



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Věry Šimůnkové a soudců Mgr. Ing. Petra Šuránka a Mgr. Jana Čížka ve věci

žalobce: **J. V., IČO X**
sídlem X
zastoupen advokátem JUDr. Jiřím Vlasákem
sídlem Jankovcova 1518/2, 170 00 Praha 7

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

o **žalobě proti rozhodnutí** žalovaného ze dne 5. 4. 2016, č. j. 13986/16/5300-22441-711661,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 4. 2016, č. j. 13986/16/5300-22441-711661, se zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.**
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 34 161 Kč, a to do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho zástupce JUDr. Jiřího Vlasáka, advokáta.**

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a shrnutí obsahu podání účastníků

1. Žalobce se žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), odeslanou dne 17. 5. 2016, domáhá zrušení v záhlaví uvedeného rozhodnutí žalovaného (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým byla na základě odvolání žalobce změněna rozhodnutí Finančního úřadu v B. n. L. [jehož působnost přešla s účinností zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky (dále jen „zákon č. 456/2011 Sb.“), na Finanční úřad S. k.; oba tyto úřady jsou dále označovány jako „správce daně“]. Těmito rozhodnutími byly dodatečně

platební výměry na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) ze dne 29. 8. 2011, a to:

- č. j. 225813/11/057911205650, č. j. 225910/11/057911205650, č. j. 225953/11/057911205650, č. j. 225971/11/057911205650, č. j. 225975/11/057911205650, č. j. 225980/11/057911205650, č. j. 226192/11/057911205650, č. j. 226195/11/057911205650, č. j. 226203/11/057911205650, č. j. 226207/11/057911205650, č. j. 226211/11/057911205650, č. j. 226217/11/057911205650, č. j. 226226/11/057911205650, č. j. 226233/11/057911205650, č. j. 226242/11/057911205650 a č. j. 226247/11/057911205650, kterými byla žalobci za zdaňovací období měsíců leden a únor 2007, květen až prosinec 2007 a červenec až prosinec 2008 doměřena za každé zdaňovací období daň ve výši 84 170 Kč společně s penálem ve výši 20 %, tj. 16 834 Kč; a
 - č. j. 225938/11/057911205650, kterým byla žalobci za zdaňovací období měsíce dubna 2007 doměřena daň ve výši 168 340 Kč a penále ve výši 20 %, tj. 33 668 Kč,
- přičemž žalovaný odvoláním napadené výroky dodatečných platebních výměrů změnil pouze v části bankovního spojení pro platbu výše uvedených částek a ve zbytku zůstaly výroky dodatečných platebních výměrů beze změny.
2. Jádrem sporu spočívá dle žalobce v posouzení otázky, zda uplatnil v souladu s platnou právní úpravou nárok na odpočet DPH z plnění, ohledně nichž dodavatelé žalobce, společnost P. P. s.r.o. (pozn. soudu: dříve B. P. s.r.o.; nyní v likvidaci; dále jen „P. P.“) a v jednom případě společnost T. Z., s.r.o. (dále jen „T. Z.“), vystavili daňové doklady. Předmětem plnění bylo poskytnutí reklamních služeb spočívajících zejména ve výrobě a odvysílání reklamních spotů v televizním vysílání. Plnění bylo poskytnuto a řádně uhrazeno. Daňové orgány však dospěly k závěru, že se žalobce zapojil do řetězce, jenž byl stížen podvodem na DPH.
 3. Žalobce má za to, že se žalovanému nepodařilo prokázat, že žalobce věděl nebo mohl vědět o své účasti na daňovém podvodu, a dokonce ani neprokázal, že žalobce měl nebo mohl mít povědomí o existenci řetězce zapojených společností. Žalovaný ryze účelově vybral skutečnosti, které měly potvrzovat jeho pochybnosti, a nezákonně tak přenesl důkazní břemeno na žalobce (v této souvislosti žalobce odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 Afs 129/2006). Žalobce uvádí, že Ing. T. se sice setkal s panem V., ale považoval jej za zaměstnance P. P. Že pan V. není zaměstnancem P. P., zjistil žalobce až v rámci správního řízení a policejního vyšetřování. S tím koresponduje také tvrzení pana V., že neměl žádné pověření, plnou moc či jiný dokument, jímž by prokazoval své oprávnění k zajištění vysílání reklamy u společnosti A. P., spol. s r.o. (pozn. soudu: IČO X, později nazvaná M. M., s.r.o.; dále jen „A.“; dnes již neexistující společnost, která zanikla splynutím s tím, že nástupnickou společností je M. M., s.r.o., IČO X). Tvrzení paní U., podle níž pan V. disponoval plnou mocí k zastupování žalobce, je nepravdivé. Paní U. si zřejmě popletla zakázky; ona ani nikdo jiný ostatně plnou moc pro pana V. nepředložil. Žalobce jednal jen s P. P., konkrétně s jednatelem Č. a panem V., o němž se důvodně domníval, že byl zaměstnancem této společnosti. Žalobci proto nemohlo být známo, že výroba reklamního spotu byla zajišťována subdodavatelsky. Jednání subdodavatelů včetně jednání pana V. s dalšími společnostmi je tudíž zcela irelevantní.
 4. Žalobce dále rozporuje tvrzení žalovaného, podle něhož pan Č. „nepotvrdil, že by znal pana T., ačkoliv pan T. uvedl opak.“ Ve skutečnosti však dle žalobce pan Č. odmítl na otázku, zda zná pana T., odpovědět. Z toho tedy nelze dovodit, zda jej znal nebo neznal; vyjádření pana Č. postrádá informační hodnotu. Pokud navíc žalovaný na základě judikatury

Nejvyššího správního soudu dospěl k závěru, že výpověď pana Č. nesplňovala podmínky použití svědecké výpovědi, neměl tuto výpověď konfrontovat s ostatními důkazy. Nejen že tedy žalovaný výpověď pana Č. chybně konfrontoval s jinými důkazy, ale také z ní vyvozoval nesprávné závěry. Z nekonkrétní svědecké výpovědi si žalovaný vybral jen ty okolnosti, které svědčily v neprospěch žalobce.

5. K problematice obvyklé ceny za odvysílání reklamy žalobce upozorňuje na to, že nelze srovnávat cenu sjednanou mezi žalobcem a P. P. za poskytnutí komplexních reklamních služeb s cenou, za kterou se reklamní spoty vysílají na televizních stanicích. Je tomu tak proto, že cena za odvysílání spotu je jen jednou z položek, ze kterých se skládala cena zaplacená žalobcem. Předmětem smlouvy s P. P. totiž byla „*reklamní kampaň formou odvysílání TV reklamy, odborné poradenství, konzultace, stanoviska a další nutná součinnost při realizaci reklamního spotu*“. Ačkoli to nebylo ve smlouvě výslovně uvedeno, P. P. zajišťovala i výrobu reklamního spotu, což dle názoru žalobce bylo v řízení prokázáno. Je tedy logické, že cena jednoho spotu fakturovaná P. P. nemohla odpovídat ceně za odvysílání jednoho spotu v televizní stanici. Žalovaný srovnával nesrovnatelné. Také pan T. jasně uvedl, že od P. P. očekával poskytnutí ucelené reklamní služby, která tak nutně musela zahrnovat veškeré kroky od návrhu a výroby spotu až po jeho odvysílání. Fakticky musela být výroba reklamního spotu provedena a vyúčtována ze strany P. P. O existenci subdodavatelů P. P. neměl žalobce povědomí, neboť smluvní vztah včetně veškeré fakturace probíhal pouze se společností P. P. Vědomost žalobce o existenci obchodního řetězce žalovaný neprokázal.
6. Že si jednotlivé osoby detailně nepamatují, jak přesně probíhala realizace zakázky, je podle žalobce naprosto pochopitelné. Není reálné, aby si osoby realizující množství zakázek pamatovaly po několika letech detaily každé uskutečněné zakázky. To platí i pro žalobce a pana T., který neměl žádný zvláštní důvod pamatovat si podrobnosti zakázky v nyní souzené věci, jejíž okolnosti nijak nevybočovaly z rámce běžného smluvního vztahu (v této souvislosti žalobce odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 7 Afs 2/2013).
7. K názoru žalovaného, že výběr dodavatele nebyl v souladu s normou ISO 9001:2000 společnosti P. s.r.o. (dále jen „P.“), žalobce uvádí, že jmenovaná společnost nebyla účastníkem daňového řízení a že odkaz na citovanou normu byl nepřipadný, neboť se norma netýkala oblasti objednávání reklamní činnosti. V rozhodném časovém období byla nabídka P. P., jež prošla výběrovým řízením, nejvýhodnější. Důkazem o provedeném výběrovém řízení přitom je výpověď Ing. T. S ohledem na časový odstup žalobce nemohl dalšími důkazy disponovat. Názor žalovaného, podle něhož si měl žalobce sám zjišťovat a kontrolovat veškeré okolnosti v situaci, kdy věci pověřil Ing. T., není pochopitelný. Žalobce jako nadřízený běžně deleguje jednotlivé činnosti na své podřízené. Výběr formy a dodavatele reklamy delegoval na Ing. T., který tuto problematiku komplexně zajišťoval.
8. Žalobce dále zdůrazňuje, že reklamní kampaň mu přinesla žádané výsledky, tj. navýšení obrátu. Výdaj vynaložený na reklamní kampaň byl výdajem k zajištění a udržení jeho příjmů. Argumentace zpochybňující dobrou víru žalobce je pak v rozporu s provedenými důkazy. Tvzení, že si žalobce nezjistil situaci na trhu a neprovedl výběrové řízení tak, aby byla vybrána nejvýhodnější nabídka, jsou účelová a nepravdivá. Z provedených důkazů nelze dovodit, že žalobce nebyl v dobré víře a že nepřijal potřebná opatření k zabránění své účasti na daňovém podvodu. Žalobce nerezignoval na povinnost jednat jako řádný hospodář a nelze mu přičítat k tíži kroky subdodavatelů, o nichž nevěděl.

9. Žalobce svou žalobu doplnil podáním, odeslaným dne 15. 8. 2016, v němž konstatoval, že důkazní břemeno ohledně vědomosti žalobce o účasti na podvodu a o absenci dobré víry tížilo žalovaného, což žalobce dokládal odkazem na rozsudek Soudního dvora ze dne 21. 6. 2012 ve spojených věcech C-80/11 a C-124/11, *Mahagében Kft a Péter Dávid* (dále jen „věc *Mahagében*“; rozsudek je dostupný stejně jako ostatní rozhodnutí Soudního dvora na <https://curia.europa.eu>). Žalobce je přesvědčen o tom, že průběh obchodní transakce mezi žalobcem a P. P. neprovázely žádné nesrovnalosti. Tvrzené nesrovnalosti zjistil až následně správce daně, žalobce však o takových nesrovnalostech neměl povědomí a nelze mu je klást k tíži. Podle judikatury Soudního dvora nemůže být daňový subjekt podezírán z nedostatku dobré víry v rámci obchodní transakce, jež odpovídá běžným obchodním podmínkám. Nastaly-li nějaké nesrovnalosti, pak mezi P. P. a jejími subdodavateli. Oblast, v níž žalobce obchodoval, mimoto obecně nelze považovat za rizikovou a zatíženou daňovými podvody. Nebylo namístě očekávat zvýšenou opatrnost jednání žalobce, který postupoval s běžnou mírou obezřetnosti.
10. Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvádí, že žalobce sice splnil formální a hmotněprávní podmínky pro uznání nároku na odpočet daně, jím přijaté plnění ale bylo zatíženo podvodem na DPH. Existence podvodu na DPH byla dle žalovaného jasně prokázána a byl popsán obchodní řetězec. Výroba reklamního spotu nebyla předmětem smlouvy a nebylo prokázáno, za jakých podmínek a na základě jakých instrukcí byl reklamní spot vyroben. V obchodním řetězci docházelo k několikanásobnému navyšování ceny (z 2 000 Kč na 44 300 Kč za jedno odvysílání v délce 30 vteřin). Z dokazování nevyplývalo, že P. P. realizovala něco dalšího kromě odvysílání reklamního spotu. Mezi objektivní okolnosti svědčící o možné vědomosti žalobce patřily mimo jiné neprokázání realizace výběrového řízení, absence uvedení konkrétních skutečností ohledně vysílacích plánů či rozpory ve výpovědích žalobce a Ing. T. Co se dobré víry týče, žalobce mohl prověřit své obchodní partnery, uzavřít s nimi srozumitelnou smlouvu, zjistit obvyklou tržní cenu služby a vybrat dodavatele ve výběrovém řízení. Protože žalobce nepředložil dostatečné důkazy k prokázání dobré víry, setrvává žalovaný na názoru, že žalobce nepostupoval s péčí řádného hospodáře. Důkazní prostředky žalovaný hodnotil samostatně a ve vzájemné souvislosti. Přitom mohl vycházet i z nekonkrétní svědecké výpovědi, byť její důkazní hodnota byla ve srovnání s jinými důkazy nižší. Závěrem žalovaný odkazuje na napadené rozhodnutí a správní spis, přičemž trvá na tom, že žalobci nemohl být uznán nárok na odpočet daně.
11. Žalobce v replice opakuje některé své dřívější argumenty a dodává, že údajným krácením daně se zabývala také Policie České republiky, která věc odložila. Postup žalovaného označuje žalobce za snahu o suplování funkcí orgánů činných v trestním řízení a podotýká, že vůči státu nikdy neměl daňové či jiné nedoplatky. Žalobce dále uvádí, že žalobě byl přiznán odkladný účinek, ale ještě před tím správce daně exekvoval z bankovního účtu žalobce cca 3 miliony korun, které žalobci navzdory usnesení o přiznání odkladného účinku odmítá vrátit, což žalobce považuje za rozporné s podstatou, smyslem a účelem institutu odkladného účinku. Žalobce má jednání žalovaného za šikanózní jak vůči jeho osobě, tak vůči soudu a doufá, že soud vezme při svém rozhodování i tuto okolnost v potaz.
12. V podání z února 2018 žalobce osvětluje soudu svůj zájem na tom, aby bylo ve věci co nejdříve rozhodnuto. Žalobce uvádí, že správce daně činí šikanózní kroky, jež žalobci působí nevratnou újmu a které jsou v rozporu s principem dobré správy a odkladným

účinkem, který byl žalobě rozhodnutím soudu přiznán. Správce daně totiž vydal v únoru 2018 celkem 4 rozhodnutí o zřízení zajišťovacího práva k nemovitým věcem žalobce, jimiž zajistil neuhrazenou daň a příslušenství bez toho, aby tyto nedoplatky blíže specifikoval. Současně správce daně vydal exekuční příkaz na přikázání pohledávky z účtu žalobce bez toho, aby blíže konkretizoval vymáhané příslušenství daně. Žalobce se domnívá, že exekučním příkazem je vymáháno příslušenství pohledávky, které se odvíjí od stanovené daně, jež je předmětem tohoto soudního řízení. Vymáhání příslušenství tak míří hrubě proti smyslu a účelu přiznaného odkladného účinku.

13. V reakci na právní názor vyslovený Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 23. 5. 2019, č. j. 7 Afs 113/2018-38 (dostupném stejně jako ostatní rozhodnutí správních soudů na www.nssoud.cz), kterým byl zrušen v pořadí první rozsudek Krajského soudu v Praze vydaný v této věci (v podrobnostech viz část II. o dosavadním průběhu správního a soudního řízení), žalobce uvádí, že správce daně neprokázal spáchání daňového podvodu. Žalobce je přitom přesvědčen o tom, že není-li existence chybějící daně postavena najisto, nelze posuzovat zavinění žalobce za nezjištěnou a neprokázanou údajně chybějící daň. Opačný postup není zdůvodnitelný ani tím, že žalobce výslovně nevznesl námitku týkající se neprokázání existence chybějící daně. Napadené rozhodnutí je dle názoru žalobce nepřezkoumatelné, k čemuž by měl soud přihlédnout z úřední povinnosti. V této souvislosti žalobce též poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2018, č. j. 9 Afs 333/2017-63. Závěrem žalobce vyjadřuje svůj nesouhlas s rozsudkem č. j. 7 Afs 113/2018-38 a navrhuje, aby krajský soud z úřední povinnosti zrušil správní rozhodnutí pro nicotnost.

II. Dosavadní průběh správního a soudního řízení

14. Správce daně zahájil protokolem ze dne 3. 6. 2009 u žalobce daňovou kontrolu na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období let 2007 a 2008 a na DPH za leden až prosinec 2007 a leden až prosinec 2008.
15. Podle rámcových smluv o zabezpečení reklamní kampaně č. 2007/1 a č. 2008/IX, uzavřených mezi P. P. jakožto agenturou a žalobcem jakožto klientem, byla předmětem smluv *„úprava vzájemných práv a povinností smluvních stran při realizaci reklamní kampaně klienta formou odvysílání televizní reklamy. Realizací reklamní kampaně obě smluvní strany rozumějí zejm. zařazení reklamního spotu do programu televizního vysílání a jeho následné odvysílání a s tím související činnosti agentury.“* P. P. se též zavázala *„poskytnout klientovi v rámci plnění této smlouvy zejm. potřebné odborné poradenství, konzultace, stanoviska a další nutnou součinnost při prezentaci jeho obchodní značky. Dále při tvorbě reklamního spotu; **ne však výrobu reklamního spotu;** při výběru vhodného televizního vysílání (televizního média), při návrhu četnosti, rozsahu a časového umístění reklamní kampaně a další služby vyžádané klientem v přímé souvislosti s realizací reklamní kampaně“* (důraz přidán soudem). V rámci specifikace služby bylo uvedeno, že se P. P. zavazuje zabezpečit pro žalobce odvysílání televizního reklamního spotu a že vysílání v každém jednotlivém měsíci bude realizováno na základě žalobcem odsouhlasených vysílacích plánů. Smluvní strany se dále dohodly, že žalobce bude hradit cenu za službu až po odvysílání reklamních spotů za každý měsíc dle odsouhlasených vysílacích plánů. Podle dodatků č. 1 k oběma smlouvám měl být reklamní spot vysílán na Č. S. a T. S., cena jednoho vysílání reklamního spotu v délce 30 vteřin byla sjednána na 44 300 Kč (bez DPH).
16. Správce daně během daňové kontroly zjistil, že se na poskytnutí služby podílel řetězec

společností, konkrétně společnost A. zajišťující odvysílání reklamy v televizi na základě objednávky pana B. V., který byl výrobcem reklamního spotu, a dále společnosti S. G., s.r.o. (pozn. soudu: dnes v likvidaci), G. B. s.r.o. (pozn.: vymazána z obchodního rejstříku dne 16. 5. 2012 z důvodu zamítnutí insolvenčního návrhu pro nedostatek majetku) a E. I. s.r.o. (dále jen „S.“, „G.“ a „E.“), které byly subdodavateli P. P. a u nichž byla navýšena cena za službu. V prosinci 2008 byla dodavatelem služeb namísto P. P. společnost T. Z. Konečným článkem v řetězci byl žalobce jakožto příjemce služeb. Zatímco cena jednoho reklamního spotu fakturovaného společností A. B. V. činila přibližně 1 500 Kč až 2 500 Kč, B. V. fakturoval subdodatelům za jeden reklamní spot cca 1 800 až 2 900 Kč a cena fakturovaná subdodavateli konečným dodavatelům přesáhla 40 000 Kč. Žalobce jako příjemce služby nakonec za jeden reklamní spot zaplatil 44 300 Kč. Cena jednoho reklamního spotu se tak v řetězci zvýšila v některých případech až na dvacetí devíti násobek původní fakturované ceny.

17. Správce daně prověřil subdodavatele, přičemž zjistil, že společnosti byly nekontaktní a v rozhodném období nepodávaly daňová přiznání nebo vyčíslovaly nulovou daňovou povinnost. Společnost T. Z. byla také nekontaktní. Ke společnosti P. P. se z odpovědi na dožádání ze srpna 2009 (v neveřejné části správního spisu) podává, že od prosince 2008 byl novým jednatelem společnosti (po P. Č.) pan W. s bydlištěm v M. a že P. P. je nekontaktním subjektem, za nímž finanční úřad neneviduje nedoplatek na osobním daňovém účtu.
18. Dále se správci daně podařilo zjistit, že osobou odpovědnou za sjednání reklamní kampaně na straně žalobce byl Ing. R. T. Ten v červenci 2009 vypověděl, že celkové výdaje za reklamu ve výši 7 974 000 Kč (plus DPH ve výši 1 515 060 Kč) za 18 měsíců byly správně vynaloženy, neboť se pomocí reklamy podařilo oslovit klientelu na území celé České republiky a bylo dosaženo růstu tržeb. Ing. T. také vyjádřil přesvědčení, že cena za televizní reklamu byla obvyklá a pohybovala se spíše při dolní hranici dané formy reklamy.
19. V listopadu 2009 správce daně vyslechl pana P. Č., jenž byl jednatelem P. P. a který za tuto společnost uzavřel s žalobcem smlouvy. P. Č. uvedl, že službu pro něj zprostředkovávaly další agentury, jejichž jména si nepamatoval. K přiměřenosti ceny účtované žalobci konstatoval, že cena byla smluvně sjednána a byla adekvátní vzhledem k tomu, že se nejednalo jen o cenu za spoty.
20. V dubnu 2009 Ing. T. sdělil, že osobně nezná pana B. V., ale že se domnívá, že to byl člověk poslaný společností P. P. k natočení reklamního spotu, který byl součástí smlouvy a účtované ceny. B. V. při podepisování smlouvy nijak nevystupoval, Ing. T. byl pouze informován ze strany P. P. o tom, že se dostaví jejich člověk a natočí reklamní spot pro žalobce. Následně Ing. T. odsouhlasil s žalobcem vyhotovení reklamního spotu, jenž byl poté v souladu se smlouvou odvysílán. Za společnost P. P. vystupoval pouze pan Č. Totožnost B. V. Ing. T. nijak nekontroloval.
21. V červnu 2010 byla vyslechnuta V. U. jako osoba předzvědná, která pracovala v A. na pozici obchodního zástupce a zprostředkovávala vysílání reklamních spotů na kanálech Č., S. a S. a uzavírala smlouvy s panem V., jejichž předmětem bylo vysílání reklamních spotů pro žalobce. Paní U. vypověděla, že ke kontaktu došlo ze strany B. V., který u A. každý měsíc objednával reklamní kampaně pro své klienty; pro žalobce objednával spoty na Č. a S. Při jednáních s panem V. nebyla přítomna na straně pana V. žádná jiná osoba. Žalobce

ani žádná jiná jím pověřená osoba se neúčastnila odsouhlasení vysílacích plánů, ale činil tak B. V., který měl dle tvrzení paní U. plnou moc. Za zprostředkování reklamy dostával pan V. slevu zohledněnou v ceně za vysílání.

22. B. V. byl správcem daně vyslechnut v červenci 2010, kdy vypověděl, že si myslí, že jej v roce 2006 pravděpodobně telefonicky kontaktovala společnost C. G. s.r.o. (dále jen „C. G.“, pozn. soudu: vymazána z obchodního rejstříku dne 31. 7. 2012 poté, co byl pro nedostatek majetku zamítnut insolvenční návrh). K průběhu spolupráce svědek uvedl, že po prvotní objednávce C. G. učinil poptávku u A., která mu zaslala nabídku vysílacího plánu, který nejprve schvaloval pan Š. z C. G. a na základě toho pak svědek odsouhlasil u A. vysílací plán. Od A. svědek dostával potvrzení, že byl reklamní spot odvysílán a kdy. Svědek se při výslechu domníval, že výroba spotu byla součástí objednávky od pana Š. Pan V. dorazil do žalobcovy prodejny ve Z., kde se vědělo, že někdo má přijet natočit reklamu. Svědek žalobce nikdy neviděl. Součástí výroby reklamy byla subdodávka hudebního podkladu a komentáře ke konkrétnímu televiznímu spotu. Pan Š. B. V. nikdy nepředložil plnou moc k zastupování žalobce, předkládání plné moci totiž není v branži obvyklé. Reklamní spot se v průběhu měnil, konkrétně se měnilo logo, vypouštěla se některá řada matrací a konec reklamy. Svědek si nepamatoval, kdo dal ke změně reklamy pokyn. Vysílací plány byly předávány většinou s týdenním předstihem. Žalobce svědkovi nikdy nevystavil žádnou plnou moc a svědek se domníval, že společnosti A. žádné zplnomocnění nedával. Výrobu reklamního spotu svědek fakturoval C. G., dále společností S., G. a E. Faktury naposledy zmiňovaným společností svědek předával osobně nebo e-mailem (nepamatoval si komu), možná je nechával v kanceláři na L. Kdo jednal za S., si svědek nepamatoval. Spolupráce se společností S. probíhala obdobně jako s C. G., cena za služby pro společnost S. byla většinou o 60 % nižší než ceník příslušné televize. Peníze si svědek zřejmě vyzvedával v kanceláři na L., byly-li hrazeny v hotovosti. Co se společnosti G. týče, ta svědka oslovila jako první pravděpodobně telefonicky, smlouva byla uzavřena písemně a spolupráce s ní probíhala obdobně jako se společností S. Faktury pro G. svědek nechával asi v kanceláři na L., hrazeny byly podobně jako ve shora uvedeném případě. Ve vztahu ke společnosti E. svědek vypověděl, že dostal písemnost o postoupení veškerých práv a povinností společnosti G. vůči svědkovi na E., spolupráce probíhala na podkladě této písemnosti, přičemž vše probíhalo podobně jako u zbylých společností. Faktury pro E. svědek odesílal e-mailem nebo nechával v kanceláři na L. Jméno P. Č. či Ing. R. T. svědkovi nic neříkalo.
23. Z odpovědi na dožádání ohledně C. G. plyne, že tato společnost byla nekontaktní a že naposledy podala daňové přiznání k DPH za březen 2009. Přestože se jednalo o subjekt s milionovými obraty, přiznávaná daňová povinnost byla jen v řádech tisíců Kč. Jednatel V. Š. měl být zapojen do rozsáhlého řetězce vystavujících fiktivní faktury a sledujícího neoprávněné čerpání nadměrných odpočtů a snižování základu pro daň z příjmů. Ve správním spise je též založena faktura ze dne 14. 5. 2006, č. 0132006, kterou B. V. fakturoval společnosti C. G. za výrobu televizního spotu a výrobu vysílací kazety pro žalobce celkovou částku 30 000 Kč bez DPH (35 700 Kč s 19% DPH).
24. Žalobce byl vyslechnut v srpnu 2010, kdy vypověděl, že reklamu měl na starost Ing. T., který jistě také vybral nejvýhodnější nabídku (žalobce nevěděl jakým způsobem). Žádného provozovatele televizních kanálů žalobce nekontaktoval, neboť s nimi měl jako jednatel P. špatné zkušenosti. Smlouvy s P. P. podepsal žalobce; zda byl u podpisu přítomen někdo z P. P. si žalobce nepamatoval (běžně podepisuje mnoho smluv bez současné přítomnosti

druhé smluvní strany). Ing. T. měl na starost účetnictví a byl zetěm žalobce. Zda udělil Ing. T. plnou moc, si žalobce nepamatoval. Veškerou činnost související s reklamní kampaní (sjednání výroby, odsouhlasení konečné formy, schvalování vysílacích plánů, kontrolu) měl na starost Ing. T. S P. Č., B. V. či V. Š. se žalobce nesetkal. Žalobce si pouze zkontroloval, že reklama v televizi skutečně proběhla.

25. P. Č. v říjnu 2010 správci daně při výsledku sdělil, že písemnosti, doklady a účetnictví k P. P. předal při prodeji společnosti osobě, již nechtěl jmenovat. Pan Č. předpokládal, že se setkal s žalobcem, neboť spolu uzavírali smlouvy, ale nepamatoval si, jak žalobce vypadal, ani to, zda se smlouvy podepisovaly mezi přítomnými či korespondenčně. Kdy a kde byly smlouvy podepsány, si svědek nepamatoval. Společnost P. P. reklamní služby jen zprostředkovávala, měla subdodavatele. K výrobě reklamního spotu svědek nevěděl žádné podrobnosti. Vysílací plány byly předávány poštou. Svědek se domníval, že skutečný počet odvysílaných spotů v příslušném měsíci předávala společnosti P. P. televize přes subdodavatele a P. P. tyto informace pak předávala žalobci. Jakou formou tyto předávky probíhaly, si svědek nepamatoval. Zda byly vysílací plány předávány žalobci poštou nebo osobně, si svědek též nepamatoval. K tomu, zda se svědek setkal se zástupcem T. Z., se nechtěl vyjadřovat. Konkrétní realizaci reklamní kampaně svědek nezařizoval, ale činili tak jeho subdodavatelé. Jestli existoval jen jeden reklamní spot nebo jich bylo více, svědek netušil. Svědek sám reklamní spot nenatáčel. Žádnou plnou mocí od žalobce svědek nedisponoval, zmocnění plynulo ze smlouvy. K podrobnostem o výrobě reklamního spotu se svědek nechtěl vyjadřovat, byl však přesvědčen o tom, že žalobce nebo někdo jím pověřený musel být při výrobě přítomen. K dalším otázkám ohledně subdodavatelů a osob za ně jednajících se svědek nechtěl vyjadřovat z důvodu probíhajícího policejního prověřování. Zda P. P. zkontaktovala žalobce nebo byla kontaktována žalobcem, si nepamatoval.
26. V listopadu 2010 správce daně znovu vyslechl Ing. T., který si nepamatoval, zda mu byla udělena nějaká plná moc. Forma televizní reklamy byla zvolena na základě nabídek, přičemž žalobcem přijatá nabídka od P. P. se jevila jako nejlepší. Žalobce reklamní nabídky jednak sám dostával a jednak také průběžně oslovoval některé společnosti. Je možné, že Ing. T. telefonicky či e-mailem kontaktoval také přímo provozovatele vysílání. Žádné konkrétní zmocnění k odvysílání reklamního spotu Ing. T. nikomu nedával, protože zmocněním byla samotná smlouva, na jejímž základě měla P. P. vše zařídit. Žalobce osobně schvaloval podobu reklamního spotu, schvaloval znění smlouvy a její rozsah a jistě si též v televizi v rámci možností kontroloval, že došlo k odvysílání spotu. Vysílací plány byly žalobci zasílány jednou měsíčně poštou, Ing. T. kontroloval rozsah a namátkově kontroloval odvysílání spotu. Vysílací plán byl podkladem pro fakturaci. Kdo namluvil reklamní spot a kdo k němu vymyslel scénář, Ing. T. nevěděl. Natáčelo se v prodejně ve Z., natáčení zajišťovala P. P. Termín natáčení zřejmě domlouval se svědkem P. Č. K dotazu ohledně obvyklosti ceny za odvysílání reklamního spotu Ing. T. uvedl, že reklamu doporučil žalobci na základě svého nejlepšího vědomí a svědomí i na základě předchozích porovnání s jinými druhy reklamy. Ohledně poskytování služeb jednal Ing. T. s P. Č., s nímž se několikrát sešel. V sídle P. P. svědek nebyl nebo si toho alespoň nebyl vědom. Jiné zaměstnance P. P. svědek neznal. S B. V. se svědek asi setkal, neboť ten měl natáčet reklamní spot. Oznámení o převodu smluvních vztahů z P. P. na T. Z. dostali od první ze jmenovaných společností a písemně je odsouhlasili. Se statutárním orgánem T. Z. se svědek nikdy nesetkal.

27. O výsledku daňové kontroly sepsal správce daně zprávu, která byla s žalobcem projednána dne 23. 8. 2011. Správce daně naznal, že žalobce uplatnil nárok na odpočet daně za přijatá zdanitelná plnění, kterými mělo být poskytnutí služby spočívající v zajištění a realizaci reklamní kampaně, a že službu měla na základě rámcové smlouvy a jejích dodatků poskytnout P. P. Správce daně nezpochybil faktické odvysílání reklamních spotů, neměl však za prokázané, že žalobce přijal deklarovaná plnění právě od P. P. a T. Z. Nadto správce daně poznamenal, že žalobce by neměl nárok na odpočet daně ani v případě, že by prokázal přijetí služeb od deklarovaného plátce, neboť účel řetězce transakcí nebyl ekonomické povahy, nýbrž byl motivován snahou získat na úkor státního rozpočtu prostřednictvím koncových společností odpočet DPH bez toho, aby byla DPH v řetězci řádně uhrazena. Jednání žalobce i dalších zúčastněných subjektů označil správce daně ve zprávě o daňové kontrole za zneužití práva.
28. Dne 29. 8. 2011 správce daně vydal celkem 17 dodatečných platebních výměrů, kterými žalobci doměřil DPH za zdaňovací období leden a únor 2007, duben až prosinec 2007 a červenec až prosinec 2008 a v nichž žalobci uložil povinnost uhradit penále z částek doměřované daně.
29. Žalobcovo odvolání proti těmto dodatečným platebním výměrům Finanční ředitelství v Praze zamítlo rozhodnutím ze dne 19. 6. 2012, č. j. 3244/12-1300-204884. Odvolacímu orgánu se účast žalobce v řetězci jevila jako nevýhodná, a proto vyhodnotil chování žalobce jako účelové a postrádající ekonomické opodstatnění. Odvolací orgán nedal žalobci za pravdu v tom, že jednal v dobré víře, neboť si nepočínal dostatečně opatrně, což platilo tím spíše v situaci, kdy byla realizací reklamy na straně žalobce pověřena vysokoškolsky vzdělaná osoba (Ing. T.). Faktická byla v řetězci pouze účast A. a B. V., zatímco účast subdodavatelů a dodavatelů reklamních služeb byla dle odvolacího orgánu toliko formální. Závěrem odvolací orgán konstatoval, že žalobce nesplnil zákonné podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně, neboť neprokázal přijetí zdanitelných plnění od deklarovaných dodavatelů P. P. a T. Z.
30. Ve věci následně rozhodoval Krajský soud v Praze, který na základě (v pořadí první) žaloby žalobce rozsudkem ze dne 23. 9. 2014, č. j. 45 Af 19/2012-65, zrušil rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze ze dne 19. 6. 2012 pro nezákonnost a vady řízení a věc vrátil k dalšímu řízení žalovanému, na něhož s účinností zákona č. 456/2011 Sb. přešla působnost Finančního ředitelství v Praze. Soud v tomto rozsudku vyjádřil názor, že ekonomická nevýhodnost uskutečnění zdanitelného plnění (navíc posuzována zpětně) nemůže mít automaticky za následek odepření nároku na odpočet DPH. Soud nesouhlasil s názorem o zjevném formálním působení P. P., neboť to z provedených důkazů neplynulo. Skutkový stav, který vzal odvolací orgán za základ svého rozhodnutí, tak neměl oporu ve správním spise. Soud přisvědčil daňovým orgánům v tom, že věc provázelo pochybné navýšení ceny v řetězci obchodů mezi B. V. a subdodavatelem a pochyby byly umocněny okolnostmi týkajícími se existence těchto subdodavatelských společností. Zároveň soud poznamenal, že tyto skutečnosti mohou být dávány žalobci k tíži, jen pokud se prokáže, že žalobce věděl nebo měl vědět, že se přijetím služby účastní podvodu na DPH. Přitom platí, že subjekty, které přijmou veškerá opatření, která od nich mohou být rozumně očekávána, aby zajistily, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, musí mít možnost důvěřovat legalitě uvedených plnění, aniž by riskovaly ztrátu svého nároku na odpočet DPH. V tomto ohledu se odvolací orgán nedostatečně zabýval otázkou dobré víry žalobce a jeho argumentace ani nebyla logická. Soud uzavřel, že bez dalších zjištění, zejména bez výslechu

Ing. R. T., jehož znalosti, zkušenosti, popřípadě přímé povědomí o podvodu má být zkoumáno, nemůže závěr odvolacího orgánu obstát.

31. Žalovaný v dalším řízení doplnil prostřednictvím správce daně dokazování. V lednu 2016 byl vyslechnut žalobce, který vypověděl, že Ing. T. jakožto manželu své dcery nabídl práci v rodinné společnosti P., kde Ing. T. pracoval jako zaměstnanec – obchodní ředitel. Jinak ale pro žalobce pracoval formou výpomoci. Ing. T. má vysokoškolské vzdělání v oboru ekonomiky a dříve pracoval jako ekonom. Žalobce nespatořoval žádný důvod, proč by pro něj Ing. T. nemohl provést výběr nejvhodnějšího dodavatele; žalobce měl jistotu, že zeť jej nebude okrádat. Smlouvu ohledně reklamních služeb připravoval Ing. T. a žalobce ji upravil s tím, že požadoval úhradu až po odvysílání. Žádný důvod, pro který by měla smlouvu revidovat ještě třetí osoba, žalobce neshledával. Žalobce vybíral dodavatele podle ceny. Nabídky a jejich vzájemné porovnání mu předložil Ing. T. P. P. byla pro žalobce nejschůdnější, neboť slíbila, že vše podstatné zařídí. Komunikaci s dodavatelem měl na starost Ing. T., který disponoval plnou mocí. Žalobce smlouvu jen podepisoval, reference nezjišťoval, spoléhal na Ing. T., který se staral též o zpracování reklamního spotu. Za práci pobíral Ing. T. mzdu ve společnosti P., kde zajišťoval mimo jiné propagaci a marketing. Žalobce u natáčení reklamních spotů nebyl přítomen. Kdo výrobu zajišťoval, žalobce nevěděl, ale pamatoval si, že natáčení prováděl jeden člověk. Smlouva byla uzavřena s panem Č., který tuto osobu zajistil.
32. V lednu 2016 byl též vyslechnut Ing. T., jenž uvedl, že pro žalobce pracoval a hledal pro něj způsob prezentace zboží za účelem navýšení celostátního prodeje zboží. Svědek konstatoval, že sesbírali několik nabídek a informací z prostředí reklamy a marketingu a nakonec přijali nabídku P. P. Vybraná televizní reklama jim v době vzniku smlouvy zřejmě připadala zajímavá. Nabídky například od T. N., Č. nebo P. byly několikanásobně vyšší. P. P. zajistila kompletní služby a žalobce s Ing. T. pouze kontrolovali odvysílání a schvalovali plány pro jednotlivá období. V rozhodné době byl Ing. T. zaměstnán ve společnosti P. jako obchodní ředitel a byl manželem žalobcovy dcery. Zaměstnanecký poměr v P. ukončil v roce 2014, s žalobcem je ve stálém kontaktu, nyní pouze na rodinné bázi. Konkrétně za výběr P. P. nebyl Ing. T. nijak finančně honorován. Jako poradce žalobce byl Ing. T. vybrán zřejmě z podstaty jeho funkce ve společnosti P. a také s ohledem na důvěru žalobce k jeho osobě. Výběr dodavatele byl učiněn na základě sesbíraných informací z různého spektra forem reklamy a marketingu. Ing. T. uvedl, že je vystudovaným vysokoškolačkem a jeho funkce obchodního ředitele zasahovala do oblasti reklamy a marketingu. Proto se domníval, že může žalobci pomoci. Ing. T. byl při výsledku přesvědčen o tom, že na celostátní úrovni se ceny televizní, rozhlasové a tištěné reklamy pohybovaly i v daleko vyšších částkách než zvolená reklama od P. P. S dodavatelem komunikovali pravděpodobně poštou, telefonicky a prostřednictvím e-mailu. Konzultační a poradenskou činnost poskytovanou ze strany P. P. svědek chápal jako součást ucelené služby zahrnující natočení televizního spotu, jenž byl průběžně vysílán. Televizní spot byl v průběhu vysílání měněn. Kdo dal ke změně pokyn, si Ing. T. již nepamatoval (změna zřejmě vyplynula z podstaty věci nebo na základě pokynu žalobce či Ing. T.).
33. Žalovaný následně seznámil žalobce se skutečnostmi zjištěnými při dokazování i se změnou právního názoru spočívající v tom, že žalobce sice splnil formální i materiální podmínky pro vznik nároku na odpočet DPH, avšak nárok mu nelze přiznat, neboť věděl nebo mohl a měl vědět, že se účastní řetězce zatíženého daňovým podvodem.

34. Dne 5. 4. 2016 žalovaný vydal napadené rozhodnutí, kterým změnil dodatečné platební výměry pouze v části týkající se bankovního spojení pro platbu doměřené daně. Žalovaný měl za prokázané, že reklamní služba byla přeprořádána v řetězci společností, přičemž se u žádné z nich (tj. P. P., T. Z., S., G. a E.) nepodařilo pro nekontaktnost ověřit, zda za uskutečnění plnění byla uhrazena daň, a tedy bylo možné konstatovat existenci daňového podvodu. O existenci daňového podvodu dále mělo svědčit navýšení ceny v obchodním řetězci (z cca 2 000 Kč na konečných 44 300 Kč bez DPH za jedno třicetivteřinové vysílání), nedostatek informací ohledně výroby reklamního spotu (která nebyla součástí uzavřené smlouvy, nebylo jasné, kdo ji zadal, jaké byly požadavky, kdo zadal a schválil změnu spotu, kdo reklamu zhotovil a na základě jakých instrukcí), nenaplnění předmětu smlouvy (nebylo zjištěno, že by P. P. kromě odvysílání reklamních spotů realizovala jinou službu) či absence plné moci či oprávnění k zajištění vysílání reklamních spotů (zatímco B. V. tvrdil, že nedisponoval plnou mocí od žalobce, paní U. vypověděla opak). Nestandardní bylo podle žalovaného i to, že B. V. jednal se subdodavatelem ve stejné kanceláři na L., kde přebíral peníze, přestože tyto společnosti nebyly personálně propojeny a neměly stejné sídlo. Mezi skutečnosti svědčící o existenci daňového podvodu žalovaný zařadil také výpověď P. Č., kterou označil za nekonkrétní a nevěrohodnou. Pochybnosti žalovaného pak umocnilo čestné prohlášení P. Č., které žalobce doložil ke svému odvolání a v němž pan Č. specifikoval realizované služby, vyjadřoval se k výrobě reklamního spotu či k postupům P. P. Žalovaný neuvěřil tvrzení, že výroba reklamního spotu byla zdarma ani tomu, že P. P. úzkostlivě tajila výrobce reklamního spotu. O existenci daňového podvodu měl dále svědčit tok finančních prostředků, které P. P. obratem zasílala na účet S. v téměř nezměněné výši, odkud byly vybírány v hotovosti. Skutečnost, že cena za odvysílání reklamy ve výši 44 300 Kč neodpovídala ceně obvyklé ve výši 8 000 Kč, byla další nestandardní okolností.
35. Žalovaný byl přesvědčen o tom, že žalobce mohl vědět o svém zapojení do daňového podvodu, neboť předmět smlouvy neodpovídal realitě. Z dokazování totiž nevyplynulo, že P. P. zajišťovala vedle odvysílání reklamních spotů něco dalšího. Žalovaný usuzoval na vědomost žalobce také z toho, že žalobce nebyl schopen uvést jakékoli podrobnosti o výrobě reklamy a její změně. K tvrzení, že P. P. vzešla z výběrového řízení a že žalobci poskytla nejvýhodnější nabídku, žalobce ničeho nedoložil. Ing. T., pokud postupoval v souladu s obvyklým jednáním při výběru dodavatele, si musel být vědom toho, že cena za odvysílání reklamy byla neúměrně navýšena, což žalovaný usuzoval z toho, že Ing. T. působil jako obchodní ředitel společnosti P., jež implementovala normu ISO 9001:2000, jejíž dodržování bylo stvrzeno certifikáty. Součástí této normy byl systém řízení dodavatelů, který stanovil jednoznačné postupy k výběru a hodnocení dodavatelů včetně provádění vnitřních auditů u samotných společností. Způsob, jakým byla P. P. vybrána, je s tímto v nesouladu. Žalobce ani Ing. T. mimoto neuvedli ničeho konkrétního k vysílacím plánům (jak byly zasílány, odsouhlasovány a jak mezi sebou komunikovali). Žalobce ani neprokázal, jak zjišťoval cenu za odvysílání jednotlivých spotů a zda P. P. vytvořila nějakou přidanou hodnotu (ve srovnání s plněním poskytnutým B. V.). O subjektivní stránce mělo svědčit i to, že výpovědi pana Č. se kterým žalobce či Ing. T. jednali, si vzájemně odporovaly a nebyly ani v souladu s výpovědí Ing. T., který navíc nebyl schopen uvést některé konkrétní podrobnosti k obchodnímu případu. V neposlední řadě žalovaný konstatoval, že žalobce sám se o obchodní případ příliš nezajímal a vše za něj zajišťoval Ing. T., který neměl plnou moc ani nebyl v pracovněprávním vztahu s žalobcem. Vzhledem ke všem těmto okolnostem bylo po žalobci možné požadovat, aby přijal

potřebná opatření k zamezení své účasti na daňovém podvodu. Žalobce mohl prokázat svou dobrou víru, pokud by doložil, že prověřoval své obchodní partnery, uzavřel srozumitelnou smlouvu, zjistil ceny za poskytovanou službu nebo vybral dodavatele na základě výběrového řízení. O tom, že žalobce nebyl v dobré víře, svědčily podle žalovaného nesrovnalosti ve výpovědích, rozpor obsahu smlouvy se skutečností, nesrovnalosti ohledně výroby reklamního spotu, neúměrná cena za vysílání i samotné jednání žalobce, resp. Ing. T., který nepostupoval v souladu s jemu známými standardizovanými postupy. Žalobce tedy nepřijal potřebná opatření a nepočínal si dostatečně obezřetně. Následně se žalovaný zabýval jednotlivými odvolacími námitkami, které neshledal důvodnými s výjimkou té, v níž žalobce rozporoval tvrzení, že správci daně nepředložil vysílací plány.

36. Krajský soud v Praze rozsudkem ze dne 28. 2. 2018, č. j. 48 Af 18/2016-98, napadené rozhodnutí ze dne 5. 4. 2016 zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Důvod pro zrušení napadeného rozhodnutí spatřoval zdejší soud v tom, že žalovaný neosvědčil existenci daňového podvodu jako výchozího bodu pro veškeré další úvahy. Za jedinou skutečnost svědčící o existenci daňového podvodu totiž žalovaný považoval to, že se u nekontaktních zainteresovaných společností nepodařilo ověřit, zda z posuzovaného zdanitelného plnění uhradily daň. Z napadeného rozhodnutí tak nebylo možné zjistit, zda některý z článků obchodního řetězce nesplnil svou daňovou povinnost, natožpak který z nich. K této vadě způsobující částečnou nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí soud přihlédl z úřední povinnosti.
37. Ke kasační stížnosti žalovaného Nejvyšší správní soud citovaný rozsudek krajského soudu zrušil rozsudkem ze dne 23. 5. 2019, č. j. 7 Afs 113/2018-38, a věc mu vrátil k dalšímu řízení, neboť shledal, že zdejší soud neměl k jím zjištěné vadě přihlížet z úřední povinnosti (tj. nad rámec uplatněných žalobních bodů), jelikož úvahy žalovaného, proti kterým žalobce brojil, nebyly na předpokladu, jímž se krajský soud zabýval, závislé do té míry, že by znemožňovaly soudní přezkum v mezích žalobních bodů. Pokud zůstala otázka existence daňového podvodu v důsledku absence odpovídajícího žalobního bodu nedotčena, bylo dle Nejvyššího správního soudu nutno vycházet z toho, že tento předpoklad je ve věci naplněn, a zaměřit se na v mezích žalobních bodů namítané výhrady v hodnocení subjektivních okolností.

III. Posouzení důvodnosti žaloby krajským soudem

38. Poté, co soud ověřil, že žaloba byla podána včas (napadené rozhodnutí bylo zástupci žalobce doručeno dne 6. 4. 2016) a že splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené, přistoupil k přezkumu napadeného rozhodnutí, přičemž i tentokrát dospěl k závěru, že žaloba je důvodná. Ve věci soud rozhodl bez nařízení jednání, neboť účastníci s tímto postupem vyjádřili souhlas (§ 51 odst. 1 s. ř. s.).
39. Soud na úvod připomíná, že § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 31. 12. 2015 (viz čl. II bod 1 zákona č. 360/2014 Sb.) upravuje nárok daňového subjektu na odpočet daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění. K odepření nároku na odpočet daně může dojít z důvodu účasti daňového subjektu na podvodu na DPH. Ten byl v judikatuře Soudního dvora vymezen jako situace, v níž 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 tzv. šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. 5. 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu –

Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (jež byla s účinností od 1. 1. 2007 nahrazena směrnicí Rady 2006/112/ES), neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám [např. rozsudky Soudního dvora ze dne 12. 1. 2006 ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03, *Optigen Ltd a Fulcrum Electronics Ltd (v likvidaci) a Bond House Systems Ltd* (dále jen „věc *Optigen*“), a ze dne 21. 6. 2012 ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, *Mahagében Kft a Péter Dávid* (dále jen „věc *Mahagében*“)]. I když varianty podvodu mohou být neobvyklé a rozmanité, jako je představitel těch, kteří je připravují, ve všech případech jde v podstatě o to, že není odvedena určitá částka získaná jako DPH (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014-60, publikovaný pod č. 3275/2015 Sb. NSS).

40. V případě daňového podvodu je třeba zkoumat objektivní a subjektivní skutečnosti svědčící pro odepření nároku na odpočet DPH, přičemž posouzení objektivní stránky by z povahy věci mělo předcházet stránce subjektivní (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 11. 2015, č. j. 9 Afs 163/2015-44). Nejprve je tedy třeba zabývat se objektivními skutečnostmi vykázané transakce, včetně právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2010, č. j. 9 Afs 94/2009-156). Daňové orgány nemají povinnost prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod, musí však postavit najisto, v jakých skutkových okolnostech podvod spočíval (srov. již zmiňovaný rozsudek č. j. 6 Afs 130/2014-60).
41. Poté, co daňové orgány postaví najisto, že byl spáchán daňový podvod, mohou se zaměřit na subjektivní stránku, a tedy s přihlédnutím k objektivním skutečnostem posuzovat, zda daňový subjekt věděl nebo musel vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet DPH bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem nebo jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci. Ve věci *Optigen* bylo zdůrazněno, že nárok na odpočet 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.
42. V rámci posuzování subjektivní stránky je nutno též hodnotit, zda daňový subjekt přijal při své hospodářské činnosti přiměřená opatření, která od něj za daných okolností bylo možné požadovat, aby zajistil, že jeho plnění není součástí podvodu. Jaká opatření přijal, prokazuje daňový subjekt. Daňové orgány a soudy pak hodnotí jejich dostatečnost. Zdejší soud přitom je toho názoru, že čím více nestandardních okolností, jež měly vést daňový subjekt k pochybnostem o poctivosti řetězce transakcí, se v dané věci objeví, tím podrobnější opatření k zabránění daňovému podvodu, resp. ověření, že k němu nedochází, by měl daňový subjekt učinit. Za předpokladu, že se prokáže, že daňový subjekt měl nebo mohl vědět – pokud by byl dostatečně obezřetný – o daňovém podvodu, může rezignování na obezřetnost v obchodních vztazích vyústit ve ztrátu nároku na odpočet daně. Plátcí daně by tedy měli věnovat pozornost obsahu právních vztahů, do nichž vstupují, snažit se dbát na bezproblémovost svých obchodních partnerů a počínat si tak, aby v případě odhalení daňového podvodu nevznikly pochybnosti, že o podvodném jednání věděli nebo vědět mohli (viz např. rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 9. 11. 2017, č. j. 45 Af 21/2015-95, a na něj navazující rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 8. 2018, č. j. 2 Afs 399/2017-60).
43. Na základě shora uvedených východisek bylo přistoupeno k posouzení důvodnosti žaloby.

S ohledem na právní názor, který Nejvyšší správní soud vyslovil ve zrušovacím rozsudku č. j. 7 Afs 113/2018-38 a který je pro další rozhodování v této věci závazný (§ 110 odst. 4 s. ř. s.), se zdejší soud nemůže věnovat otázce, zda žalovaný postavil najisto existenci chybějící daně jakožto jednoho z esenciálních znaků daňového podvodu, neboť žalobce tuto vadu neučinil předmětem soudního přezkumu. Žalobce namítal nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí z důvodu neprokázání chybějící daně poprvé až ve svém vyjádření ze dne 13. 9. 2019, tedy dávno po uplynutí dvouměsíční žalobní lhůty, a tak jejímu vypořádání brání zásada koncentrace soudního řízení (§ 71 odst. 2 s. ř. s.). Žalobci nelze dát za pravdu v tom, že by měl soud k této vadě přihlédnout z úřední povinnosti, neboť právě to Nejvyšší správní soud zdejšímu soudu vytknul a pro další řízení zapověděl. Opožděně namítané pochybení nevyvolává ani nicotnost napadeného rozhodnutí, jak bez bližšího zdůvodnění tvrdí žalobce, neboť se nejedná o natolik intenzivní vadu, pro niž by napadené rozhodnutí zcela pozbývalo charakteru správního rozhodnutí (k nicotnosti viz rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 5. 2008, č. j. 8 Afs 78/2006-74, č. 1629/2008 Sb. NSS). Protože žalobce neučinil spornými ani další okolnosti, na základě kterých žalovaný usoudil, že obchodní řetězec, sestávající ze subjektů A. → B. V. → S./G./E. → P. P. → žalobce, je zatížen podvodem na DPH, nezabývá se soud blíže ani tím, zda žalovaným seskládaný obraz objektivních skutečností svědčí o tom, že ve věci došlo k podvodu na DPH.

44. Předmětem soudního přezkumu tedy je pouze to, zda žalovaný prokázal a řádně zdůvodnil, že žalobce měl a mohl vědět o své účasti na podvodu na DPH a že nepřijal dostatečná opatření k zabránění své účasti na daňovém podvodu.
45. Je třeba zdůraznit, že na posouzení těchto otázek nemůže mít vliv to, že zdejší soud ve svém rozsudku ze dne 23. 3. 2018, č. j. 48 Af 22/2016-105 (potvrzeném rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 5. 2019, č. j. 2 Afs 131/2018-59), shledal, že žalobce vytvořil s ostatními společnostmi v řetězci právní vztah převážně za účelem snížení základu daně z příjmů, že se jednalo o osoby jinak spojené ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 5. 2016 (dále jen „zákon o daních z příjmů“) a že žalobce neprokázal racionální důvody pro vynaložení výdajů na reklamu vyšších, než jaké odpovídaly ceně obvyklé mezi osobami v běžných, nedeformovaných obchodních vztazích. Ve věci sp. zn. 48 Af 22/2016 totiž nebylo pro aplikaci § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů třeba prokázat aktivní jednání všech subjektů zapojených do řetězce, jejich jednotlivých úmyslů či subjektivní stránku jednání žalobce. Otázka, zda žalobce věděl nebo mohl a měl vědět o svém zapojení do podvodného řetězce, nebyla tudíž pro závěry soudu týkající se daně z příjmů fyzických osob rozhodná. Některé dílčí závěry, které zdejší soud přijal v související věci sp. zn. 48 Af 22/2016, nicméně mají pro posouzení této věci týkající se DPH význam, a proto z nich soud vychází tam, kde je to vhodné, nebo na ně přiměřeně odkazuje. To platí zejména ve vztahu k problematice věrohodnosti čestného prohlášení P. Č. či přiměřenosti sjednané ceny za vysílání reklamních spotů.
46. Ze skutkových zjištění, jež soud podrobně zrekapituloval v narativní části tohoto rozsudku, plyne, že žalobce uzavřel smlouvu se svým dodavatelem, společností P. P., a že ohledně poskytnutí služby jednal žalobce či Ing. T., jehož celou záležitostí pověřil, s P. Č., jednatelem společnosti P. P. Žalovanému se nepodařilo zjistit, že by se žalobce (či Ing. T.) setkal se zástupcem některé ze subdodavatelských společností S., G. nebo E., že by byl přítomen u jednání mezi P. P. s těmito subdodavateli nebo že by o existenci některé

z těchto subdodavatelských společností vůbec věděl. O poskytnutí služby žalobce ani Ing. T. nejednali s B. V., nebyli přítomni při setkáních B. V. se subdodavatelskými společnostmi či s přímým dodavatelem žalobce a neúčastnili se žádného setkání B. V. se společností A. Odsouhlasení vysílacích plánů žalobce nečinil ve vztahu ke společnosti A., B. V. či subdodavatelům, nýbrž tak činil pouze vůči P. P., s ním uzavřel smluvní vztah. Ze skutkových zjištění daňových orgánů nelze učinit ani závěr, že by žalobce vystavil plnou moc některé ze subdodavatelských společností či B. V. Ačkoliv paní U. ze společnosti A. vypověděla, že B. V. disponoval plnou mocí od žalobce, soud pokládá ve shodě s žalobcem za rozhodné, že taková plná moc nebyla ze strany paní U. nebo jiné osoby daňovým orgánům doložena a její existenci popřeli ve výpovědích B. V. i Ing. T. Žalobce se tudíž nemýlí, když tvrdí, že se žalovanému nepodařilo prokázat, že měl povědomí o existenci dodavatelského řetězce.

47. Ze vzájemně souladných svědeckých výpovědí žalobce a B. V. plyne, že tito dva se nikdy nepotkali. Z výpovědí B. V. a Ing. T. je pak zjistitelné, že B. V. byl vyslán společností P. P. do žalobcovy prodejny ve Z., kde natočil reklamní spot. Tito dva pánové se zřejmě osobně setkali. O tom, že pověřená třetí osoba natočí v prodejně reklamní spot, byl Ing. T. informován panem Č.; v prodejně se dle B. V. vědělo o tom, že měl někdo přijet natočit reklamu. Z toho plyne, že výroba reklamy byla zajištěna, resp. zprostředkována dodavatelem žalobce. Žalobce ani Ing. T. se o průběh natáčení zřejmě zvláště nezajímali, což soud v situaci, kdy měl zajištění výroby reklamy z jejich pohledu na starost dodavatel a kdy natočení reklamního spotu skutečně proběhlo, podoba reklamního spotu byla odsouhlasena a spot byl následně odvysílán, nevnímá jako natolik nestandardní, aby z toho vyvozoval indicii svědčící o vědomosti žalobce o daňovém podvodu. Ze skutečnosti, že B. V. natácel v prodejně žalobce reklamní spot, ani nelze usuzovat závěry o možné osobní propojenosti mezi žalobcem a tímto subdodavatelem, neboť v souvislosti s ostatními skutkovými zjištěními lze pochopit, že žalobce, resp. Ing. T. mohl B. V. považovat za zaměstnance či smluvního partnera P. P. a současně nemusel pojmout podezření o svém zapojení do daňového podvodu, neboť obchodní případ žádné významné nestandardní rysy z pohledu žalobce nevykazoval, resp. to nebylo prokázáno.
48. Služba, ohledně níž žalobce uzavřel s P. P. (resp. posléze s T. Z.) smlouvy, byla žalobci skutečně poskytnuta a žalobce za ni řádně uhradil domluvenou cenu. V rámcových smlouvách o zabezpečení reklamní kampaně bylo sjednáno, že žalobce bude hradit cenu za službu až po jejím poskytnutí, měsíčně a na základě odsouhlasených vysílacích plánů. Ze zjištění správce daně plyne, že žalobce prováděl úhradu skutečně až po uskutečnění zdanitelného plnění, na základě řádně vystavených faktur a bezhotovostním převodem na účet P. P. (viz např. zprávu o daňové kontrole).
49. Podle žalovaného má o vědomém zapojení žalobce do podvodného řetězce svědčit to, že P. P. neposkytovala žalobci celý balík služeb tak, jak byl sjednán v rámcových smlouvách, ale zajišťovala pouze odvysílání jednotlivých reklamních spotů, a nikoli poradenství, konzultace či stanoviska. K tomu soud uvádí, že i když ze zjištění daňových orgánů skutečně neplyne, že by P. P. zajišťovala o mnoho více než zprostředkování odvysílání reklamních spotů na televizních stanicích, nevypovídá to samo o sobě o možné vědomosti žalobce o daňovém podvodu. Z rámcových smluv je patrné, že hlavním předmětem plnění mělo být právě zařazení reklamního spotu do programu televizního vysílání a jeho následné odvysílání, což jsou služby, které P. P. žalobci také poskytla (resp. jejich poskytnutí zajistila prostřednictvím subdodavatelů, o jejichž existenci žalobce podle všeho

neměl ponětí). Další služby byly sjednány spíše jako doplňkové. Pokud žalobce platil i za doplňkové služby, které mu P. P. fakticky neposkytovala (ale které by mu zřejmě poskytla, resp. by byla povinna poskytnout, kdyby o ně výslovně požádal), svědčí to spíše o neprofesionalitě či nehospodárnosti žalobce než o jeho vědomé účasti na daňovém podvodu. Situace, kdy zákazník platí v rámci balíčku služeb za více položek, než kolik reálně využívá, ostatně není v hospodářském styku zcela neobvyklá a nemusí předznamenávat nepoctivý úmysl zákazníka.

50. Rozpory ve výpovědi P. Č. a jeho pozdějšího písemného čestného prohlášení z října 2011 (které žalobce předložil v odvolacím řízení a z něhož se mimo jiné podává, že P. P. údajně zajistila pro žalobce výrobu reklamního spotu zdarma jako součást služeb v rámci reklamní kampaně) pak vypovídají o nevěrohodnosti čestného prohlášení z roku 2011. V tomto kontextu soud odkazuje na bod 43 svého rozsudku č. j. 48 Af 22/2016-105, kde dospěl k závěru, že průběh výsledku P. Č. z roku 2010 tohoto svědka diskredituje a že ani jeho pozdějšímu čestnému prohlášení nelze bezmezně důvěřovat a přikládat mu významnou váhu. Proč by však skutečnost, že P. Č. (jednatel P. P.) nebyl věrohodným svědkem, podle žalovaného měla vést k závěru, že žalobce měl a mohl vědět o daňovém podvodu, není vůbec zřejmé ani logicky dovoditelné. Nadto je třeba dát žalobci za pravdu v tom, že pokud žalovaný označil výpověď P. Č. za nevěrohodnou, neměl ji dále konfrontovat s dalšími důkazy a dávat zjištěné rozpory k tíži žalobce (viz zejména odst. [45] a [58] napadeného rozhodnutí). Přirozenou vlastností nevěrohodné svědecké výpovědi totiž je právě to, že jsou zde vážné pochyby o její důvěryhodnosti, které ji nedovolují použít pro závěry o skutkovém stavu, a proto není relevantní ani případné zjištění, že odporuje dalším zjištěným skutečnostem.
51. Na naplnění vědomostní stránky podvodu na DPH dále nelze usuzovat z toho, že zatímco Ing. T. chápal poradenskou a konzultační činnost (sjednanou ve smlouvě) jako součást služby, jejímž výstupem bylo natočení spotu, který byl průběžně vysílán v televizi, podle P. Č. společnost P. P. pro žalobce pouze zprostředkovávala odvysílání televizních spotů. I kdyby soud odhlédl od toho, že výpovědi P. Č. nejsou příliš věrohodné, rozdílné nazírání žalobce či Ing. T. na rozsah činnosti P. P. koresponduje s tím, že žalobce ani Ing. T. nevěděli o toliko zprostředkovatelském působení P. P. a o zapojení subdodavatelů, jakož i s tím, že osoby jednající na straně žalobce neodhalily pravou podstatu obchodního případu, měly za to, že P. P. činila pro žalobce více, než tomu bylo ve skutečnosti, a že žalobce zaplatil za služby P. P. mnohonásobně více, než bylo přiměřené. Tyto skutečnosti nicméně v kontextu ostatních skutkových zjištění (jež se vyznačují zejména absencí vazby žalobce na další články řetězce či bezproblémovými platbami za skutečně odvysílané reklamní spoty) opět vypovídají spíše o neprofesionalitě žalobce, který uzavřel (cenově) nevýhodný obchod.
52. Za další indicii vedoucí k závěru o vědomé účasti žalobce na podvodu na DPH označil žalovaný neúměrně vysokou cenu za poskytnuté plnění. Soud ohledně této problematiky v podrobnostech odkazuje na svůj rozsudek č. j. 48 Af 22/2016-105, v němž dospěl k závěru, že cena za odvysílání jednoho třicetivteřinového spotu (44 300 Kč bez DPH) byla výrazně vyšší než cena referenční, která dle zjištění správce daně činila 8 000 Kč za jedno vysílání, a že tedy žalobce hradil za poskytnuté služby podstatně více, než bylo v rozhodné době za srovnatelných podmínek obvyklé. Soud v tomtož rozsudku vyvrátil tvrzení žalobce, podle něhož bylo důvodem vyšší ceny za odvysílání jednoho reklamního spotu to, že P. P. poskytovala žalobci i další sjednané služby, neboť skutková zjištění k tomuto závěru

nevedla. Výrazné navýšení ceny nebylo opodstatněno ani tím, že P. P. zajišťovala výrobu reklamního spotu. Tomuto tvrzení žalobce jednak odporuje znění rámcových smluv a faktur vystavených ze strany P. P., podle nichž výroba reklamního spotu nebyla a neměla být součástí plnění, a jednak zjištění, že výrobu reklamního spotu fakturoval B. V. subdodavatelům P. P. již v roce 2006, a proto se nejedná jako pravděpodobné, že by žalobce nesl náklady na výrobu reklamního spotu až v prověřovaném období let 2007 a 2008. Výroba reklamního spotu mimoto dle faktury z roku 2006 stála 30 000 Kč bez DPH, a i kdyby byly náklady její výroby zohledněny v ceně 100 000 Kč, činily by pouze 556 Kč na jeden reklamní spot (v kontrolovaném období bylo vystaveno 18 faktur za odvysílání celkem 180 reklamních spotů).

53. Samotná skutečnost, že daňový subjekt zaplatil za poskytnuté plnění vysokou cenu, však nezakládá správci daně oprávnění neuznat nárok na odpočet DPH, na což zdejší soud upozornil již ve svém rozsudku č. j. 45 Af 19/2012 vydaném na základě v pořadí první žaloby žalobce. To platí tím spíše v situaci, kdy reklama dle tvrzení žalobce (nezpochybněného žalovaným) přinesla požadovaný přínos v podobě zvýšení obrátu žalobce. Vysokou cenu za službu lze dle názoru soudu pokládat za indicii nasvědčující vědomosti daňového subjektu o podvodu zejména tehdy, pokud si subjekt za daných okolností s ohledem na jeho znalosti a zkušenosti musel být výrazné cenové nepřiměřenosti vědom.
54. Žalovaný usoudil, že si žalobce musel být nepřiměřenosti vědom na základě toho, že Ing. T. měl dle svého vlastního tvrzení z ledna 2016 k zajištění reklamy a výběru vhodného dodavatele „*patřičné vzdělání i rozsáhlé zkušenosti z oboru*“. Tento závěr však z výpovědi Ing. T. neplyne, neboť ten pouze uvedl, že je vystudovaným vysokoškolačkem (z jiné výpovědi žalobce plyne, že Ing. T. je absolventem vysoké školy textilní, oboru ekonomiky) a že jeho pracovní pozice obchodního ředitele ve společnosti P. zasahovala do oblasti reklamy a marketingu. Ing. T. tedy nějaké znalosti a zkušenosti z oblasti reklamy měl, dle soudu však nelze s jistotou tvrdit, že jimi disponoval již v době, kdy jej žalobce pověřil reklamní agendou (zvláště jestliže P. vznikla až v prosinci 2007 a žalobce byl jejím jednatelem až od dubna 2008 – viz dále), a že byly rozsáhlé a dostatečné. Pokud žalovaný v bodě [64] napadeného rozhodnutí současně odmítl vzít v potaz výsledky žalobcem předložené rešerše, v níž měly být zachyceny ceny televizních spotů a jiných typů reklamy z rozhodné doby, s poukazem na to, že se jedná o ceny za vysílání na nesrovnatelných televizních kanálech, může to naopak svědčit o tom, že žalobce, resp. Ing. T. dostatečné znalosti a zkušenosti neměl, neboť patrně srovnával nesrovnatelné (byť žalovanému vytýká totéž).
55. Z toho, že společnost P., jejímž obchodním ředitelem byl Ing. T. někdy v průběhu kontrolovaného období let 2007 či 2008 a dále až do roku 2014, měla implementovanu normu kvality ISO 9001:2000, žalovaný dovodil, že Ing. T. musel vědět o nepřiměřenosti sjednané ceny. Takový závěr však soud potvrdit nemůže, a to z několika důvodů. Za prvé není norma ISO a její certifikace pro P. založena ve spise, a tudíž nelze ze správního spisu zjistit, zda tato norma svým obsahem na předmětnou problematiku vůbec dopadala (pouze na okraj soud podotýká, že na žalovaným odkazovaných stránkách <https://X> lze nalézt jen pozdější certifikát o shodě systému managementu s normou ISO 9001:2015, jež se, jak žalobce uvádí v žalobě, netýká oblasti reklamní činnosti, nýbrž návrhu, výroby a prodeje matrací, čalouněných postelí, ložnic souprav a výrobků z polyuretanu). Za druhé tuto normu implementovala P., a nikoli žalobce, o jehož nárok na odpočet DPH v této

věci jde. A za třetí je z obchodního rejstříku zjistitelné, že P. (pod původním názvem F. s. r. o.) vznikla v prosinci 2007 a žalobce byl jejím jednatelem až od dubna 2008, tj. poté, co byla uzavřena rámcová smlouva z roku 2007 a její dodatek. Ze všech těchto důvodů je argumentace normou ISO 9001:2000 nepřijatelná a nepodložená.

56. Pokud jde o další indicie, na základě nichž žalovaný dovodil, že žalobce mohl vědět o své účasti na daňovém podvodu, soud se ztotožňuje s názorem žalobce, podle něhož žalovaný nezákonně přenesl na žalobce důkazní břemeno, ačkoli pro to nebyly splněny předpoklady.
57. Z ustálené judikatury správních soudů plyne, že zatímco uskutečnění zdanitelného plnění je povinen prokázat plátce DPH nárokuující si odpočet, případnou účast daňového subjektu na daňovém podvodu prokazuje vždy správce daně. Daňový subjekt totiž tíží daňové břemeno pouze ve vztahu k těm skutečnostem, které je povinen uvést v daňovém přiznání, popřípadě v dalších podáních (§ 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů). Tvzení svědčící o své účasti na daňovém podvodu však daňový subjekt v daňových přiznáních s největší pravděpodobností uvádět nebude. Ve fázi daňového řízení, v níž je dokazováno zneužívající uplatnění nároku na odpočet DPH, může daňový subjekt zůstat zcela pasivní, neboť svou důkazní povinnost již splnil (např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2018, č. j. 5 Afs 252/2017-31, nebo ze dne 19. 7. 2018, č. j. 1 Afs 47/2018-58). Povinností daňového subjektu tedy v žádném případě není prokázat, že o daňovém podvodu nevěděl. Skutečnost, že daňový subjekt mohl vědět, měl vědět či dokonce přímo věděl o popsanych objektivních okolnostech, které správce daně zjistil, prokazuje zásadně vždy správce daně (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60, č. 3705/2018 Sb. NSS). Až následně, pokud správce daně prokáže, že daňový subjekt věděl nebo mohl a měl vědět o své účasti na daňovém podvodu, je na daňovém subjektu, aby případně takové skutkové závěry vyvracel, tj. aby tvrdil a prokázal, že přijal dostatečná opatření proti své účasti na daňovém podvodu (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 1. 2016, č. j. 4 Afs 233/2015-47).
58. Žalovaný toto rozložení důkazního břemene nerespektoval, neboť v rámci prvního kroku tzv. vědomostního testu, kdy posuzoval, zda žalobce mohl vědět o své účasti v podvodném řetězci, žalobci ohledně mnoha okolností kladl k tíži, že neunesl své břemeno tvrzení či břemeno důkazní, byť tato břemena na žalobci vůbec nespočívala. Žalovaný žalobci vytknul, že nevysvětlil a neprokázal, kdo a za jakých podmínek pro něj zhotovil reklamu a na základě jakých instrukcí, jakým způsobem došlo ke změně reklamního spotu (kdo změnu zadal a komu), jak dospěl k závěru, že nabídka P. P. pro něj byla nejvýhodnější nebo jakým způsobem mu byly zasílány vysílací plány, jak byly odsouhlaseny a jak bylo s P. P. ohledně vysílacích plánů komunikováno. Z toho, že žalobce žalovanému neobjasnil či nedoložil některé zjišťované okolnosti případu, však nelze nikterak dovozovat, že se žalobce nedbalostně či úmyslně zapojil do podvodného řetězce. Neunesení procesního břemene lze daňovému subjektu dávat k tíži jen tehdy, pokud je skutečně nese, což nebyl tento případ. Pouze na okraj pak soud podotýká, že ke všem ze zmiňovaných aspektů s výjimkou změny reklamního spotu žalobce nebo Ing. T. v průběhu daňového řízení sdělili svou verzi skutkového děje, a tedy se tvrzení žalovaného ani nezakládají zcela na pravdě.
59. Soud tedy na základě shora uvedeného uzavírá, že se žalovanému nepodařilo prokázat, že žalobce věděl nebo mohl a měl vědět o svém zapojení do podvodného řetězce. Žalovaný

neprokázal, že byl posuzovaný případ z pohledu žalobce obestřen nestandardními okolnostmi, které by vyžadovaly jeho zvýšenou pozornost a které jej měly vést k vysoké obezřetnosti či k pojetí podezření ohledně možného daňového podvodu. Ze skutkových zjištění neplyne, že by žalobce nebo jím pověřený Ing. T. (jehož kroky jsou přičitatelné žalobci) věděli nebo mohli vědět o existenci podvodného řetězce nebo že by dávali plnou moc třetím neznámým subjektům. Objednaná služba byla žalobci poskytnuta, žalobce za ni zaplatil smlouvenou cenu (a to převodem na účet dodavatele až poté, co byla služba poskytnuta; nikoli v hotovosti či na účet třetích subjektů), žalobce též pravidelně dostával k odsouhlasení vysílací plány, reklamní spoty byly vysílány na dohodnutých televizních kanálech. Jedinou (žalovaným identifikovanou) nestandardní okolností byla vysoká cena, již nelze považovat za přiměřenou okolnostem, žalovaný však neprokázal, že si žalobce, resp. Ing. T. mohl být vzhledem ke svým znalostem a zkušenostem cenové nepřiměřenosti vědom, a že pouze z tohoto důvodu mohl při spravedlivě požadované obezřetnosti odhalit, že se zapojil do řetězce zatíženého podvodem na DPH. Mimoto lze s žalobcem souhlasit i v tom, že v letech 2007 a 2008, k nimž se tento případ upíná, nebylo všeobecně známo, že by byl trh s reklamními službami rizikový z hlediska daňových podvodů (soudu je z jeho rozhodovací činnosti známo, že reklamní služby byly finanční správou veřejně zařazeny do výčtu rizikových komodit až v roce 2014 – viz *Informace o činnosti Finanční správy České republiky za rok 2014*, s. 43. Ministerstvo financí ČR [online], dostupné na: <https://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/dane/danove-a-celni-statistiky/zpravy-o-cinnosti-financni-a-celni-sprav/2014/zprava-o-cinnosti-financni-spravy-cr-a-c-22059>). Závěr žalovaného, podle něhož si žalobce mohl a měl být vědom své účasti na podvodu na DPH, nebyl v napadeném rozhodnutí přesvědčivě a logicky vyargumentován a žalovaný jej nepodložil odpovídajícími skutkovými zjištěními. Žalovaný mimoto nerespektoval rozložení důkazního břemene v daňovém řízení, v důsledku čehož bylo řízení zatíženo podstatnou vadou, jež mohla mít a také měla vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.

60. Protože se žalovanému nepodařilo postavit na jisto, že si žalobce mohl být vědom svého zapojení do daňového podvodu, není namístě v tuto chvíli zkoumat, zda žalobce přijal dostatečná opatření k zabránění své účasti v podvodném řetězci, neboť takové posouzení přichází na řadu až poté, co se prokáže subjektivní stránka.
61. V dalším řízení je na žalovaném, aby se znovu zabýval jednotlivými důkazy, které byly doposud opatřeny, a aby posoudil, zda je na jejich základě schopen prokázat, že žalobce věděl nebo měl a mohl vědět, že se zapojil do obchodního řetězce zatíženého podvodem na DPH, přičemž musí mít na paměti, že břemeno tvrzení i břemeno důkazní ohledně těchto skutečností spočívá na něm a nelze je přenášet na žalobce. Žalovaný by se měl zaměřit nejen na obsah a úplnost skutkových zjištění, ale také na věrohodnost a pravdivost jednotlivých důkazních prostředků (především svědeckých výpovědí). Skutečnost, že společnost P. vznikla v prosinci 2007 a že žalobce je jejím jednatelem až od dubna 2008, totiž může otrásat nejen přesvědčivostí dosavadní argumentace žalovaného, ale také tvrzeními, resp. výpověďmi žalobce či Ing. T. Vliv na posouzení případu mimoto může mít i to, že žalobce podle informací zjistitelných z veřejné části živnostenského rejstříku nemá a nikdy neměl registrovanou provozovnu ve Z., kde mělo dojít k natočení reklamního spotu. Provozovnu ve Z. naproti tomu má zaregistrovanou společnost P., avšak až od října 2008.
62. Úplným závěrem lze podotknout, že předmětem tohoto soudního řízení je přezkum zákonnosti napadeného rozhodnutí, potažmo daňového řízení, v němž bylo napadené

rozhodnutí vydáno. Soud není oprávněn vykročit mimo rámec soudního řízení, a proto nemůže reagovat na ty výtky žalobce, jež směřují proti postupu správce daně, který žalobci odmítl vrátit finanční prostředky vymožené na základě exekučního příkazu vydaného před rozhodnutím soudu o odkladném účinku žaloby. Ze stejného důvodu soudu nepřisluší v tomto řízení posuzovat, zda rozhodnutí správce daně o zřízení zástavního práva k nemovitým věcem či exekuční příkaz na přikázání pohledávky z účtu byly vydány v souladu se zákonem.

IV. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

63. Soud ze shora uvedených důvodů zrušil napadené rozhodnutí a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 1 a 4 s. ř. s.). V něm bude žalovaný vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
64. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalovaný nebyl v řízení úspěšný, právo na náhradu nákladů řízení proto nemá. Úspěšnému žalobci soud přiznal náhradu nákladů řízení v celkové výši 34 161 Kč. Tato částka sestává z odměny advokáta ve výši 24 100 Kč, kterou tvoří odměna za šest úkonů právní služby po 3 100 Kč [převzetí a příprava zastoupení a pět podání ve věci samé, tj. žaloba, doplnění žaloby, replika, vyjádření ke kasační stížnosti žalovaného, stanovisko ke zrušovacímu rozsudku Nejvyššího správního soudu podle § 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů] a dva úkony právní služby po 1 550 Kč [dva návrhy na přiznání odkladného účinku žalobě podle § 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 2 písm. a), § 11 odst. 3 a § 12 odst. 4 advokátního tarifu] a osm paušálních částek jako náhrad hotových výdajů po 300 Kč podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu, a ze zaplacených soudních poplatků ve výši 5 000 Kč (3 000 Kč za žalobu a dvakrát 1 000 Kč za návrhy na přiznání odkladného účinku, za které žalobci přísluší náhrada na základě přiměřené aplikace § 145 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů, ve spojení s § 64 s. ř. s.). K tomu je třeba přičíst náhradu za DPH ve výši 5 061 Kč odpovídající 21 % uvedených částek (s výjimkou soudních poplatků), protože zástupce žalobce je plátcem DPH. Podání žalobce ze dne 20. 2. 2018 soud nepovažuje za úkon právní služby, za který náleží odměna, neboť argumentace v něm uvedená nesměřuje do věci samé.

Poučení :

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

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

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

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

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

Praha 17. října 2019

JUDr. Věra Šimůnková, v. r.
předsedkyně senátu