez rejstříkové vazby na KV a nezjišťovala obsah sbírky listin obchodního rejstříku KV. Žalobkyně nepřijala žádná rozumná opatření, ač mohla a měla vědět, že se svými obchody s KV účastní na daňovém podvodu, což vyplývá zejména z lhotejnosti žalobkyně ve vztahu k ceně plnění a poskytnutému plnění, a to přes značnou cenu plnění v ekonomických poměrech žalobkyně. Skutečnost, že takové kroky, v podnikání naprosto obvyklé, žalobkyně neučinila s odkazem na osobní známost a předchozí zkušenosti, svědčí o

tom, že žalobkyně nejednala opatrně ani obezřetně. Právě proto, že žalobkyně byla v oblasti reklamy laikem, bylo nestandardní a neopatrné, že žalobkyně investici v řádu milionů korun provedla na základě osobní známosti a nijak si neprověřila obvyklost smluvních podmínek a nepřijala žádná opatření, která po ní s ohledem na finanční objem posuzované transakce bylo lze rozumně vyžadovat. Soud dodává, že „*kumulace projevů laxnosti (samozřejmě za předpokladu, že daňový subjekt o podvodu skutečně nevěděl) daňového subjektu při prověřování jeho obchodních partnerů v nynější věci představuje legitimní důvod pro odmítnutí nároku na odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu.*“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 399/2017 - 60 ze dne 9. 8. 2018). Odkazovala-li žalobkyně na právní východiska čtyřech rozhodnutí Nejvyššího správního soudu v sedmém odstavci bodu I žaloby, pak žádné z nich není s popsány mi závěry v rozporu.

56. Nedůvodnou je i žalobní námitka, že nebyla prokázána existence podvodu na dani, s odůvodněním, že nebylo prokázáno, že by daň nebyla v řetězci uhrazena, příp. nebylo vyloučeno, že nebyla zaplacená z důvodu nepříznivé majetkové situace. V případě řetězce lednového plnění bylo jednoznačně prokázáno, že jeden z článků řetězce (ARM) daň neuhradil (viz bod 42 a 43 napadeného rozhodnutí). I v případě řetězce květnového plnění bylo jednoznačně prokázáno, že jeden z článků řetězce (PM) daň neuhradil (viz bod 42 a 45 napadeného rozhodnutí). Pokud žalobkyně namítala, že je možné, že daň nebyla uhrazena z důvodu nepříznivé ekonomické situace, pak rozhodné pro identifikace podvodu na dani je, jak je výše vyloženo, zda v řetězci objektivně existuje chybějící daň a zda daň nebyla odvedena za nestandardních okolností. Nestandardní okolnosti prokazující podvod na dani byly popsány v předchozím bodu tohoto rozsudku. Proto žalobkyní uvedená teoretická varianta není s to zvrátit závěr o existenci podvodu na dani. Soud v ostatním odkazuje na pečlivé vypořádání této námitky žalovaným v bodě 75 a 76 napadeného rozhodnutí. Soud odkazuje i na rozsudek Městského soudu v Praze čj. 11 Af 2/2019 – 40 ze dne 22. 8. 2019, podle něhož „*[...] obchodní společnost Praha Production Servis neuhradila svoji daňovou povinnost za předmětné zdaňovací období. U společností Praha Production Servis a KV Production Servis nebylo možno ověřit, zda daňové doklady vystavené za reklamní služby tyto společnosti zahrnuly do svého účetnictví, vykazaly je v daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty a z těchto plnění odvedly daň. Tím byla detekována chybějící daň ve smyslu judikatury SDEU i Nejvyššího správního soudu, protože žalobce si snížil vlastní daňovou povinnost o nárok na odpočet DPH z plnění, ze kterých nebyla v obchodním řetězci odvedena daň na výstupu, což vedlo k porušení principu neutrality DPH.*“
57. Nelze přisvědčit ani námitce žalobkyně, že skutečnosti dokládající nestandardní okolnosti obchodů byly správcem daně zjištěny až po uzavření obchodu mezi žalobkyní a KV, protože všechny takové skutečnosti byly daňovými orgány posuzovány v souvislosti s identifikací existence podvodu na dani a nejsou nikterak rozhodné pro vyhodnocení vědomostního testu žalobkyně, jak ostatně vyplývá z obsahu napadeného rozhodnutí a zejména z pečlivě vypořádané odvolací námitky žalobkyně v bodě 77 napadeného rozhodnutí. Žalobkyně směšuje na jedné straně skutečnosti, kterými byl správcem daně dokládán toliko podvodný charakter transakčního řetězce z objektivního hlediska (a které mohly samozřejmě vyjít najevo až dodatečně), se skutečnostmi, na jejichž základě mohla a měla žalobkyně pojmout podezření (a které existovaly a byly zjištělné žalobkyní v době realizace transakce), na straně druhé. Prokazování existence daňového podvodu je otázkou odlišnou od

prokazování neobezřetnosti daňového subjektu při prověřování obchodních partnerů pro účely prevence účasti na daňovém podvodu.

58. Pokud žalobkyně argumentovala tím, že obchod uzavřela se subjektem KV, s nímž měla dlouhodobě dobré zkušenosti, a u něhož reklamu objednávali i konkurenti žalobkyně, že poskytnuté plnění mělo na podnikání žalobkyně pozitivní vliv a že další články řetězu neznala, pak nic z toho, i kdyby to bylo v řízení prokázáno, nemění závěr o účasti žalobkyně na podvodu na dani ve formě nejméně nevědomé nedbalosti.
59. Namítala-li žalobkyně, že v době uzavření obchodu s KV z veřejných rejstříků neplynulo žádné podezření o její rizikovosti a že bylo běžné nezveřejňovat účetní závěrky, pak se s touto námitkou žalovaný v napadeném rozhodnutí řádně vypořádal (body 79 až 82). Žalobkyně v řízení ostatně netvrdila ani neprokázala, že by ve veřejných rejstřících před uzavřením smlouvy s KV rizikovost této firmy prověřovala, ale argumentovala tím, že jí věřila, protože s ní v minulosti úspěšně spolupracovala. Skutečnost, že subjekt protiprávně nezveřejňuje ve sbírce listin účetní závěrky, má u obezřetného smluvního účastníka vzbuzovat podezření o rizikovosti takového subjektu. Irelevantní je argumentace žalobkyně, že nezveřejňování účetních závěrek v obchodním rejstříku je věc statisticky rozšířená.
60. Pokud žalobkyně namítla, že na ni ve vztahu k otázce prověřování smluvního partnera KV před uzavřením sporných obchodů daňové orgány nesprávně přenesly důkazní břemeno, jde o námitku nedůvodnou. Jak vyplývá z napadeného rozhodnutí (body 67 až 73 a 94 až 95), žalovaný posoudil věc tak, že břemeno tvrzení a důkazní ve vztahu k otázce nepřijetí rozumných opatření a nedostatku dobré víry žalobkyně tíží daňové orgány a tyto jej unesly, přičemž s tímto posouzením se soud ztotožňuje. Pokud žalovaný v bodě 71 napadeného rozhodnutí uvedl, že žalobkyně neprokázala své tvrzení, že ověřila firmu KV ve veřejných rejstřících, pak šlo o to, že žalobkyně na tomto svém tvrzeném jednání stavěla svou obranu, nicméně neoznačila žádný důkaz takové její tvrzení prokazující. Nešlo tudíž o žádné přenášení důkazního břemene, nýbrž o povinnost žalobkyně prokázat to, čím se skutkovým zjištěním daňových orgánů brání. Vyvracela-li žalobkyně skutková zjištění daňových orgánů, byla samozřejmě povinna to prokázat.
61. Odkázala-li žalobkyně na vyjádření Generálního finančního ředitelství ze dne 15. 5. 2017, pak toto uvedené úvahy nijak nevyvrací. Obsahem daného vyjádření je totiž pouze konstatování, že v konkrétním případě, jehož se vyjádření týkalo, Generální finanční ředitelství postupovalo stejným způsobem jako běžná společnost soukromého práva, přičemž určitou skutečnost ověřovalo *mimo jiné* v obchodním a insolvenčním rejstříku a v seznamu nespolehlivých plátců. GFŘ v tomto případě zboží nenakoupilo za účelem uskutečňování zdanitelných plnění v rámci své ekonomické činnosti a nebyla vůbec splněna jedna z podmínek pro vznik nároku na odpočet daně. V ostatním soud odkazuje na správné vypořádání této námitky žalovaným v bodech 84 a 85 napadeného rozhodnutí.
62. Námitka, že rozhodnutí daňových orgánů neobsahují informaci, jaké skutečnosti měly vést žalobkyni k závěru o závadnosti KV, je nedůvodná, protože pomíjí skutečnosti popsané v bodech 62 až 65 a vypořádání této námitky v bodě 86 napadeného rozhodnutí. Soud dodává, že šlo o to, že žalobkyně, chtěla-li oprávněně nárokovat odpočet daně, bez ohledu na předchozí úspěšnou praxi s KV, měla minimálně rámcově a řádově zjišťovat dodavatelské a finanční podmínky existující na trhu s reklamními

službami. Znovu se opakuje, že samozřejmě bylo zcela na žalobkyni, za jakých podmínek obchod a s kým a s jakými riziky uzavře (nakolik smluvní podmínky, svého smluvního partnera a ekonomický dopad obchodu prověří), avšak pokud chtěla nárokovat odpočet daně vztahující se k takové transakci, bylo na ní, aby si zajistila podklady, které mj. prokážou, že jednala v dobré víře, že se neúčastní podvodného jednání.

63. Odkazuje-li žalobkyně na právní závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 Afs 60/2017 a nález Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 664/04, jde o argumentaci mimoběžnou, protože v posuzovaném případě rozhodnutí daňových orgánů nejsou zkratkovitou úvahou o daňové povinnosti žalobkyně vyplývající z fiskální ziskuchtivosti, nýbrž souhrnem objektivních konkrétních skutečností. Že tyto úvahy vedou k závěru o neoprávněnosti odpočtu daně žalobkyně, není důkazem o účelovosti úvah.
64. Další okruh žalobních námitek směřoval ke stanovení obvyklé ceny sporného plnění.
65. Tuto námitku vypořádal žalovaný v bodech 52 až 55 a 92 a 93 napadeného rozhodnutí a soud se s tímto posouzením zcela ztotožňuje a odkazuje na něj. Soud shrnuje, že ČT odvysílala lednový reklamní spot za 30 000 Kč bez daně a květnový spot za 24 000 Kč bez daně, přičemž za výrobu spotu v případě lednového i květnového plnění uhradila firma KV částku 12 000 Kč bez daně. Plnění obdobné lednovému a květnovému plnění bylo jinými mediálními agenturami (odvysílání spotu) dodáváno za cenu 210 000 Kč bez daně. Žalobkyní sjednaná cena byla tedy pětinasobně vyšší než cena sjednaná v běžných obchodních podmínkách.
66. Slovy Nejvyššího správního soudu v jeho rozsudku ze dne 26. září 2019, čj. 6 Afs 61/2019 – 27, zdejší soud uvádí, že stran vědomosti žalobkyně o účasti na zneužívajícím jednání a přijetí rozumných opatření k předejití či zabránění účasti na tomto jednání lze uvést, že žalobkyně vůbec neověřovala výhodnost reklamy ani způsob stanovení ceny. Cena za přijatá zdanitelná plnění byla předražena zhruba pětinasobně, tj. takovým způsobem, že i průměrný daňový subjekt bez speciálních znalostí by mohl a měl vědět, že se jednalo o ceny neobvyklé a přemrštěné, k jejichž výši žalobkyně navíc neposkytla žádné ekonomicky racionální zdůvodnění. Žalobkyně nezjišťovala, zda a za jakých podmínek by smlouvy o reklamě a propagaci bylo možno uzavřít přímo s ČT a výrobcem reklamního spotu, což by byl způsob řádově méně nákladný, než kolik bylo za reklamní služby žalobkyni účtováno společností KV, jejíž cenu žalobkyně bezvýhradně akceptovala, aniž zjišťovala, zda a za jakých podmínek by smlouvy případně bylo možno uzavřít s odlišným dodavatelem. Žalobkyně tak přijala plnění v podobě reklamních služeb za cenu, kterou nelze pokládat za přiměřenou, aniž by zpracovala (nebo si nechala zpracovat) analýzu ekonomické návratnosti prostředků vynaložených na tyto služby v objemu více než milionu korun, a hlouběji nezkoumala ani dopady této formy propagace na vlastní podnikatelskou činnost. „*Tvrzení, že cena byla sjednána s přihlédnutím k rozsahu a délce dosavadní vzájemné spolupráce s uvedeným dodavatelem, nelze pokládat za uspokojivé a přesvědčivé vysvětlení, které by prokazovalo, že stěžovatelkou přijaté služby obsahovaly natolik specifické a nezaměnitelné požadavky, které by odůvodňovaly mnohonásobné navýšení ceny oproti ceně placené za služby (v obdobném rozsahu) jinými subjekty.*“
67. Žalovaný v napadeném rozhodnutí objektivní okolnosti odůvodňující závěr o podvodu na dani vztahoval zejména ke způsobu přeprořádání reklamy v řetězci, jeho

personálnímu propojení, bezdůvodnému navyšování ceny, obsahu reklam, její efektivity a chování žalobkyně. Předražení reklamy nebylo opřeno o závěr o obvyklé ceně ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů a odkaz žalobkyně na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 1. 2011, čj. 7 Afs 74/2010, byl proto nepřipadný.

68. Pokud žalobkyně namítla, že obvyklá cena sporného plnění, již byl povinen prokazovat správce daně, není tvořena součtem nákladových cen za vytvoření reklamy a její odvysílání, pak soud uvádí, že žalovaný vyšel při stanovení ceny v běžných obchodních vztazích z částky 222 000 Kč jako součtu tržní ceny za odvysílání reklamy a výrobu reklamy a dospěl tak k řádově pětinasobnému předražení plnění. Tento postup není nelogický ani nepřesvědčivý a žalobkyni nic nebránilo tento závěr konkrétně vyvrátit, což však neučinila. Argumentace žalobkyně navíc není s to odůvodnit (což žalobkyně činí), že se o cenu před uzavřením smlouvy nemusela zajímat. Daňové orgány vycházely z více realizovaných cen, nikoli jen z jediné referenční ceny, jak tvrdí žalobkyně (viz body 53 a 54 napadeného rozhodnutí). Pokud žalobkyně uvedla, že není zřejmé, proč správce daně nereagoval na její návrh na provedení znaleckého posudku k obvyklé ceně sporného plnění, pak tato námitka je vyvrácena vypořádáním této námítky na str. 72 zprávy o daňové kontrole, kde správce daně uvedl, že zjistil referenční cenu sporného plnění a že pro zadání znaleckého posudku navrženého žalobkyní proto není důvod – správce daně tedy na důkazní návrh žalobkyně reagoval.
69. Žalobkyně namítla, že subjekty A a B uvedené v rozhodnutí nejsou identifikovány. Ani tato námitka není důvodná, protože odpovědi těchto subjektů jsou na str. 19 zprávy o daňové kontrole identifikovány třemi čj. a odpovědi těchto dvou subjektů jsou zaevidovány ve spisovém přehledu daňového spisu a pod pořadovými čísly 71, 81 a 82 ve spisu založeny. Procesní práva žalobkyně, jichž se dovolává ve smyslu toho, že nemohla prověřit odpovědi těchto subjektů, nemohla být s následkem nezákonnosti rozhodnutí porušena, pokud se žalobkyně ve smyslu § 66 daňového řádu nedomáhala nahlédnutí do spisu. Soud aprobejuje vypořádání této námítky, i námítky ve vztahu k informacím převzatým z jiných daňových řízení, uvedené v bodě 78 napadeného rozhodnutí.
70. Nedůvodnou je i námitka žalobkyně, že při stanovení referenční ceny měl správce daně vycházet z cen plnění sjednávaných firmou KV s jinými subjekty. Správce daně postupoval správně, pokud nevycházel z cen firmy KV, u níž vzniklo podezření na účast na podvodu na dani, protože její ceny mohly být daňovým podvodem ovlivněny. Jinými slovy, je nerozhodné, zda případně i jiní zákazníci platili firmě KV ceny zatížené podvodem na dani, pokud žalobkyně mohla plnění zjistit u jiných dodavatelů za ceny nezatížené podvodem na dani.
71. V posledním okruhu žalobních námítek (bod III žaloby) žalobkyně namítla, že byla nesprávně správcem daně vyzvána k tvrzením dle str. 29 a 30 napadeného rozhodnutí, aniž by jí vznikla povinnost tvrzení. Žalovaný v napadeném rozhodnutí provedl odlišné hodnocení zjištěného stavu (že žalobkyni břemeno netížilo, ale že skutečnosti spojené s dobrou vírou správce daně prokázal), aniž dal žalobkyni prostor k vyjádření.
72. Ani tato námitka není důvodná. Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 9. srpna 2018, čj. 2 Afs 399/2017 – 60, vyplývá, že „[...] správce daně je tím, kdo nese zodpovědnost za zjištění skutkového stavu věci, tj. včetně prokázání objektivních okolností,

*z nichž vyplývá, že si daňový subjekt nepočínal přiměřeně obezřetně; v tomto ohledu není relevantní, jakou procesní taktiku své obrany daňový subjekt zvolí. [...] nabízení důkazů ke své obraně je třeba nazírat jako právo daňového subjektu, nikoli jeho povinnost (resp. důkazní břemeno). Čím větší aktivitu, a to aktivitu kvalifikovanou, však daňový subjekt při své obraně vyvine, tím větší nároky budou kladeny na správce daně, který je povinen svá dosavadní zjištění obhájit a případné vzniklé pochybnosti odstranit.“ Je tak zřejmé, že Nejvyšší správní soud zastává názor, že v řízení o odpočtu daně v případě podezření na účast na podvodu na dani, nese důkazní břemeno ohledně všech skutečností podmiňujících odepření nároku na odpočet daně z titulu podvodu na dani správce daně a nikoli daňový subjekt.*

73. V posuzovaném případě správce daně proto pochybil, když výzvou ze dne 3. 5. 2016 vyzval žalobkyni k podání tvrzení, nicméně žalovaný toto pochybení odstranil tím, že v napadeném rozhodnutí deklaroval, že na žalobkyni důkazní povinnost nepřešla a že v seznámení s výsledkem kontrolního zjištění správce daně řádně žalobkyni seznámil se všemi konkrétními skutečnostmi, jimiž prokázal, že žalobkyně se účastnila podvodu na dani, o němž měla a mohla vědět, aniž byla v dobré víře, že se podvodu neúčastní, když si nepočínala dostatečně obezřetně a opatrně. Soud zdůrazňuje, že rozhodnutí vydaná v přezkumném nebo odvolacím řízení tvoří spolu s přezkoumávaným rozhodnutím jeden celek. Žalovaný tedy vadu řízení před správcem daně napravil a výsledné napadené rozhodnutí vadné není. Nesprávná výzva správce daně se tudíž nemohla projevit na napadeném rozhodnutí nezákonností. Směřovala-li námitka žalobkyně k tomu, že byla porušena její procesní práva tím, že neměla prostor k vyjádření vzhledem k odlišnému posouzení žalovaným, pak tato námitka nemůže být důvodná, protože z ustálené judikatury správních soudů vyplývá, že správní rozhodnutí lze zrušit, jen pokud zjištěná procesní vada způsobuje nezákonnost rozhodnutí. V posuzovaném případě sice žalovaný posoudil důkazní břemeno odlišně od správce daně, ale odlišnost spočívala v tom, že břemeno netíží žalobkyni, ale daňové orgány. Proto nemožnost žalobkyně vyjádřit se k této změně posouzení, jež je výlučně ve prospěch žalobkyně (důkazní břemeno s ní bylo snato), nemohla způsobit nezákonnost napadeného rozhodnutí. Jinými slovy, lze dovodit, že by výrok napadeného rozhodnutí byl stejný i za situace, kdyby se žalobkyně k odlišnému posouzení žalovaným vyjádřila, protože vyjádřením by nemohla přivodit pro sebe lepší procesní situaci. Jelikož tedy žalovaný sice dospěl k odlišnému právnímu názoru než správce daně, který však neovlivnil rozhodnutí v neprospěch odvolatele, nebyl žalovaný podle § 115 odst. 2 daňového řádu povinen umožnit žalobkyni, aby se ke změně právního posouzení vyjádřila a navrhla provedení dalších důkazních prostředků.
74. V bodě II žalobkyně navrhla k důkazu znalecký posudek ke stanovení ceny obvyklé. Soud tento důkaz neprovedl, neboť posuzoval zákonnost napadeného rozhodnutí vzhledem ke skutkovému a právnímu stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného, a skutkový stav relevantní ve vztahu ke skutečnostem rozhodným pro vydání napadeného rozhodnutí byl žalovaným zjištěn dostatečně.
75. Správce daně a žalovaný tedy unesli důkazní břemeno a prokázali existenci podvodu na dani i to, že žalobkyně měla a mohla vědět, že se svým jednáním účastní plnění, jež je součástí podvodu na dani, aniž by přijala veškerá rozumná opatření, aby její plnění nevedlo k účasti na podvodu na dani. Žalobkyně skutkový stav prokázaný daňovými orgány svou procesní obranou nevyvrátila.

76. Soud tedy uzavírá, že daňové orgány oprávněně žalobkyni odepřely nárok na odpočet daně. Žalobu tedy soud shledal nedůvodnou, proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

#### VIII.

##### Náklady řízení

77. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch a žalovanému nad rámec běžné úřední činnosti žádné náklady nevznikly, ani jejich náhradu nepožadoval, proto soud vyslovil, 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 16. prosince 2019

Mgr. Alexandr Krysl v.r.  
předseda senátu