



n

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: **CZ Hartmann, s. r. o.,** IČ 252 19 316
sídlem Pod Křížkem 1466, 363 01 Ostrov
zastoupená daňovým poradcem Ing. Milanem Hynkem
sídlem Moskevská 1461/66, 360 01 Karlovy Vary

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 2. 2019, č. j. 4070/19/5300-21444-710132,

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, kterým bylo podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „*daňový řád*“) a podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „*ZDPH*“) zamítnuto její odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Karlovarský kraj ze dne 30. 6. 2017, č. j. 703772/17/2401-50522-400235 – dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty (dále jen „*daň*“), kterým byla žalobkyni doměřena daňová povinnost ve výši 210 000 Kč a stanoveno penále ve výši 42 000 Kč za zdaňovací období prosinec roku 2013.

II.

Žaloba

2. Žalobkyně v žalobě uvedla, že z informací o společnosti KV Production Servis, s.r.o. (dále jen „*KV*“) získaných z dostupných veřejných zdrojů (obchodní rejstřík a registr plátců daně) nebylo v době od uzavření smlouvy až do okamžiku podání odvolání patrné, že by se jednalo o subjekt porušující své povinnosti vztahující se ke správě daně nebo o subjekt bez oprávnění k poskytování sjednaného předmětu plnění. Rozhodnutí správce daně o nespolehlivosti plátce se podle § 106a odst. 1) ZDPH zakládá na závažném porušení povinností plátce daně ke správě daně. Současně měl správce daně na základě ustanovení § 106 odst. 2 písm. a) ZDPH možnost zrušit registraci plátce, který závažným způsobem poruší své povinnosti vztahující se ke správě daně. Společnost KV přitom nebyla do okamžiku podání odvolání (tj. po dobu více než čtyř let od vzniku institutu nespolehlivého plátce) v registru evidována jako nespolehlivý plátce a registrace jí byla zrušena až 2. 11. 2016. Společnosti Praha Production Servis, s.r.o. (dále jen „*PPS*“) byla dokonce registrace k dani v roce 2013 obnovena a za nespolehlivého plátce byla označena až od 1. 4. 2017. Pokud by žalobkyně o účasti PPS na realizaci zakázky věděla, považovala by tuto firmu za spolehlivou, neboť v krátké době před uzavřením smlouvy byla v rámci registračního procesu provedeného správcem daně nepochybně prověřena a uznána za způsobilou provádět výběr daně. Skutečnost, že žalobkyně při uzavírání smlouvy neměla k dispozici veřejně dostupnou informaci o případném neplnění povinností dodavatele služby ve vztahu k daním, pro ni představovalo vzhledem k neveřejnosti správy daní výrazné omezení možnosti posouzení dodavatele. Skutečnost, že tato informace nebyla dostupná ani v budoucnosti, pak neodůvodňovala přijetí případných dodatečných opatření. Z informací uvedených v rozhodnutí je přitom zřejmé, že společnosti KV i PPS splňovaly beze zbytku podmínky pro označení jako nespolehlivý plátce již v okamžiku poskytnutí předmětného zdanitelného plnění. Za chybějící informace v registru plátců daně z přidané hodnoty nenese žalobkyně žádnou odpovědnost a nemůže jí být přičítáno k tíži, že její jednání bylo založeno na dobré víře v údaje v tomto veřejně přístupném registru uvedené.
3. Žalobkyně dále namítla, že při realizaci transakce postupovala s přiměřenou opatrností a vyloučila skutečnosti, které lze považovat i podle judikatury Nejvyššího správního soudu za neopatrnost, neobezřetnost či absenci běžných obchodních podmínek. Na plnění byla

uzavřena

písemná smlouva, přestože pro uvedený smluvní vztah zákon povinnost písemné formy nestanoví. Platba za služby byla provedena bezhotovostně prostřednictvím bankovního účtu.

Poskytnutí plnění žalobkyně v okamžiku jeho uskutečnění i z následné písemné a obrazové

dokumentace dodané obstaravatelem společností KV zkontrolovala. Obchod žalobkyně realizovala se subjektem, s nímž měla dobré předchozí zkušenosti, který

podnikal v regionu žalobkyně a jehož zástupce žalobkyně osobně delší dobu znala. Dodavatel služby působil jako reklamní agentura v regionu žalobkyně dlouhodobě a žalobkyně měla povědomí o tom, že obdobné zakázky běžně realizoval i pro jiné subjekty. Toto žalobkyně považovala za jedno z významných opatření k zajištění přiměřené obezřetnosti a odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 1/2017. Dokumentaci o celém obchodním případě žalobkyně uchovávala a v průběhu daňového řízení ji správci

daně předložila. Pozitivní efekt reklamy se dostavil v následujících letech v příjmech z ekonomické činnosti žalobkyně. V průběhu daňového řízení žalobkyně prokázala, že obchodního partnera prověřila stejným způsobem jako finanční správa, jak vyplývá např. z vyjádření Generálního finančního ředitelství ze dne 12. 5. 2017 zveřejněného na internetových

stránkách finanční správy, a postupovala tedy s maximální obezřetností a vynaložila přiměřená opatření v rámci své činnosti. Tvzení žalovaného uvedené v odstavci 78, že „GŘ v případě nákupu mobilních telefonů od svého obchodního partnera vystupovalo v pozici koncového zákazníka a předmětné mobilní telefony nakoupilo pro svou osobní potřebu“, považuje žalobkyně za absurdní. Jednak v takovém případě vzniká povinnost poskytovatele zdanitelného plnění odvést daň z přijaté

úplaty a mohlo i v tomto případě dojít k vytvoření účelového řetězce firem, jednak GŘ jako

veřejnoprávní právnická osoba nemá žádnou „osobní potřebu“ a navíc na rozdíl od podnikatelského subjektu hospodáří výhradně s veřejnými prostředky. Postup při ověřování

obchodních partnerů by proto měl být i vzhledem k diametrálně odlišným personálním a materiálním možnostem velké státní instituce důslednější a podrobnější než u malých a středních firem. Přitom bez ohledu na skutečnost, zda taková instituce uplatňuje nárok na odpočet daně z přidané hodnoty či nikoli, má její chování v obchodních vztazích pro soukromé

subjekty normotvorný charakter. Samotné nesplnění povinnosti dodavatele zveřejnit účetní

závěrku uložením do sbírky listin nebyl v r. 2013 natolik výjimečný jev (z dostupných údajů

zveřejněných společností CRIF - Czech Credit Bureau ohledně stavu k 31. prosinci 2013 vyplývá, že řádově 50 % společností neplnilo povinnosti související s předkládáním dokumentů

do sbírky listin a celková naplněnost sbírky tak nepřekročila ani 30 %), který by indikoval rizikový subjekt. Vyloučení subjektů, které tuto povinnost zcela nesplnily, z trhu by paralyzovalo tuzemskou ekonomiku. K obdobnému závěru lze dospět i v případě

používání

virtuálního sídla, jehož použití navíc nebylo protiprávní. Žalobkyně shrnula, že učinila veškerá dostupná rozumná opatření ve vztahu k možnému daňovému podvodu. Sám žalovaný s odkazem na judikaturu SDEU v odstavci 31 napadeného rozhodnutí uvedl, že nelze od každého daňového subjektu, který chce uplatnit nárok na odpočet, požadovat, aby si svého obchodního partnera rozsáhle prověřoval. V odstavci 33 pak konstatuje, že při svých úvahách musí správce daně vycházet pouze z okolností, které daňový subjekt mohl sám zjistit v dané době a nelze tedy daňovému subjektu klást k tíži skutečnosti, které nebyl v dané době schopen zjistit (například nepodání daňového přiznání některého z článků řetězce), či které nastaly nebo se o nich mohl dozvědět až po ukončení obchodní spolupráce. V článku 26 napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že správce daně posuzuje všechny podstatné okolnosti, které vyšly najevo, a to včetně takových, které mohly nastat až následně, či o kterých nevědí jednotlivé články řetězce

(tyto skutečnosti však nemohou být přičítány k tíži těmto konkrétním daňovým subjektům

v rámci vědomostního testu, pokud o nich nevěděly). Své tvrzení, že žalobkyně o daňovém podvodu věděla nebo vědět mohla, však zakládá žalovaný výhradně na skutečnostech, které žalobkyně objektivně nebyla schopna zjistit a které nastaly až po ukončení obchodní spolupráce. Žalobkyní přijatá opatření odpovídající opatřením aplikovaným u veřejnoprávní osoby považoval žalovaný za nedostatečná a odmítl je, aniž by uvedl, jaká jiná opatření by v této konkrétní věci požadoval a akceptoval. V článku 31 napadeného rozhodnutí dále žalovaný odkázal na běžný standardní způsob obchodování, aniž by obecně specifikoval tento standard a konkrétní odchylky od něj v případě žalobkyně, přičemž nepřihlédl k prostředí, v jakém se daňový subjekt pohybuje, jeho obchodním zkušenostem, znalostem a kapitálu, charakteru a vlastnostem plnění, obchodním, platebním a záručním podmínkám.

4. Žalobkyně dále argumentovala tím, že smlouva o obstarání reklamy uzavřená dne 2. 12. 2013 při příležitosti TV akce „Pelíšky“ obsahuje všechny podstatné náležitosti a dostatečně srozumitelně, konkrétně a podrobně je definuje - smluvní strany, předmět a dobu plnění, odměnu obstaravatele a vzájemná práva a povinnosti. Z hlediska dodavatele služby se jednalo z hlediska předmětu a rozsahu plnění o zcela běžný rutinní obchod. Jak je v takových případech obvyklé, použil adhezní smlouvu, do níž doplnil specifikaci předmětu smlouvy, cenu a časové údaje. V případě časového rozmezí doby plnění je zřejmé, že obstaravatel reklamy nemohl uvést a garantovat pevný termín vysílání z důvodu možné změny vysílacího schématu České televize. Poskytnutá služba na základě uvedené smlouvy nebyla totožná se službou poskytovanou Českou televizí, neboť nespočívala pouze v zajištění televizního vysílání v ČT, ale v komplexu služeb zahrnujících kromě samotného vysílání také výrobu a dodání podkladů pro toto vysílání, odborné poradenství, řízení a vyhodnocení reklamní akce a zpracování písemné a obrazové dokumentace o jejím průběhu. K výhradě žalovaného týkající se chybějící cenové kalkulace uvedené v odstavci 56 napadeného rozhodnutí žalobkyně uvedla, že v obchodních vztazích není obvyklé, aby prodávající sdělovali zákazníkům jednotlivé nákladové složky ceny a výši marže nebo zisku kalkulovaného v ceně zboží a služeb. Smlouvu proto nelze považovat za nestandardní, neboť nevykazuje podstatné právní vady, její obsah není v rozporu se skutečným obsahem právního jednání a žádná podezření na daňový podvod nevzbuzuje. I kdyby však smlouva formálními vadami trpěla, neměla by její případná relativní ani

absolutní neplatnost daňové konsekvence (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 9 Afs 81/2010-180 ze dne 31. 3. 2011). Podle § 8 odst. 3 daňového řádu vychází správce daně ze skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní. V tomto případě však byl skutečný stav v souladu se

stavem formálně právním. Sám žalovaný přitom v rozhodnutí konstatuje, že po zhodnocení

provedeného dokazování nezpochybňuje splnění hmotněprávních a formálních podmínek nároku na odpočet daně.

5. Vzájemná spolupráce probíhala v souladu s uzavřenou smlouvou a nedávala žádný důvod k pochybnostem týkajícím se jak osoby poskytovatele, tak předmětu zdanitelného plnění. Poskytovatel zdanitelného plnění, společnost KV, nebyl smluvně omezen v možnosti zajistit část nebo celé plnění prostřednictvím subdodavatele a při plnění

složitějších zakázek je takový postup zcela obvyklý. O „řetězci firem“ žalobkyně nevěděla, se společností PPS žalobkyně nikdy nejednala a o její existenci se dozvěděla až v průběhu daňového řízení od správce daně. S obsahem smlouvy uzavřené mezi ČT a společností PPS žalobkyně nebyla seznámena a neměla od obstaravatele reklamy, společnosti KV žádné informace o účasti dalšího subjektu na realizaci zakázky. Objektivně žalobkyně neměla žádnou možnost tuto skutečnost sama zjistit a ověřit. Vzhledem k tomu, že žalobkyně nevěděla a ani vědět nemohla o existenci řetězce firem, nevěděla ani o porušení daňové neutrality z titulu nepřiznané a neodvedené daně v tomto řetězci. Žalobkyně odkázala na rozsudek SDEU C-277/14 ze dne 22. 10. 2015, v němž se mj. uvádí: „I když taková osoba povinná k dani může být povinná, pokud disponuje indiciemi připouštějícími podezření na existenci nesrovnalostí nebo podvodu, informovat se o subjektu, od kterého zamýšlí pořídit zboží nebo služby, aby se ujistila o jeho spolehlivosti, nemůže daňová správa nicméně od této osoby povinné k dani obecně vyžadovat, aby ověřila, že vystavitel faktury týkající se zboží a služeb, na které je uplatňován tento nárok, má k dispozici dotčené zboží a je s to uvedené zboží dodat a zda splnil své povinnosti podat daňové přiznání a uhradit DPH, a tím se ujistila, že nedošlo k nesrovnalostem či podvodu na straně subjektů na vstupu, nebo aby v tomto ohledu měla k dispozici doklady (v tomto smyslu viz rozsudky Mahagében a Dávid, C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373, body 60 a 61; Stroy trans, C-642/11, EU:C:2014:54, bod 49, a usnesení Jagiello, C-33/14, EU:C:2014:184, body 38 a 39).“

6. Žalobkyně doplnila, že požadavek žalovaného na koncepční rozvoj marketingové činnosti nemá oporu v zákoně a ani se nejedná o obvyklý postup při realizaci podobných jednorázových

reklamních akcí v podmínkách malých firem. Předestřená představa žalovaného se blíží realitě

velkých korporací disponujících rozsáhlými personálními a materiálními zdroji. Účelem reklamní akce bylo zvýšit objem výkonů získáním nových zákazníků v tuzemsku. Součástí reklamy byl také název naší společnosti s uvedením jejího obchodního loga. Jednalo se tedy

především o propagaci žalobkyně jako takové. Z analýzy zpracované obstaravatelem reklamy, které žalobkyně správci daně v průběhu řízení poskytla, vyplývá, že program měl vysokou sledovanost a prostředky na tuto reklamy byly tedy vynaloženy efektivně. Hodnocení, zda bylo při obchodním vedení soukromé firmy postupováno s péčí řádného

hospodáře, je předmětem obchodněprávních vztahů mezi vlastníky a orgány společnosti, nikoli daňového řízení. Ve firemním rozhodování se musí akceptovat vždy určitou míru podnikatelského rizika. Při pořízení reklamy byla žalobkyně v pozici koncového spotřebitele a nejednalo se tedy o vstup do odvětví. Žalobkyně nikdy nepodnikala v reklamě ani takové rozšíření předmětu podnikání neplánovala. Podrobné kalkulace cen služeb, výše přírážek obstaravatelů a další podobné informace tvořící obsah obchodního tajemství reklamních agentur jsou pro žalobkyni

nedostupné. Jako malá firma žalobkyně nedisponovala specializovaným aparátem zabývajícím se výhradně marketingem. Pokud by žalobkyně měla propagaci zajišťovat způsobem popsaným v rozhodnutí žalovaného, byly by z dlouhodobého hlediska celkové vlastní náklady na tuto činnost výrazně vyšší než výdaje hrazené externímu dodavateli

a s péčí řádného hospodáře bychom rozhodně nejednala. Není možné po žalobkyni spravedlivě

požadovat takovou míru obezřetnosti, aby při jakémkoli pořízení zboží a služeb, s nimiž neobchoduje, byla v dané oblasti profesionálem. Tvrzení žalovaného uvedené v odstavci 59 napadeného rozhodnutí, že žalobkyně mohla využít výhod plnohodnotného právního a technického servisu dlouhodobě důvěryhodné a transparentní obchodní firmy, za kterou lze Českou televizi označit, považuje žalobkyně za liché. Českou televizi žalobkyně sice kontaktovala, ale požadovaný reklamní čas neměla k dispozici, a současně se žalobkyně dozvěděla, že komplexní reklamní služby ČT neposkytuje a jejímž požadavkům na dodání profesionálně zpracovaných podkladů by tedy žalobkyně nebyla sama schopna dostát. Telefonický dotaz na Českou televizi nebyla žalobkyně schopna doložit důkazními prostředky. Správce daně si však v průběhu důkazního řízení mohl ověřit, že předmětný reklamní čas ani komplexní reklamní služby nebylo možné v okamžiku uzavření smlouvy u ČT zakoupit. Toto však neučinil a omezil se v odstavci 59 napadeného rozhodnutí na konstatování, že vyjádření žalobkyně považuje pouze za tvrzení, které nebylo podloženo konkrétními důkazními prostředky. Z výše uvedených důvodů zvolila žalobkyně obchodní společnost, která pro ni byla schopná zajistit komplexní reklamní službu a zajistit atraktivní vysílací čas v ČT, který mají dlouhodobě rezervovány reklamní agentury. I kdyby tedy žalobkyně byla schopna sama dodat veškeré podklady pro odvysílání reklamy, nepodařilo by se jí získat atraktivní prostor pro jeho odvysílání (v tomto případě se jednalo o předvánoční úterní program v hlavním vysílacím čase od 21 hodin na televizním kanálu ČT1). Správce daně byl povinen respektovat vůli smluvních stran a nebyl tedy kompetentní určit, jakou konkrétní službu si žalobkyně vybere, v jakém rozsahu a kvalitě, jaké dodavatele má oslovit a s kým uzavře smlouvu.

7. Cenu za reklamní vysílání označenou správcem daně ve zprávě o daňové kontrole jako „namátkovou cenu“ nepřevyšující cca 292.000 Kč nelze podle žaloby považovat za cenu, která by mohla být reálně sjednána v běžných obchodních vztazích. Pro účely kalkulace „namátkové ceny“ správce daně použil ceny za služby, které nejsou s poskytnutou službou srovnatelné zejména rozsahem, neboť vychází pouze z ceny vysílacího času a výroby spotu, zcela však opomíjí zpracování dokumentace včetně vyhodnocení akce a zejména cenu za komplexní servis a řízení reklamní zakázky. Cenu za výrobu sponzorských vzkazů stanoví

správce daně ve výši skutečně účtované společností SAWAGO s.r.o. dodavateli žalobkyně společnosti KV. Pokud žalovaný konstatuje, že došlo k vytvoření řetězce za účelem daňového podvodu, nelze při stanovení obvyklé ceny vycházet ze skutečně

účtovaných cen mezi jednotlivými subjekty zúčastněnými na tomto řetězci. V úvahu pak správce daně nebere ani místo poskytnutí služby. Obvyklou cenu na neregulovaném trhu přitom

nelze stanovit jako jednu pevnou částku, ale jako interval nejčastěji realizovaných cen (8 Afs

80/2007-5) a v daňovém řízení pak použít cenu v rámci intervalu, která je pro daňový subjekt

nejpříznivější. Postup zvolený správcem daně při stanovení ceny sjednané v běžných obchodních vztazích založený na individuální nákladové kalkulaci vybraných položek u dodavatele služby nevedl ke spolehlivému a objektivnímu závěru. I kdyby bylo možné stanovit tržní cenu na základě takovéto nákladové kalkulace, bylo by nezbytné

vycházet nejen z hodnoty subdodávek nakoupených od externích dodavatelů, ale vyčíslit také

vlastní náklady finálního dodavatele (osobní náklady, správní a odbytová režie apod.) a jeho

zisk, neboť se jedná o podnikatelský subjekt. Za základ pro určení ceny sjednané v běžných

obchodních vztazích za obdobných podmínek tedy žalobkyně považuje ceny skutečně účtované reklamními agenturami v daném období srovnatelným koncovým zákazníkům v předmětném regionu za služby obdobné kvality a rozsahu. I kdyby bylo možné aplikovat na obchodní vztahy žalobkyně uzavřené se společností KV ustanovení § 36a ZDPH, nelze považovat cenu stanovenou správcem daně za cenu, která by byla sjednána v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek a současně nárok na odpočet zcela vyloučit namísto jeho snížení na hodnotu zjištěnou z ceny obvyklé bez daně jako základu daně. Přestože žalovaný dospěl po provedeném dokazování k závěru, že byly splněny hmotněprávní a formální podmínky nároku na odpočet daně, tj. přijaté plnění bylo opravdu uskutečněno a bylo použito pro účely uskutečňování zdanitelných plnění, nepřiznal žalobkyni ani částečný nárok na odpočet daně.

8. Žalobkyně shrnula, že skutečnosti, které vyvolávají pochybnosti ohledně spolehlivosti KV a svědčí o existenci daňového podvodu, nastaly však až v době po uskutečnění zdanitelného plnění (včetně citovaných analýz uveřejněných ve veřejné síti internet) a byly v rozhodující míře získány správcem daně v rámci neveřejného daňového řízení. Tyto informace žalobkyně k dispozici neměla ani mít nemohla a o existenci případného daňového podvodu tedy nevěděla ani vědět nemohla. Přijetí jakýchkoli myslitelných, nikoli pouze přiměřených, opatření by žalobkyni tyto informace neumožnilo získat, resp. predikovat v okamžiku uzavření smlouvy a přijetí zdanitelného plnění. S těmito důvody uplatněnými v odvolání se v rozporu s § 116 daňového řádu žalovaný nevypořádal a pouze se omezil na opakované konstatování skutečností, které byly již dříve uvedeny ve zprávě o daňové kontrole.
9. Důkazní břemeno prokázání účasti daňového subjektu na daňovém podvodu leželo na správci

daně a splněno nebylo. Žalovaný ve svém rozhodnutí nevycházel ze skutečného obsahu právního jednání a nevypořádal se se všemi námitkami žalobkyně.

10. Žalobkyně navrhl, aby soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

III.

Vyjádření žalovaného k žalobě

11. Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že předmětem řešeného sporu je posouzení, zda žalobkyně uplatnila nárok na odpočet daně z plnění přijatého od společnosti KV oprávněně, resp. otázka, zda předmětná transakce byla zasažena podvodem na dani a zda o tomto podvodu žalobkyně věděla nebo alespoň vědět měla a mohla a zda tedy lze žalobkyni odeprít nárok na odpočet této daně z důvodu účasti na podvodu na dani.
12. Žalovaný s odkazem na odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedl, že existuje dostatek objektivních okolností obchodní spolupráce mezi dodavatelem a žalobkyní svědčících o tom, že žalobkyně o podvodu na dani buď věděla, nebo alespoň vědět mohla a měla. Tyto objektivní okolnosti spočívají buď přímo v jednání žalobkyně, nebo představují nestandardní průběh jeho obchodní spolupráce s dodavatelem, který by v obezřetném daňovém subjektu vzbudil podezření o serióznosti jeho obchodního partnera a potažmo pochybnosti o tom, zda se účastí na takovém obchodu nezapojí do podvodu na dani. Z veřejně dostupné sbírky listin obchodního rejstříku je patrné, že společnost KV nezveřejnila ve sbírce listin žádnou účetní závěrku, čímž porušila ustanovení § 21a zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o účetnictví“), přičemž tato skutečnost sama o sobě indikuje, že se nejedná o seriózního partnera. Společnost KV byla dne 10. 9. 2018 zrušena s likvidací a dne 2. 11. 2016 byla této společnosti zrušena registrace k dani. Společnost PPS měla jako sídlo zapsané virtuální sídlo a od svého vzniku nezveřejnila ve sbírce listin žádnou účetní závěrku. Společnost PPS měla platnou registraci k dani do dne 4. 1. 2011 a znovu jí byla obnovena až dne 1. 7. 2013 a ode dne 1. 4. 2017 se stala nespolehlivým plátcem. Společnost PPS byla dne 14. 2. 2018 zrušena s likvidací. Společnosti KV a PPS byly přitom v roce 2013 personálně propojeny, a to prostřednictvím paní Petry Černické, která byla v roce 2013 jednatelkou v obou společnostech. Uvedené skutečnosti (shodně bylo uvedeno rovněž v bodech [50] až [51] napadeného rozhodnutí) ve svém souhrnu tvoří významnou indicii svědčící o tom, že obchodování v předmětném řetězci bylo zatíženo podvodem na dani, neboť společnosti KV a PPS figurující v předmětném řetězci nevykazují znaky běžných podnikatelských subjektů, vykonávajících obchodní činnost za účelem dosažení ekonomického zisku, ale naopak vykazují znaky společností zapojených do obchodních řetězců zatížených podvodným jednáním. Uvedené skutečnosti ve svém souhrnu vypovídají o tom, že předmětné obchodní transakce nejsou standardními obchody, jejichž účelem je dosažení ekonomického zisku z podnikání, ale naopak indikují, že jsou zasaženy podvodem na dani. Z veřejně dostupného obchodního rejstříku je zřejmé, že společnost KV nezveřejnila ve sbírce listin žádnou účetní závěrku, čímž porušila ustanovení § 21a

účetnictví, přičemž tuto skutečnost žalovaný uvedl i v napadeném rozhodnutí v bodu[50]. Žalovaný v uvedeném bodu napadeného rozhodnutí odkázal na odborné články, které se zabírají rizikovostí společností nezveřejňujících účetní závěrky, ze kterých je zřetelné, že tato skutečnost je indikací neserióznosti obchodního partnera. Z uvedeného je zřejmé, že z veřejně dostupných informací bylo evidentní, že společnost KV porušuje své zákonné povinnosti, což je náznakem její neserióznosti. Skutečnosti, které nastaly později, než zdanitelné plnění proběhlo, nebyly dány k tíži žalobkyni v rámci objektivních skutečností. Skutečnost, že dotčené společnosti nebyly v rozhodné době vedené ve veřejném rejstříku jako nespolehlivý plátce, ani že žalobkyně nemá přístup k daňové evidenci uvedených subjektů, žalobkyni žalovaný jakkoliv *nepřičetl* ani od ní nepožadoval. Rozhodnou je zde pouze skutečnost, že žalobkyně měla indicie o neserióznosti společnosti KV, které nasvědčovaly tomu, že obchodování s touto společností *nemusí být v pořádku*, přičemž tohoto nedbala. Žalobkyni byly známy skutečnosti, které v ní měly vzbudit pochybnosti o serióznosti jejího obchodního partnera.

13. Žalovaný nezpochybnil fakticitu předmětné poskytnuté služby ani uzavření smlouvy a její realizaci. Formální i hmotněprávní podmínky pro vznik nároku na odpočet daně z předmětného plnění byly splněny. V daném případě ovšem bylo shledáno, že předmětné plnění bylo zasaženo podvodem na dani a žalobkyně věděla, resp. vědět měla a mohla, že je součástí řetězce zatíženého podvodným jednáním. Objektivní skutečnosti představující logický soubor nepřímých důkazů prokazujících, že předmětné plnění přijaté žalobkyní bylo součástí podvodu na dani, na základě kterých žalobkyně o podvodu na dani věděla, nebo vědět měla a mohla, uvedl správce daně na stranách 23 až 25 zprávy a kontrole a v napadeném rozhodnutí v bodech [55] až [57] a žalovaný na ně odkázal. Žalobkyně přistupovala liknavě ke skutečnostem, které naznačovaly neserióznost jeho dodavatele KV. Lze konstatovat, že po žalobkyni bylo možné požadovat, aby činila preventivní opatření ve vztahu ke své případné účasti na podvodném jednání. Co se týče množství, formy a obsahu opatření, která by měl daňový subjekt přijmout, žalovaný konstatuje, že s ohledem na objektivní okolnosti bylo možno po žalobkyni požadovat zvýšenou obezřetnost. Žalobkyně v rámci přijetí rozumných opatření, která měla zabránit jeho účasti na daňovém podvodu, provedla pouze ověření v rámci zápisu svého dodavatele v obchodním rejstříku a prověřila jeho registraci k dani, úhrada daňového dokladu byla provedena bezhotovostně a byla předložena smlouva o obstarání reklamy, která však byla žalovaným vyhodnocena jako nestandardní (viz body [56] až [58] napadeného rozhodnutí). Ani ověření v obchodním rejstříku žalobkyně neprovedla důsledně, pokud nezjistila, že společnost KV nezakládala do sbírky listin účetní závěrky (viz bod [50]), nebo k této skutečnosti nepřihlédla. Žalobkyně jakkoli nezjišťovala nabídky jiných společností na poskytnutí obdobného plnění (které bylo cenově zjevně výrazně nadhodnocené), ani jiným způsobem toto neprověřovala či neposuzovala, a to i navzdory tomu, že uzavřená smlouva obsahovala nestandardní až nesmyslné podmínky. Žalobkyně nerealizovala ani základní průzkum trhu nebo ověření obchodního partnera či poskytované služby, což by bylo žádoucí s ohledem na požadavek péče řádného hospodáře

(ohledně průzkumu trhu blíže body [60] až [63] napadeného rozhodnutí). Počinání žalobkyně nelze považovat za důkaz osvědčující, že žalobkyně přijala dostatečně účinná preventivní

opatření, kterými by byla schopna reálně eliminovat rizika účasti na obchodní transakci stížené podvodem na dani. Dle uvedeného se proto žalobkyně rozhodně nemůže vyvázat z toho, že o daňovém podvodu věděla, nebo vědět měla a mohla. Námitka, že nezveřejnění účetní závěrky ve sbírce listin nebyl v roce 2013 *natolik výjimečný jev*, je pro toto řízení irelevantní, protože každý subjekt je povinen plnit si své zákonné povinnosti a za tyto rovněž odpovídá, přičemž argumentace a odvolávání se na neplnění povinností jinými subjekty je zcela absurdní. Žalovaný v napadeném rozhodnutí (viz body [68] až [72]) podrobně rozebral, že žalobkyně nepřijala přiměřená opatření k eliminaci rizik a účasti na podvodu na dani, a nebyla tedy v předmětných obchodních případech dostatečně obezřetná a nemůže se tak dovolávat dobré víry v těchto obchodních případech. Žalovaná odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 399/2017-60 ze dne 9. 8. 2018.

14. Žalovaný se v napadeném rozhodnutí posouzením předmětné smlouvy detailně zabíral v bodech [56] až [58], ve zprávě o kontrole byla tato posouzena na stranách 30 až 32, přičemž tato byla shledána jako nestandardní. Pokud žalobkyně namítala komplexní rozsah sjednaných služeb, pak tyto údajně sjednané služby neodpovídají znění předmětné smlouvy.

Posouzení poskytnutých služeb společností KV a možností ze strany České televize není irelevantní, přičemž žalobkyni rovněž nic nebránilo oslovit jiné poskytovatele

reklamních služeb s požadavkem o zaslání nabídek za účelem zjištění obvyklých podmínek pro poptávané služby.

15. Z předmětné smlouvy o obstarání reklamy vyplývá, že žalobkyně měla být informována o podstatných okolnostech, které mohou ovlivnit její rozhodování. Mezi tyto

okolnosti je možné zařadit i skutečnost, že dohodnuté plnění neposkytne přímo dodavatel, ale bude provedeno subdodavatelem (v tomto případě PPS, která byla v té době personálně propojená s KV), což vedlo k několikanásobnému zvýšení ceny (viz bod [63] napadeného rozhodnutí). O této skutečnosti žalobkyně nebyla ze strany společnosti KV informována, čímž došlo k porušení této smlouvy. Žalovaný přitom již v napadeném rozhodnutí uvedl, že ani on ani správce daně žalobkyni nevytýkají, že se o společnost PPS nezajímala, ani že ji společnost KV o těchto skutečnostech neinformovala, informace o této společnosti jsou v napadeném rozhodnutí uvedeny kvůli posouzení podvodného jednání v řetězci.

16. Žalobkyně v daném případě jednala v rozporu se zásadou opatrnosti a obezřetnosti a žalovaný od ní nikdy nepožadoval *přístup profesionála*. K péči řádného hospodáře a k základnímu

podnikatelskému přístupu patří alespoň zběžné prověření jak dodavatele služeb, tak obsahu

poskytovaného plnění s porovnáním jiných nabídek na trhu. Právě proto, že v tomto odvětví

se žalobkyně běžně nepohybuje, bylo na místě investovat alespoň základní časovou dotaci do

prověření investice ve výši 1 210 000 Kč. V tomto případě by bylo vhodné dbát zvýšené opatrnosti a prověřit svého obchodního partnera. Žalobkyně přitom nepřijala taková

opatření,
 která po ní s ohledem na finanční objem posuzované transakce bylo lze rozumně vyžadovat. Z judikatury SDEU vyplývá, že není v rozporu s unijním právem požadovat po daňových subjektech, které si nárokují odpočet daně, aby přijaly veškerá opatření, která mohou být po nich s ohledem na konkrétní okolnosti daného případu rozumně požadována, aby tak zajistily svou neúčast na daňovém podvodu. Po daňových subjektech je tak požadována určitá obezřetnost a opatrnost v obchodních vztazích, na základě kterých je pak možné hodnotit, zda daňový subjekt jednal v dobré víře, či nikoliv. Žalovaný odkázal na rozsudek SDEU ze dne 21. 6. 2012 ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11 Mahagében a Péter Dávid a rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 103/2009 - 232 ze dne 3. 2. 2010 a č. j. 9 Afs 73/2008-162 ze dne 22. 1. 2009. Pokud jde o námitku nereálnosti ceny 292 000 Kč, správce daně ji vypořádal na stranách 34 až 35 zprávy o kontrole. Žalovaný k tomu uvedl, že tato namátková cena byla stanovena řádně, a to u jiných poskytovatelů uvedeného plnění za obdobné poskytnuté plnění. Obvyklou cenu nelze určit jako jednu pevnou částku, ale je potřeba použít interval rozpětí cen. Bez rozpětí je možné obvyklou cenu stanovit v případech, kdy se hodnotí konkrétní věc nebo služba.

17. Vzhledem ke skutečnosti, že bylo prokázáno, že zdanitelné plnění bylo zasaženo podvodem (viz body [47] až [54] napadeného rozhodnutí), o čemž žalobkyně vědět mohla a měla (viz bod [67] napadeného rozhodnutí), došlo k uplatnění nároku na odpočet daně v rozporu se smyslem a účelem Směrnice Rady č. 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006, o společném systému daně (dále jen „*směrnice*“), a nemohl tak být uznán nárok na odpočet daně, a to z celé částky. Žalobkyni tak byl odmítnut nárok na odpočet daně jako celku. Žalovaný odkázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Afs 53/2016 – 55, a ze dne 9. 8. 2018, č. j. 2 Afs 399/2017 – 60 a na rozsudek SDEU ze dne 6. 7. 2006, ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 Axel Kittel a Recolta Recycling SPRL, bod 56 a 61. Smyslem odepření nároku na odpočet daně je ochrana systému daně, neboť riziko odepření nároku na odpočet daně má jednak daňovým subjektům zabránit v účasti na podvodu na dani a jednak se jedná o ochranu těch daňových subjektů, které daň řádně odvádějí (a kteří by byly znevýhodňováni oproti spolupachatelům podvodu na dani).
18. Veškeré námitky žalobkyně byly v napadeném rozhodnutí řádně vypořádány a námitka nevypořádání se s odvolacími důvody je nepřijatelná. Jak správce daně, tak i žalovaný v napadeném rozhodnutí prokázal existenci podvodu na dani a skutečnost, že žalobkyně o uvedeném podvodu na dani s ohledem na zjištěné objektivní okolnosti věděla nebo vědět mohla a měla, přičemž nepřijala taková opatření, kterými by své účasti na daňovém podvodu předešla. Na základě posouzení předmětné obchodní transakce dospěl žalovaný v napadeném rozhodnutí k závěru, že žalobkyni přijaté zdanitelné plnění bylo zasaženo podvodem (k tomuto viz body [48] až [53] napadeného rozhodnutí). Současně pak bylo na základě objektivních okolností (viz body [56] až [66] napadeného rozhodnutí) ve spojení s absencí

rozumných opatření (viz body [69] až [72] napadeného rozhodnutí) učiněných za účelem prevence účasti na daňovém podvodu prokázáno, že žalobkyně o své účasti v podvodném řetězci vědět mohla a měla.

19. Žalovaný navrhl, aby soud žalobu žalobkyně zamítl.

V.

Posouzení věci soudem

20. Vzhledem k tomu, že žalobkyně i žalovaný souhlasili s rozhodnutím o věci samé bez jednání, rozhodl soud v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. o věci samé bez jednání.
21. 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.

VI.

Rozhodnutí soudu

22. Žaloba je nedůvodná.
23. Předmětem soudního přezkumu bylo posouzení daňových orgánů odpočtu daně žalobkyně za zdaňovací období prosince 2013. Správce daně dospěl k závěru, že zdanitelné plnění přijaté žalobkyní od dodavatele KV na základě daňového dokladu č. K0100197 za obstarání reklamy při příležitosti TV pořadu „*Pelíšky*“ vysílané dne 24. 12. 2013 ve výši základu daně 1 000 000 Kč a daně 210 000 Kč bylo zasaženo podvodem, o kterém žalobkyně věděla nebo měla vědět, aniž by učinila odpovídající preventivní opatření. Dne 30. 6. 2017 vydal správce daně dodatečný platební výměr na daň, kterým žalobkyni doměřil daň ve výši 210 000 Kč a penále.
24. 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 skutečně 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).

25. Při posouzení případu vyšel 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 účastnícími 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.
26. 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. 2 Afs 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 přepravej 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“.

27. Nejvyšší správní soud k rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně ve vztahu k vědomosti daňového subjektu o daňovém podvodu ustáleně judikuje, že daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání a v jiných podáních nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván (§ 92 odst. 3 a 4 daňového řádu). Daňový subjekt dokládá svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně však může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů, přičemž nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsáným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému účetnímu případu, popřípadě aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi (např. rozsudky ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, publikovaný pod č. 1572/2008 ve Sbírce NSS, ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011 - 62 nebo ze dne 14. 12. 2016, č. j. 4 Afs 179/2016 - 60). 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). Správce daně při posuzování vědomosti daňového subjektu o zapojení do daňového podvodu pak hodnotí, zda daňový subjekt přijal při výkonu své činnosti taková opatření, která od něj lze rozumně vyžadovat, aby zajistil, že jeho plnění není součástí daňového podvodu. Povinnost tvrdit a prokázat přijetí adekvátních opatření, respektive dobrou víru v to, že svým jednáním nepřispívá k podvodu na dani, má pak daňový subjekt uplatňující nárok na odpočet daně (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2013, č. j. 5 Afs 83/2012 - 46, a ze dne 28. 1. 2016, č. j. 4 Afs 233/2015 - 47).

28. 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.
29. Daňové orgány zjistily, že sporné zdanitelné plnění sjednané písemnou smlouvou mezi žalobkyní a fakturující KV bylo poskytnuto za cenu 1 000 000 Kč bez daně. Toto plnění pro KV zajišťovala subdodavatelsky PPS, přičemž obě společnosti byly personálně propojeny prostřednictvím totožné jednatelky. ČT poskytla předmětné plnění společnosti vystupující v řetězci za úplaty 28 000 Kč bez daně (pětinový podíl z celkové úplaty 140 000 Kč). Tyto skutkové závěry daňových orgánů nebyly žalobkyní sporovány.
30. 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).
31. Daňové orgány dovodily závěr o porušení zásady daňové neutrality ze skutečností popsanych v bodě 49 napadeného rozhodnutí. Jde o následující skutečnosti: Cena plnění sjednaná ze strany ČT na počátku řetězce byla výrazně nižší než cena fakturovaná žalobkyní na konci řetězce. KV sice podala v rozhodném období přiznání k dani, avšak s nízkou výší daňové povinnosti a je dlužníkem daně. KV nepředložila žádné daňové doklady, byla nesoučinná a nekontaktní. Funkce jednatelky KV zanikla ke dni 30. 10. 2014 poté, co u této firmy byla zahájena daňová kontrola, a KV od té doby (resp. 1. 11. 2014) nemá jednatele a její společník má bydliště na podatelně obecního úřadu. Popsané skutečnosti vedly daňové orgány k závěru o podvodném řetězci, když firma KV vystupovala v podvodném řetězci jako buffer. V řetězci byla tedy identifikovaná chybějící daň u KV a čerpání daně u žalobkyně. Soud tento závěr daňových orgánů zcela aprobuje.

32. Daňové orgány dovodily závěr o nestandardních okolnostech obchodu ze skutečností popsanych v bodech 50 až 53 napadeného rozhodnutí. Jde o následující skutečnosti: KV nezveřejnila ve sbírce listin žádnou účetní závěrku, což svědčí o její rizikovosti. Dne 2. 11. 2016 byla firmě KV zrušena registrace k dani. KV vstoupila do likvidace dne 10. 9. 2018. PPS má virtuální sídlo a nezveřejnila ve sbírce listin žádnou účetní závěrku. Firma PPS vstoupila do likvidace dne 14. 2. 2018. PPS bylo registrováno k dani do 4. 1. 2011 a od 1. 7. 2013, přičemž ode dne 1. 4. 2017 se stala nespolehlivým plátcem. KV a PPS byly personálně propojeny v roce 2013 totožnou jednatelkou. Popsané skutečnosti ve svém souhrnu vedly daňové orgány k závěru o nestandardním charakteru obchodu a i s tímto závěrem daňových orgánů soud souhlasí.
33. 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 po prostudování napadeného rozhodnutí a daňového spisu, že daňové orgány své důkazní břemeno jednoznačně unesly (viz body 55 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.
34. Především šlo o to, že žalobkyně s KV uzavřela zcela nestandardní smlouvu. Neobvyklost okolností uzavření smlouvy spočívala v tom, že KV vystavilo sporný daňový doklad v den uzavření smlouvy (2. 12. 2013) se splatností před poskytnutím plnění, přestože k plnění dle smlouvy mělo dojít až dne 24. 12. 2013. Ve smlouvě není sjednán rozsah ani délka sjednané reklamy a doba splnění reklamy byla sjednána na celý kalendářní rok 2013. Sjednaná cena 1 000 000 Kč splatná do 16. 12. 2013 nebyla ve smlouvě nijak kalkulována.
35. Dále 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, což nelze odůvodnit ani tvrzenou časovou vytížeností žalobkyně a ani tvrzeným rozhodnutím žalobkyně spolehnout se na zajištění kompletního servisu jednou reklamní firmou (KV). V případě značně vysoké ceny reklamy bylo na žalobkyni, aby si jednoduše a nikoli časově náročně na trhu ověřila, zda je nabízená výše plnění rámcově odpovídající. Pokud žalobkyně tvrdila, že se v neurčené delší minulosti neúspěšně pokoušela o kontrakt s ČT, toto neprokázala. Popsaný lehkový postup žalobkyně nebyl přiměřený vynaložené ceně plnění, přičemž ho nelze vyvrátit tvrzením žalobkyně, že z předchozí činnosti znala zástupce firmy KV.
36. Daňové orgány zjistily, že obvyklá cena umístění reklamy (sponzorského vzkazu) v daném místě a čase činila 280 000 Kč bez daně, přičemž výroba a dodání sponzorského vzkazu byla vyúčtována firmě KV za cenu 12 000 Kč bez daně. Obvyklá cena sporného plnění činila tedy 292 000 Kč bez daně, což činí více než 3,4 násobek ceny účtované žalobkyni. Obchodem žalobkyně tedy byla ujednána násobně vyšší cena, než byla v místě a čase obvyklá.
37. Nedbalost žalobkyně prokazuje i to, že přes nahlédnutí do obchodního rejstříku nezjistila, že KV nezakládá účetní závěrky do obchodního rejstříku.
38. Daňové orgány tak dospěly ke správnému závěru, že po žalobkyni bylo možno požadovat zvýšenou obezřetnost. Žalobkyně nejednala s dostatečnou obezřetností.
39. Při posouzení otázky, zda žalobkyně věděla nebo měla vědět, že se svým obchodem

účastní plnění, které je součástí podvodu na dni, soud dospěl ke stejnému závěru jako daňové orgány, tj. k závěru, že tomu tak bylo. V posuzované věci byly zjištěny výše popsané objektivní okolnosti svědčící pro závěr, že žalobkyně měla vědět, že se nákupem předmětné reklamy účastní podvodu.

40. Soud přisvědčil žalovanému, že popsané okolnosti měly u žalobkyně vyvolat přinejmenším podezření, zda se přijetím dotčeného plnění nebude podílet na daňovém podvodu. 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 ujištění 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.
41. Zjištěné okolnosti ve svém souhrnu tedy prokazují závěr, že žalobkyně si možnosti účasti na podvodném jednání společnosti KV přinejmenším měla být vědoma. Každý důkaz zajištěný ve správním 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 dostačujícím 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).
42. Lze shrnout, že v daném případě, kdy existují indicie, že došlo k nesrovnalosti nebo podvodu, bylo možné po žalobkyni rozumně požadovat, aby přijala opatření, která by zajistila, že se přijetím dotčeného plnění nebude podílet na daňovém podvodu. Za takové opatření nelze považovat jednání žalobkyně, která ověřila zápis KV v obchodním rejstříku a obsah registru nespolehlivých plátců daně. Žalobkyně přijetí žádných jiných opatření netvrdila, a tím méně prokázala.
43. Soud uzavírá, 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.
44. 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. Výchozí 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).

45. Na základě shora uvedeného proto lze shrnout, že cena služby a způsob jejího sjednání, jež se vymykají běžným standardům, představují v projednávané věci jasnou indicii nasvědčující tomu, že žalobkyně měla vědět, že se svou ekonomickou aktivitou účastní podvodu na dani. Okolnosti posuzované věci ve svém souhrnu jasně ukazují, že žalobkyně dobrou víru osvědčit nemůže. Jinými slovy, s ohledem na okolnosti zjištěné a prokázané správními orgány žalobkyně nemůže úspěšně tvrdit, že o daňovém podvodu nevěděla nebo nemohla vědět. V posuzované věci se tedy neuplatní smysl judikatury Soudního dvora Evropské unie, kterým je ochrana subjektivní práv a legitimního očekávání daňových subjektů, které si nejsou a nemohou být vědomy daňového podvodu, a jednají s veškerou rozumnou opatrností, aby se nestaly součástí takového daňového podvodu (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 Afs 15/2008 – 100).
46. Pokud jde o konkrétní žalobní argumentaci, pak žalobkyně uvedla, že společnosti KV a PPS byly nespolehlivými plátcí daně již v okamžiku poskytnutí sporného zdanitelného plnění s tím, že nesoulad registru nespolehlivých plátců daně se skutečností nelze přičítat žalobkyni k tíži. Tato námitka je mimoběžná, protože skutečnost, že firma KV jako smluvní partner žalobkyně nebyla k okamžiku uzavření obchodu vedena v registru nespolehlivých plátců daně, nebyla sporná a na posouzení vědomosti o účasti na daňovém podvodu neměla podle odůvodnění napadeného rozhodnutí vliv. Soud v žádném případě nezpochybňuje vhodnost prověrky dodavatele ve veřejných rejstřících, jedná se však o základní krok, který sám o sobě nemůže být dostačujícím (a to zvláště v projednávané věci, v níž byly dány zřejmé nestandardnosti v celém průběhu transakce).
47. Pokud žalobkyně argumentovala tím, že uzavřela s KV písemnou smlouvu, že jí plnila bezhotovostně, že poskytnuté plnění zkontrolovala, že obchod uzavřela se subjektem KV, jehož zástupce delší dobu znala, a měla s firmou KV dobré zkušenosti a že poskytnuté plnění mělo na podnikání žalobkyně pozitivní vliv, pak z odůvodnění napadeného rozhodnutí je zřejmé, že uzavření smlouvy a poskytnutí plnění na smlouvu nebylo žalovanou nikterak sporováno. Fakt, že žalobkyně znala zástupce firmy KV a že reklamní služby firmy KV měly na podnikání žalobkyně pozitivní vliv, nebyl sporován, avšak je pro přijetí závěru o účasti na daňovém podvodu irelevantní.
48. Posouzení, že žalobkyně nejméně měla vědět, že se svým obchodem účastní na daňovém podvodu a že nepřijala veškerá preventivní opatření, která tomu mohla zabránit, se opírá, jak je výše podrobně vyloženo, nejen o neobvyklou cenu plnění a nestandardní obsah smlouvy, ale i o skutečnost, že žalobkyně nevyvinula žádnou aktivitu, i přes značnou cenu plnění v poměrech ostatních finančních obchodů žalobkyně, ke zjištění, zda a za kolik by mohla službu zajistit od jiného dodavatele. Skutečnost, že takové kroky, v podnikání naprosto obvyklé, žalobkyně neučinila s odkazem na známost se zástupcem firmy KV, svědčí o tom, že žalobkyně nejednala opatrně ani obezřetně. Žalobkyni nic nebránilo oslovit
jiné
poskytovatele

reklamních služeb s požadavkem o zaslání nabídek za účelem zjištění obvyklých podmínek pro poptávané služby. Argumentace žalobkyně, že se na reklamním trhu nepohybuje, žalobu žalobkyně vyvrací a nikoli podporuje – právě proto je nestandardní a neopatrné, že žalobkyně investici v řádu milionů korun provedla na základě osobní známosti a nijak si neprověřila obvyklost smluvních podmínek. Žalobkyně však nepřijala žádná opatření, která po ní s ohledem na finanční objem posuzované transakce bylo lze rozumně vyžadovat.

49. Odkázala-li žalobkyně na vyjádření Generálního finančního ředitelství ze dne 12. 5. 2017, pak toto uvedené úvahy soudu 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.
50. Namítala-li žalobkyně, že absence účetních závěrek firmy PK a virtuální sídlo neindikuje rizikový subjekt, pak se s touto námitkou (jako se všemi ostatními odvolacími námitkami) žalovaný v napadeném rozhodnutí řádně vypořádal (bod 50). Soud aprobuje závěr žalovaného, že skutečnost, že subjekt protiprávně nezveřejňuje ve sbírce listin účetní závěrky, vede k podezření o rizikovosti takového subjektu. Soud se též ztotožňuje se závěrem žalovaného, že irelevantní je argumentace žalobkyně, že nezveřejňování účetních závěrek v obchodním rejstříku je věc statisticky rozšířená.
51. Pokud žalobkyně namítla, že závěr o vědomosti žalobkyně o daňovém podvodu byl žalovaným založen výhradně na skutečnostech, které žalobkyně nemohla zjistit, nebo které nastaly až po uzavření obchodu, jde o námitku nedůvodnou. Jak je výše uvedeno, žalovaný závěr o vědomém zapojení žalobkyně do řetězce zakládajícího daňový podvod neopřel o žádnou skutečnost, která by nastala po uzavření obchodu. Pokud jde o tvrzení žalobkyně, že skutečnosti odůvodňující posouzení žalovaného nemohla zjistit, pak pomíjí, že je jí kladeno k tíži to, že přes objektivně zjistitelné podezření rizikovosti obchodu nebyla obezřetná a neučinila žádná opatření, která po ní bylo možno rozumně požadovat. „*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).
52. Žalobkyně dále namítla, že žalovaný nepřihlédl k podnikatelskému prostředí, obchodním zkušenostem, znalostem a kapitálu, charakteru a vlastnostem plnění, obchodním, platebním a záručním podmínkám. Tato námitka je nedůvodná, protože podle odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný k těmto skutečnostem přihlédl a věnoval se posouzení podnikatelského prostředí (vč. reklamního), tvrzeným absentujícím zkušenostem žalobkyně na reklamním trhu, charakteristikám sjednaného smluvního plnění i ostatním smluvním podmínkám.
53. Žalobkyně argumentovala, že smlouva obsahuje všechny potřebné údaje a že termín plnění nemohl být garantován, protože vysílací schéma ČT mohlo být změněno. Tato námitka je v rozporu s obsahem smlouvy, kde konkrétní plnění určitým způsobem sjednáno není. Plnění za milionovou úplatu je jistě běžné smluvně specifikovat tak, aby bylo možno namítat vady plnění a jeho nedostatky. Smlouva je koncipována natolik obecně, že v podstatě jakýkoli nárok z vad je vyloučen (plnění je ve smlouvě popsáno jako „reklama“,

aniž je ujednáno, o jaký druh reklamy půjde, jak a kdy v rámci sjednaného pořadu bude odvysílána apod.). Argumentace žalobkyně, že termín plnění nemohl být garantován, protože vysílací schéma ČT mohlo být změněno, žalobu vyvrací, protože prokazuje nestandardnost obchodu, kdy žalobkyně plnila milionovou úplatu za reklamu v neurčeném čase závislém na vysílacím schématu (jinými slovy, vyvrací to argumentaci žalobkyně, že vysoká cena byla sjednána právě proto, že šlo o atraktivní vysílací čas). Uváděla-li žalobkyně, že plnění dle smlouvy nelze ztotožňovat se službou poskytovanou ČT, protože zahrnovalo kromě vysílání i výrobu a dodání podkladů, odborné poradenství, řízení a vyhodnocení reklamní akce a zpracování obrazové a písemné dokumentace o jejím průběhu, pak tyto skutečnosti v daňovém řízení nebyly prokázány a jsou vyvráceny obsahem písemné smlouvy, na níž žalobkyně argumentačně staví.

54. K chybějící kalkulaci žalobkyně uvedla, že její poskytnutí není obvyklé, avšak ani tento argument neobstojí. U takto vysoké (milionové) investici je zcela obvyklé, že se zadavatel zajímá o specifikaci ceny a její složení, protože jen tak může dostát své povinnosti obezřetnosti, aby mohl konkurující nabídky srovnat.
55. Žalobkyni lze přisvědčit, že podle smlouvy firma KV nebyla smlouvou omezena v tom, zda plnění zajistí prostřednictvím subdodavatele. Svou opatrnost a obezřetnost proto žalobkyně měla směřovat na firmu KV, což neučinila. Stejně tak lze přisvědčit tomu, že v daňovém řízení nebylo prokázáno, že žalobkyně věděla o člancích daňového řetězce a jejich daňové kázni, avšak toto není pro posouzení věci rozhodné. Uvedené skutečnosti byly rozhodné toliko pro posouzení podvodného jednání v řetězci, nikoli pro hodnocení vědomosti žalobkyně o účasti na podvodném řetězci.
56. Argumentace, že reklama byla efektivní, je irelevantní. Argumentaci, že podrobné kalkulace reklamních služeb jsou pro žalobkyni nedostupné, nelze přisvědčit, protože před uzavřením obchodu si žalobkyně měla a mohla vyžádat konkurenční nabídky a měla a mohla vyžádat kalkulaci ceny od dodavatele KV, když nic z toho neučinila. Tvrzení žalobkyně, že nebylo možno objednat konkrétní reklamní čas ani komplexní reklamní služby u ČT, zůstalo neprokázáno, jak správně uvedl v napadeném rozhodnutí žalovaný.
57. Cenu 292 000 Kč nepovažuje žalobkyně za obvyklou, protože pomíjí zpracování dokumentace, vyhodnocení akce, komplexní servis a řízení reklamní zakázky, osobní náklady, správní a odbytovou režii, a navíc vychází z ceny sjednané v rámci řetězce. Tuto námitku vypořádal správce daně na straně 34 až 35 zprávy o daňové kontrole a soud se s tím zcela ztotožňuje a odkazuje na ni.
58. Argumentovala-li žalobkyně, že měl být přiznán alespoň nárok na částečný odpočet daně, jde o námitku lichou, protože došlo k uplatnění nároku na odpočet daně v rozporu se smyslem a účelem směrnice, a nemohl tak být uznán nárok na odpočet daně, a to z celé částky. Soud odkazuje na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Afs 53/2016 - 55, a ze dne 9. 8. 2018, č. j. 2 Afs 399/2017 - 60, podle nichž prokázaná vědomá účast na daňovém podvodu vede ke ztrátě celého nároku na odpočet daně.
59. Poslední žalobní námitkou bylo, že se žalovaný nevypořádal s odvolacími námitkami. Ani tato námitka není důvodná, protože nebylo odvolací námitky, kterou by žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí nevypořádal. Jak správce daně, tak i žalovaný v napadeném rozhodnutí prokázal existenci podvodu na dani a skutečnost, že žalobkyně o uvedeném podvodu na dani s ohledem na zjištěné objektivní okolnosti věděla nebo vědět

mohla a měla, přičemž nepřijala taková opatření, kterými by své účasti na daňovém podvodu předešla.

60. 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.

VII.

Náklady řízení

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 3. října 2019

Mgr. Alexandr Krysl v.r.
předseda senátu