



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jaroslava Škopka a soudců JUDr. Veroniky Burianové a JUDr. Ondřeje Szalonnáse ve věci

žalobkyně: **SOT INVENT s. r. o.**, IČ 26408201, sídlem Klest 22, 350 02
Cheb,
zastoupené Ing. Romanem Landgráfem, daňovým poradcem,
sídlem Ke Kačí louži 3, 326 00 Plzeň,

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, IČ 72080043, sídlem Masarykova
427/31, 602 00 Brno,

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 11. 2018, č.j. 51311/18/5300-22441-
711913,

takto:

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

Odůvodnění:

[I] Předmět věci

1. Žalobkyně se domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 11. 2018, č.j. 51311/18/5300-22441-711913 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým bylo zamítnuto její

Shodu s prvopisem potvrzuje H.K.

odvolání proti rozhodnutím Finančního úřadu pro Karlovarský kraj (dále jen „správce daně“ nebo „prvoinstanční správní orgán“) ze dne 25. 9. 2017, č.j. 862356/17/2403-50522-403394, č.j. 862491/17/2403-50522-403394, č.j. 862518/17/2403-50522-403394, č.j. 862539/17/2403-50522-403394, č.j. 862556/17/2403-50522-403394, č.j. 862592/17/2403-50522-403394, č.j. 862619/17/2403-50522-403394, č.j. 862648/17/2403-50522-403394 a č.j. 862747/17/2403-50522-403394 (dále jen souhrnně „dodatečné platební výměry“). Dodatečnými platebními výměry, které byly napadeným rozhodnutím potvrzeny, byla žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období duben, květen a září roku 2013, červen, srpen a listopad roku 2014 a leden, říjen a prosinec roku 2015, a to v souhrnné výši 2 310 000 Kč. Žalobkyni byla zároveň uložena povinnost uhradit daňové penále v souhrnné výši 357 000 Kč. Žalobkyně se dle správce daně účastnila podvodu na DPH a o tomto svém jednání věděla nebo musela vědět.

2. Daňové řízení je upraveno zákonem č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Problematika daně z přidané hodnoty je upravena zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“ nebo „ZDPH“).

[III] Žaloba

3. Žalobkyně předně namítala, že žalovaný neunesl důkazní břemeno stran prokázání toho, že žalobkyně věděla či musela vědět, že byla součástí podvodného řetězce společností, pročez neoprávněně uplatnila nárok na odpočet DPH. K tomuto žalobkyně s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2016, č.j. 6 Afs 252/2016-35, uvedla, že daňový subjekt může co do prokázání své neúčasti na daňovém podvodu zůstat zcela pasivní a není po něm možné vyžadovat prokázání, že se daňového podvodu neúčastnil (tu žalobkyně poukázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 10. 2016, č.j. 6 Afs 170/2016-30). Žalobkyně dále poukázala na tzv. Axel Kittel test a dovodila, že jeho podmínky nebyly naplněny, neboť daňové orgány neprokázaly existenci daňové ztráty. V této souvislosti žalobkyně odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 12. 2015, sp. zn. 9 Afs 163/2015, dle něhož je povinností daňových orgánů postavit na jisto, zda došlo k daňové ztrátě, když nedostačuje, že je pro nekontaktnost určitého daňového subjektu nemožné ověřit, zda splnil svoji daňovou povinnost.
4. Žalobkyně podrobně rekapitulovala jednotlivé okolnosti týkající se jejích dodavatelů (společnosti Light Promotion s.r.o., Program Media s.r.o., Praha P Servis s.r.o. a Ambrouge s.r.o.), z nichž dle žalobkyně nevyplývá, že by ony společnosti nesplnily vlastní daňovou povinnost, pročez jejich jednáním vznikla daňová ztráta. Konkrétně, žalobkyně poukázala na daňovými orgány prezentovanou skutečnost ohledně neadekvátně nízkých daňových přiznání společností Program Media s.r.o., Praha P Servis s.r.o. a Ambrouge s.r.o., kterou považovala za nepřesvědčivou a nepřezkoumatelnou, neboť je nekonkrétní, a správce daně neuvedl žádné důkazy, které by nasvědčovaly takovému tvrzení, když naopak tvrdil, že se mu nepodařilo žádné skutečnosti ověřit.
5. Dle žalobkyně nelze pojem „chybějící daň“ vykládat natolik extenzivně, jak učinil žalovaný, který pod tento pojem podřadil i situaci, kdy se dodavatel stane nekontaktním bez možnosti ověření přiznané daně, přičemž dle žalovaného není rozhodné, zda tento subjekt daň na výstupu přiznal či nepřiznal, či situaci, kdy tento subjekt daň přiznal a uhradil, avšak její výši nelze z důvodu jeho nekontaktnosti daňovými orgány ověřit.

6. Žalobkyně poukázala na doktrínu tzv. jediného možného vysvětlení, přičemž odkázala na rozsudek britského odvolacího soudu *Mobilx Ltd. (In Administration) v. Revenue and Customs Commissioners*, 2010. Pokud měla být žalobkyně zbavena nároku na odpočet DPH z důvodu, že věděla či měla vědět, že její transakce byly spojeny s daňovým podvodem, nestačí prokázat, že o této jejich okolnosti žalobkyně věděla či vědět měla, nýbrž je nutné prokázat, že zde byly právě takové okolnosti předmětné transakce, že jejím jediným racionálním vysvětlením bylo, že transakce je součástí daňového podvodu. Okolnosti uskutečnění zdanitelného plnění ve prospěch žalobkyně v podobě televizní reklamy vysílané v České televizi v hlavním vysílacím čase spočívající v jeho příliš vysoké ceně nemohou dle jejího tvrzení vést k závěru, že jediným rozumným vysvětlením uskutečnění tohoto zdanitelného plnění je spojení transakce s daňovým podvodem. Daňové orgány by se dle žalobkyně měly vyvarovat nahlížení na posuzovanou věc optikou „notorického podvodníka“ či „paranoidního celníka“. Dále žalobkyně konstatovala, že optikou průměrně uvažujícího člověka nelze ze samotné skutečnosti uskutečnění zdanitelného plnění za příliš vysokou cenu dovodit, že jediným důvodem jeho uskutečnění byla existence daňového podvodu, což by dle žalobkyně bylo možné jistě doložit sociologickým průzkumem. Ačkoliv žalobkyně tento argument uvedla již v odvolání, žalovaný se jím v napadeném rozhodnutí vůbec nezabýval.
7. Žalobkyně rovněž argumentovala tím, že žalovaný na ni v rámci tzv. vědomostního testu nezákonně přenesl důkazní břemeno stran prokázání neúčasti žalobkyně na daňovém podvodu. Tento přenos vedl dle žalobkyně k tomu, že namísto povinnosti daňových orgánů prokázat účast daňového subjektu na podvodu na DPH dochází k tomu, že daňový subjekt je povinen prokázat, že vynaložil veškeré rozumně požadovatelné úsilí, aby se součástí takového podvodu nestal. Žalovaný tak dle žalobkyně obrací původní myšlenku Soudního dvora Evropské unie, jejímž hlavním základem bylo dosažení právní jistoty. Ani česká právní úprava nestanovuje, že by byl daňový subjekt povinen pro obhájení svého nároku na odpočet DPH vynakládat jakékoliv úsilí stran ubezpečení se, že se nestal součástí nějakého, byť vzdáleného, daňového podvodu. Proto dle žalobkyně vyznívá absurdně požadavek žalovaného, že podmínkou pro udržení nároku žalobkyně na odpočet DPH bylo, aby jednala s péčí řádného hospodáře. K tomuto okruhu žalobních námitek žalobkyně odkázala na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2016, sp. zn. 6 Afs 147/2016, a ze dne 30. 1. 2018, sp. zn. 5 Afs 60/2017, rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 27. 3. 2018, sp. zn. 22 Af 111/2016, a rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 26. 9. 2018, sp. zn. 9 Af 49/2016.
8. Žalobkyně též namítala, že daňové orgány neoprávněně odmítly vyslechnout v průběhu daňového řízení jejího jednatele jako svědka. Žalovaným odkazovaný rozsudek, o němž opřel závěr o nemožnosti vyslechnout jednatele žalobkyně jako svědka, byl dle žalobkyně nepřesvědčivý. Ustanovení § 96 odst. 1 daňového řádu totiž nevylučuje jakýkoliv statutární orgán z postavení svědka. Jednatel by svou svědeckou výpověď vypovídal o skutečnostech týkající se jiné osoby, a sice právnické osoby odlišné od osoby fyzické.
9. Dle žalobkyně byl porušen i principu proporcionality. Daňové orgány totiž dlouhodobě nečinně přihlížely porušování povinností ze strany dodavatelů žalobkyně v podobě nezakládání účetních závěrek do sbírky listiny obchodního rejstříku, nekomunikace se správcem daně či existence virtuálního sídla. Daňové orgány tak zcela zanedbaly své povinnosti, přičemž pokud by alespoň jejich část splnily, nemohli by tito dodavatelé žalobkyně legálně fungovat na trhu, čímž by se omezila jejich možnost fungovat tak

nestandardně, jak uvádí správce daně. Pokud pak daňové orgány přičetly tento stav k tíži žalobkyně, zásadně porušily princip proporcionality.

10. Konečně pak žalobkyně spatřovala pochybení správce daně v tom, že nevyzval žalobkyni (dle § 145 odst. 2 daňového řádu) k podání dodatečného daňového přiznání před tím, než zahájil daňovou kontrolu. Dle žalobkyně, správce daně disponoval dostatečným množstvím informací pro důvodný předpoklad, že vůči žalobkyni bude doměřena daň, protože ji měl vyzvat k podání dodatečného daňového přiznání.

[III] Vyjádření žalovaného k žalobě

11. Žalovaný ve vyjádření k žalobě nejprve stručně shrnul průběh daňového řízení a stran jednotlivých žalobních bodů nejprve konstatoval, že správci daně nebyly před zahájením daňové kontroly známy žádné konkrétní skutečnosti nasvědčující tomu, že daň bude žalobkyni doměřena. Správce daně provedl s ohledem na to, že žalobkyně vykazala za zdaňovací období říjen roku 2015 vyšší nadměrný odpočet než v předchozích zdaňovacích obdobích, dne 10. 12. 2015, místní šetření, v rámci něhož žalobkyně předložila správci daně daňové doklady vztahující se ke zdaňovacímu období říjen roku 2015. Na základě předmětných daňových dokladů správce daně vyhodnotil, že bude nezbytné prověřit přijatá zdanitelná plnění, která měla charakter reklamních služeb, a to v rámci daňových kontrol, neboť správce daně předpokládal nutnost provedení dokazování za účelem prokázání faktického přijetí předmětných plnění a toho, že tato plnění byla použita v rámci ekonomické činnosti žalobkyně. Ke dni zahájení předmětných daňových kontrol tudíž správce daně neměl povědomí o žádných konkrétních skutečnostech či důkazech, které by nasvědčovaly tomu, že žalobkyni bude daň doměřena, nýbrž pouze o tom, že předmětná přijatá zdanitelná plnění od konkrétních dodavatelů, která měla charakter reklamních služeb, je nezbytné prověřit v rámci daňových kontrol. O absenci konkrétních skutečností nasvědčujících doměření daně žalobkyni svědčí i to, že se správce daně v rámci předmětných daňových kontrol nejprve zabýval tím, zda žalobkyní uplatněné nároky na odpočet DPH vůbec naplňují hmotněprávní a formální podmínky pro uznání nároku na odpočet DPH dle § 72 a § 73 zákona o DPH. Až poté, co žalobkyně prokázala, že tyto podmínky jsou splněny, zabýval se správce daně potenciální existencí daňového podvodu a povědomí žalobkyně o účasti v něm. Stran toho žalovaný odkázal na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, č.j. 1 Afs 183/2014-55, a uzavřel, že v projednávaném případě nedošlo k naplnění hypotézy § 145 odst. 2 daňového řádu, neboť správce daně neměl ke dni zahájení předmětných daňových kontrol k dispozici žádné konkrétní skutečnosti či důkazy, které by nasvědčovaly tomu, že vůči žalobkyni bude daň doměřena, přičemž správci daně nemohlo být ani zřejmé, na základě jakého zákonného ustanovení by k doměření daně mělo dojít. Důvodný předpoklad doměření DPH za předmětná období vyvstal až na základě výsledků dokazování provedeného v rámci předmětných daňových kontrol, z kterého vyplynula rozhodná skutková a právní zjištění.
12. Žalovaný dále konstatoval, že neodvedení daně jedním z článku podvodného řetězce narušující neutralitu DPH je jednou z podmínek, která musí být naplněna pro možnost konstatování existence podvodu na DPH. Jako chybějící daň nelze chápat pouze tu situaci, kdy je daň vyměřena a daňovým subjektem neodvedena. Ve většině případů se totiž daňové orgány setkávají s tím, že skutečnost, zda byla daň z předmětného plnění v řetězci odvedena, nelze ověřit pro nekontaktnost některých článků obchodního řetězce, které jsou označovány jako tzv. *missing traders* (což je dle jejich označení účelem jejich existence), přičemž tato skutečnost musí být také považována za narušení neutrality daně z důvodu

řádného fungování systému DPH a efektivního odhalování podvodů na této dani. Společnosti typu „missing trader“ jsou totiž do struktury daňových podvodů vkládány právě za účelem znemožnění rozkrytí celého řetězce společností. Jejich podstatou působení v podvodném řetězci je zahladit stopy po podvodu na DPH tím, že zmizí ze scény, stanou se pro správce daně nekontaktními, a tak zamezí komplexnímu prošetření daného případu a tím i přesnému vyčíslení úniku na dani. Pokud by nemožnost ověřit řádné stanovení daně vylučovala konstatování podvodu na DPH, stačilo by společností organizujícím podvod na dani, aby do řetězce společností vložily jednu nekontaktní společnost, která nepodá za předmětná zdaňovací období daňová přiznání, a tím by znemožnily postižení jejich podvodného jednání. Dále žalovaný odkázal na body [37] až [41] napadeného rozhodnutí, kde uvedl, na základě jakých skutečností dospěl k závěru, že v daných obchodních řetězcích byla identifikována chybějící daň. Chybějící daň byla v rámci jednotlivých řetězců identifikována vždy u přímého dodavatele žalobkyně, které žalovaný označil za společnosti typu *missing trader*. Ve vztahu ke každému jednotlivému dodavateli žalovaný podrobně popsal, v čem spočívala detekovaná chybějící daň. Společnost Light Promotion s.r.o. nepodávala daňová přiznání a neodváděla DPH, přičemž pro správce daně byla nekontaktní. Společnost Program media s.r.o. neumožnila zahájení daňové kontroly a prověření skutečností vztahujících se k předmětným reklamním službám za předmětná období, pro správce daně byla nekontaktní, přičemž sice podávala daňová přiznání k DPH, ale vykazovanou daňovou povinnost nehradila. Společnost Praha Production Servis s.r.o. byla pro správce daně nekontaktní, a neumožnila tak prověření skutečností vztahujících se k předmětným reklamním službám za předmětná období. Podávala sice daňová přiznání, ale na jejím osobním daňovém účtu byl evidován nedoplatek. Obchodní společnost Ambrouge s.r.o. neumožnila prověření obchodní spolupráce s žalobkyní, přičemž sice podávala daňová přiznání k DPH, ale vykazovanou daňovou povinnost nehradila a na jejím osobním daňovém účtu byl evidován nedoplatek. Dále žalovaný uvedl, že existence podvodu na DPH není konstatována pouze vzhledem k chybějící dani, ale i vzhledem k nestandardnostem v celém řetězci (např. v transakcích jsou služby několikanásobně zdraženy bez jakéhokoliv ekonomického opodstatnění, subjekty v řetězci jsou personálně propojeny, články v řetězci jsou nekontaktní apod.), které ve svém souhrnu prokazují existenci daňového podvodu. V projednávaném případě žalovaný tyto nestandardnosti spatřoval např. v několikanásobném navýšení cen za předmětné reklamní služby, které nebylo nijak ekonomicky opodstatněné, a rovněž ve skutečnosti, že subjekty stojící mezi prvním článkem řetězce (Česká televize) a posledním (žalobkyně) nevykazovaly jakoukoliv činnost, která by představovala přidanou hodnotu.

13. Stran doktríny tzv. jediného rozumného vysvětlení žalovaný uvedl, že ta nebyla v relevantní judikatuře Soudního dvora Evropské Unie ani Nejvyššího správního soudu aplikována. Judikatura Soudního dvora Evropské Unie (rozsudek ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11 M. a P. D.) vymezuje situace, kdy daňový subjekt věděl či vědět měl a mohl o své účasti na podvodu, tak, že jsou v rámci transakcí v posuzovaném řetězci dány určité náznaky vzbuzující podezření, že došlo k nesrovnalostem či podvodu na dani, tj. určité objektivní okolnosti, přičemž vzhledem k těmto objektivním okolnostem daňový subjekt o své účasti minimálně vědět měl a mohl. Postačí tedy, pokud jsou dány okolnosti, které vzbuzují podezření, že došlo k podvodu na dani či naznačují nesrovnalosti, a které měly toto podezření vzbudit i v daňovém subjektu, přičemž v závislosti na daných objektivních okolnostech bylo na daňovém subjektu, aby vyvinul aktivitu k důslednému ověření a analýze svých obchodních partnerů. Obdobně se k dané otázce staví i Nejvyšší

správní soud ve své konstantní judikatuře (např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 12. 2017, sp. zn. 4 Afs 208/2017, ze dne 20. 5. 2015, sp. zn. 3 Afs 136/2014 či ze dne 25. 6. 2015, sp. zn. 6 Afs 130/2014).

14. Ohledně vědomostního testu provedeného v souzené věci žalovaný odkázal na body [43] až [63] napadeného rozhodnutí a dále uvedl, že iracionálně navýšená cena za plnění nebyla jedinou identifikovanou objektivní okolností, jak se snažila navodit žalobkyně. Žalovaný poukázal i na způsob komunikace žalobkyně s dodavateli a uzavírání příslušných smluv (body [46] až [49] napadeného rozhodnutí) a způsob výběru obchodních partnerů žalobkyně (body [50] a [51] napadeného rozhodnutí).
15. Ve vztahu k namítanému přenesení důkazního břemene žalovaný uvedl, že ve vztahu k účasti daňového subjektu na podvodu na DPH nelze důkazní břemeno přenést na daňový subjekt. V nyní posuzované věci bylo proto rozhodnou otázkou pouze to, zda správce daně a žalovaný unesli své důkazní břemeno ve vztahu k prokázání daných objektivních okolností. Žalovaný měl za to, že v rámci vědomostního testu (body [43] až [63] napadeného rozhodnutí) identifikoval objektivní okolnosti, které prokazují, že žalobkyně o své účasti na podvodu věděla či minimálně vědět měla a mohla, přičemž nepřijala taková opatření, která by její účasti na podvodu zabránila.
16. Žalovaný setrval na svém závěru prezentovaném v bodě [80] napadeného rozhodnutí, že člena statutárního orgánu daňového subjektu nelze v daňovém řízení vyslechnout jako svědka, týká-li se výslech období, kdy vykonával svoji funkci. Žalovaný k tomu odkázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 9. 2017, sp. zn. 6 Afs 237/2017, ze dne 27. 11. 2013, sp. zn. 8 Afs 31/2013, či ze dne 26. 1. 2011, sp. zn. 5 Afs 6/2010.
17. Stran namítaného porušení principu proporcionality žalovaný připomněl, že totožnou odvolací námitku vypořádal v bodech [69] až [71] napadeného rozhodnutí. Dále uvedl, že uplatnění nároku na odpočet daně je právem, nikoliv povinností daňového subjektu. Pokud toto právo hodlá daňový subjekt uplatnit, je na něm, aby si zajistil důkazní prostředky, kterými bude s to prokázat naplnění hmotněprávních a formálních podmínek pro uznání nároku na odpočet dle § 72 a § 73 zákona o DPH. Stejně tak je na daňovém subjektu, aby přijal opatření, kterými zabránil své účasti na podvodu na dani, pokud jsou dány okolnosti transakce vzbuzující podezření o možném podvodu na dani z přidané hodnoty. Podvodné řetězce jsou konstruovány právě tak, aby správci daně znemožnily či ztížily jejich rozkrytí. Dle žalovaného tudíž žalobkyni nepřisluší, aby svou odpovědnost za účast na podvodu na dani (a s tím spojený následek odeprání nároku na odpočet) přenášela na správce daně s poukazem na to, že správce daně spáchání podvodu nezabránil.

[IV] Replika žalobkyně

18. Žalobkyně v replice k vyjádření žalovaného uvedla, s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 8. 2018, č.j. 7 Afs 229/2018-29, že pro vydání výzvy k podání dodatečného daňového přiznání není nutné, aby měl správce daně naprostou jistotu, že daň bude doměřena, nebo dokonce věděl, v jaké výši se tak stane. Postačuje totiž, pokud lze doměření daně toliko předpokládat. Správce daně mohl dle žalobkyně předpokládat doměření daně vůči ní s ohledem na veřejně dostupný ceník České televize, o nějž opřel své navazující závěry o nepřiměřenosti cen za reklamu.
19. Dále, dílčí skutkové okolnosti týkající se jednotlivých (sub)dodavatelů žalobkyně nejsou relevantní pro dovození vědomosti žalobkyně o její účasti na daňovém podvodu.

Nekontaktnost jednotlivých (sub)dodavatelů se týkala jiných období, než kterých se týkala daňová kontrola, daňové orgány neprezentovaly žádnou přezkoumatelnou úvahu, proč neumožnění zahájení daňové kontroly u některých z nich vede k prokázání účasti žalobkyně na daňovém podvodu, ze skutečnosti, že některé z těchto nehradí daň, dle žalobkyně též nelze dovodit žádný pro věc relevantní závěr. Ani využívání virtuálních sídel některými ze (sub)dodavatelů nemusí budit podezření, pokud není spojeno s dalšími indiciemi (zde žalobkyně odkázala na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 6. 2017, č.j. 3 Afs 161/2016-51, ze dne 31. 7. 2018, č.j. 5 Afs 252/2017-31, či ze dne 16. 8. 2018, č.j. 9 Afs 216/2018-47). Skutečnost, že společnost sídlí na virtuálním sídle, neznamena, že se účastní daňového podvodu.

20. Ve vztahu k přenesení důkazního břemene žalobkyně odkázala na žalobní argumentaci. K neprovedení důkazu svědeckou výpovědí jednatele žalobkyně uvedla, že žalovaným citovaná judikatura se vztahuje k době před účinností nového občanského zákoníku a zákona o obchodních korporacích. Dle této právní úpravy musí být právnická osoba vždy zastupována svým statutárním orgánem nebo zmocněncem, neboť nemá způsobilost samostatně právně jednat. Analogická aplikace § 126a ve spojení s § 131 občanského soudního řádu je dle žalobkyně s ohledem na zásadu enumerativnosti veřejnoprávních pretenzí nepřípustná, a zároveň daňový řád obsahuje specificky postavení svědka v daňovém řízení. Dále žalobkyně uvedla, že pokud bylo možné prokázat rozhodující skutečnosti jediné výsledkem jednatele žalobkyně jako svědka a ten nebyl proveden, došlo k zásahu do žalobkyni garantovaného práva na spravedlivý proces, zvláště když platí, že právě absence tohoto důkazu vede žalovaného k závěru s negativními důsledky (doměření daně) pro žalobkyni.
21. Stran porušení principu proporcionality žalobkyně uvedla, že při výběru svých dodavatelů postupuje obezřetně a prověřuje je prostřednictvím veřejných rejstříků. Dodavatelé žalobkyně však žádné nestandardní znaky nevykazovali. Dále žalobkyně odkázala na postup Generálního finančního ředitelství prezentovaný v tiskové zprávě ze dne 15. 5. 2017 (dostupné na <http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/promedia/nepresnosti-v-mediich/2017/financni-sprava-proveruje-svedodavatele-8463>) a uvedla, že v této věci postupovala zcela shodně. Závěrem pak žalobkyně uvedla, že napadené rozhodnutí považuje nepřezkoumatelné a nesrozumitelné, neboť v napadených rozhodnutích absentuje určení, které skutečnosti správce daně považoval za prokázané a které nikoliv (a na základě kterých důkazních prostředků), přičemž tu byl rozpor s § 92 odst. 7 daňového řádu. Dále absentovalo určení, o které důkazy správce daně opřel svá skutková zjištění.

[V] Posouzení věci soudem

22. Řízení ve správním soudnictví je upraveno zákonem č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „soudní řád správní“ nebo „s. ř. s.“).
23. Podle § 75 odst. 1 soudního řádu správního, soud při přezkoumání rozhodnutí vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu.
24. Podle § 75 odst. 2 věty první soudního řádu správního, soud přezkoumá napadené výroky rozhodnutí v mezích žalobních bodů.
25. Při jednání před soudem dne 23. 6. 2021 zástupce žalobce i žalovaný setrvali na svrchu rekapitulované argumentaci.

26. Žaloba není důvodná.
27. Z obsahu daňového spisu zjistil soud tyto podstatné skutečnosti. Správce daně zahájil dne 15. 12. 2015 (protokol č.j. 950453/15/2403-60561-400345) u žalobkyně daňovou kontrolu za zdaňovací období měsíce října roku 2015. Daňová kontrola za zdaňovací období měsíců dubna, května a září roku 2013, června, srpna a listopadu roku 2014 a ledna a prosince roku 2015 byla zahájena dne 22. 2. 2016 (protokol č.j. 133388/16/2403-60561-400345). Daňová kontrola byla ve všech případech zahájena v rozsahu plnění přijatých od společností Praha Production Servis s.r.o., Program Media s.r.o. a Ambrerouge s.r.o. Předmětem žalobkyni poskytnutého plnění měly být reklamní služby v rámci vysílání pořadů České televize. Z těchto plnění uplatnila žalobkyně nárok na odpočet DPH. Správce daně posoudil tento nárok na odpočet daně jako neoprávněný, a sice z důvodu, že se žalobkyně účastnila plnění zasaženého podvodem na DPH. Dodatečnými platebními výměry pak byla žalobkyni doměřena DPH.
28. Žalobní námitku stran nevyzvání žalobkyně k podání dodatečného daňového přiznání soud neshledal důvodnou.
29. Podle § 143 odst. 1 daňového řádu platí, že daň lze doměřit na základě dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného vyúčtování, nebo z moci úřední. Podle odst. 3 téhož ustanovení, k doměření z moci úřední může dojít pouze na základě výsledku daňové kontroly. Zjistí-li správce daně nové skutečnosti nebo důkazy mimo daňovou kontrolu, na jejichž základě lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, postupuje podle § 145 odst. 2.
30. Dle § 145 odst. 2 věta první daňového řádu, *pokud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu.*
31. V usnesení ze dne 16. 11. 2016, č.j. 1 Afs 183/2014-55 (publ. pod č. 3566/2017 Sb. NSS), rozšířený senát kasačního soudu mj. uvedl: „[Z]ákonodárce vytvořil za účelem dosažení, pokud možno správného stanovení daně jistou hierarchii postupů správce daně. Její základní logikou je postupné posilování vrchnostenské stránky správy daní a oslabování její ‚dialogické‘ či kooperativní stránky. Jinak řečeno, daňový subjekt má zásadně napravit svoji chybu, jež jde k tíži fisku, sám. Pokud to neudělá a správce daně jinak než daňovou kontrolou, tedy jinak než uplatněním nejsilnějšího a nejkomplexnějšího kontrolního postupu, jež má k dispozici, zjistí, že daň má být vyšší, než jak bylo posledně stanoveno, má správce daně dát daňovému subjektu prostor k nápravě.“ Nejvyšší správní soud z toho dovodil, že správce daně má nejprve vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení, pokud se jinak, než na základě daňové kontroly dozví o skutečnostech či důkazech nasvědčujících tomu, že by daňovému subjektu měla být určitá daň doměřena. Z tohoto pravidla připustil rozšířený senát výjimku, když uvedl, že „(...) jen výjimečně, pokud by samotné zpravení daňového subjektu o tom, jaké informace má správce daně k dispozici, mohlo vést ke zmaření cíle správy daní, tedy správného stanovení daně, lze od výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení upustit a bez dalšího u daňového subjektu zahájit daňovou kontrolu. O takové případy se bude jednat zejména tehdy, bude-li mít správce daně poznatky ukazující na předchozí podvodné jednání daňového subjektu související se zjištěnými informacemi či na to, že daňový subjekt by se snažil následným jednáním (typicky úpravami svých povinných evidencí nebo jinými kroky nepřipustně zakrývajících skutečný stav věci) zmařit správné stanovení daně.“ Za těchto okolností lze od výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení upustit a bez dalšího

zahájit u daňového subjektu daňovou kontrolu. Zároveň rozšířený senát dodal, že povinnost postupovat nejprve podle § 145 odst. 2 daňového řádu se neuplatní také tehdy, zahajuje-li správce daně daňovou kontrolu bez konkrétních důvodů vztažených ke kontrolovanému daňovému subjektu.

32. V rozsudku kasačního soudu ze dne 2. 3. 2016, č.j. 6 Afs 79/2015-39 (publ. pod č. 3398/2016 Sb. NSS), byl aprobován názor autorů odborné literatury: „*Výzvu k podání dodatečného daňového přiznání však správce daně vydá pouze tehdy, pokud již v této fázi řízení disponuje natolik silnými poznatky, z nichž lze vytvořit důvodný předpoklad o doměření daně, tedy o nesprávnosti současné poslední známé daně. Pokud má správce daně pouze jisté indicie, z nichž ještě nelze zformulovat dostatečně spolehlivý závěr ohledně toho, zda je poslední známá daň nesprávná, pak namísto vydání výzvy k podání dodatečného daňového přiznání přistoupí k zahájení daňové kontroly, v níž tyto své poznatky prověří (srov. též KRATOCHVÍL, J., Vyměření a doměření daně. Daně a právo v praxi. Wolters Kluwer ČR, a.s. 2012 č. 11).*“ V rozsudku ze dne 19. 1. 2017, č.j. 9 Afs 46/2016-33, pak Nejvyšší správní soud k výše uvedenému dodal, že „*(...) otázka věcné správnosti následně doměřené daně není pro posouzení zákonnosti postupu, který k doměření daně povede, rozhodná. Volba mezi daňovou kontrolou a výzvou k předložení dodatečného daňového přiznání se odvíjí od množství a kvality informací, které správce daně potřebuje, aby dle svého právního posouzení mohl daň doměřit. Důvodný předpoklad, že daň bude doměřena, proto nezahrnuje posouzení věcné správnosti názoru správce daně.*“ V rozsudku ze dne 16. 8. 2018, č.j. 7 Afs 229/2018-29, kasační soud konstatoval, že „*pro vydání výzvy podle § 145 odst. 2 totiž není nutné, aby měl správce daně naprostou jistotu, že daň bude doměřena, nebo dokonce věděl, v jaké výši se tak stane; postačuje, pokud lze doměření toliko předpokládat. Neobstojí ani stěžovatelův argument, že výzvu podle § 145 odst. 2 daňového řádu musí dostatečně odůvodnit, protože daňový subjekt je podle § 141 odst. 5 daňového řádu povinen v dodatečném daňovém tvrzení uvést rozdíl oproti poslední známé dani. Daňový subjekt totiž na výzvu podle § 145 odst. 2 daňového řádu může reagovat, pokud by měl za to, že rozdíl oproti předchozí tvrzené dani neeviduje, také podáním dodatečného daňového přiznání na nulovou daň.*“ (shodně viz též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 1. 2019, č.j. 8 Afs 22/2017-46).
33. Soud tedy shrnuje, že podle platné právní úpravy a relevantní judikatury správních soudů musí správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení za podmínky, že lze důvodně předpokládat doměření daně. Aby mohl správce daně takto postupovat, musí disponovat natolik silnými poznatky, z nichž lze vytvořit důvodný předpoklad o tom, že správná daň je ve skutečnosti vyšší než poslední známá daň. Pouhé indicie, které neimplikují dostatečně spolehlivý závěr o nesprávné výši daně, nejsou důvodem pro výzvu. Má-li správce daně takové množství a kvalitu informací, které umožňují závěr o doměření daně, musí daňový subjekt vyzvat k podání dodatečného daňového přiznání. Správce daně nemusí mít naprostou jistotu, že daň bude doměřena nebo o jakou výši doměrku půjde – výzvu musí užít, pokud lze doměření i jen předpokládat.
34. Z obsahu daňového spisu (úřední záznam ze dne 14. 12. 2015, č.j. 950792/15/2403-60561-400345) soud zjistil, že správce daně před zahájením daňových kontrol provedl u žalobkyně dne 10. 12. 2015 místní šetření, v jehož rámci žalobkyně předložila evidenci pro účely DPH za zdaňovací období říjen 2015 a faktury přijaté č. 3601 - 4240. Jednotlivé faktury se týkaly přijetí zdanitelného plnění od společnosti Ambrerouge s.r.o. s předmětem plnění „*naučíme Česko jezdit*“ a zdanitelného plnění přijatého od společnosti Praha

Production Servis s.r.o. s předmětem plnění „*uvvedení reklamy v TV*“. Na základě toho správce daně zahájil dne 15. 12. 2015 daňovou kontrolu za zdaňovací období říjen 2015 v rozsahu přijatých zdanitelných plnění od společnosti Ambrerouge s.r.o. a Praha Production Servis s.r.o.

35. Dále, z obsahu daňového spisu (protokol o ústním jednání ze dne 11. 2. 2016, č.j. 88650/16/2403-60561-400345) vyplynulo, že daňový subjekt předložil v rámci jednání se správcem daně 1 kus technického nosiče dat, na němž se nacházely výpisy z evidence pro účely DPH za zdaňovací období, v kterých byl uplatněn nárok na odpočet daně z poskytnuté reklamy za roky 2013 - 2015, rozpis účtu 518800 – reklama za roky 2013 - 2015, kniha přijatých faktur za roky 2013 - 2015 a tabulka s rozpisem reklam a čísel faktur včetně textu. Z předmětného protokolu dále vyplývá, že správce daně disponoval ode dne 14. 1. 2016 mj. výpisem z bankovních domů Komerční banka, a.s., a Raiffeisenbank im Stifftland eG za období říjen a listopad roku 2015.
36. Dne 11. 2. 2016 předložila žalobkyně správci daně evidenci pro účely DPH za zdaňovací období listopad a prosinec roku 2015 a čtyři přijaté faktury (viz protokol o převzetí dokladů č.j. 112677/16/2403-60561-400345). Dne 22. 6. 2016 zahájil správce daně protokolem č.j. 133388/16/2403-60561-400345 daňovou kontrolu na DPH za zdaňovací období duben, květen a září roku 2013, červen, srpen a listopad roku 2014 a leden a prosinec roku 2015.
37. Dle názoru soudu nemohl správce daně na základě dokladů, kterými před zahájením předmětných daňových kontrol disponoval, důvodně předpokládat, že dojde k doměření DPH vůči žalobkyni, a to za žádné následně kontrolované zdaňovací období. Žalovaný se totiž před zahájením daňových kontrol seznámil pouze s podklady formálně prokazujícími uskutečnění zdanitelného plnění. O jeho reálném (ne)uskutečnění nemohl mít na jejich základě žádné povědomí. V případě nároku na odpočet DPH je základem tohoto nároku reálné uskutečnění zdanitelného plnění, nikoliv existence formálních dokladů a podkladů. Aby tedy mohl žalovaný důvodně předpokládat, že žalobkyni bude doměřena daň, musel by již na základě těchto skutečností mít např. pochybnosti o faktické stránce uskutečnění zdanitelného plnění či již z těchto podkladů by muselo být zřejmé, že se žalobkyně vědomě účastnila daňového podvodu.
38. Takové informace však správce daně s ohledem na charakter podkladů, které měl před zahájením daňových kontrol k dispozici, neměl. Ani z veřejně dostupného ceníku České televize nebylo možno dovodit důvodný předpoklad doměření daně žalobkyni. Správce daně nemohl před zahájením daňových kontrol pouze s ohledem na a) veřejně dostupnou informaci o cenách za reklamu stanovených Českou televizí a b) informace o cenách, jež za předmětnou reklamu účtovali dodavatelé žalobkyně, důvodně předpokládat doměření daně, neboť jím nebylo zjištěno, zda dodavateli navýšená cena nebyla racionálně ekonomicky opodstatněná (např. rozsahem služeb či jejich kvalitou).
39. Námitka nebyla důvodná.
40. Dále, rozhodná právní úprava týkající se nároků na odpočet DPH je na unijní úrovni upravena ve směrnici Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty. Ve vnitrostátním právním řádu je pak regulace nároku na odpočet DPH promítnuta zejména v § 72 a 73 zákona o DPH.

41. Důvodem pro odepření nároku (žalobkyně) na odpočet DPH byla dle daňových orgánů skutečnost, že se žalobkyně účastnila daňového podvodu a o této účasti na něm věděla nebo vědět mohla. Nesporné bylo, že zdanitelné plnění (reklama) mezi žalobkyní a jejími dodavateli se reálně uskutečnilo.
42. Soud předně konstatuje, že z hlediska soudního přezkumu tvoří rozhodnutí správce daně a žalovaného jeden celek [srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 9. 2004, č.j. 5 Afs 16/2003-56 (publ. pod č. 534/2005 Sb. NSS)].
43. Podvody na DPH se opakovaně zabývala judikatura Soudního dvora Evropské unie i Nejvyššího správního soudu. Principy daňových podvodů na DPH a prokazování účasti daňového subjektu na nich, resp. vědomosti o nich, shrnul Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 30. 7. 2020, č.j. 10 Afs 173/2017-58, takto: „Judikatura k daňovým podvodům je dnes již nespočetná (srov. k dalšímu textu podobně rozsudek NSS ze dne 13. 11. 2019, č.j. 10 Afs 132/2019-64, věc *Simply Cars Europe*, body 24 násl.). Jak podotkl generální advokát Colomer, ve skutečnosti existují varianty podvodů na DPH tak neobvyklé a spletité, jako je představitost těch, kteří je připravují. Ve všech případech jde v podstatě o to, že není odvedena určitá částka později získaná jako DPH (viz stanovisko generálního advokáta ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, Kittel, bod 35). Soudní dvůr EU se kolotočovými podvody na DPH zabýval v mnoha rozsudcích (...). Jako podvod na DPH označil situace, v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem daňového práva, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám. Za takové situace je pak z hlediska posouzení nároku na odpočet daně rozhodné posouzení všech objektivních okolností vykázané transakce, včetně právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty (srov. takto shrnutí judikatury SDEU v rozsudku NSS ze dne 30. 1. 2018, č.j. 5 Afs 60/2017-60, č. 3705/2018 Sb. NSS, věc *VYRTYCH*, bod 57). Zjednodušeně řečeno znakem podvodu je, že jeden z účastníků daň neodvede a další si ji odečte; tím v podstatě dochází k narušení daňové neutrality. Nelze však za „jednoho“ a „dalšího“ automaticky považovat „kteréhokoli“ z účastníků v řetězci obchodů. Vždy je třeba hledat skutkové souvislosti mezi neodvedením daně a nárokováním odpočtu a prokázáním vědomosti o skutečnostech svědčících možnému podvodnému jednání za účelem vylákání odpočtu na DPH mezi těmito subjekty (takto cit. věc *VYRTYCH*, 5 Afs 60/2017, bod 69). Proto je třeba ctít i legitimní očekávání poctivých daňových subjektů (podnikatelů). 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. Subjekty, které přijmou veškerá opatření, jež od nich mohou být rozumně vyžadována, aby zajistily, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, bez ohledu na to, zda se jedná o podvod na DPH, nebo jiné podvody, musí mít možnost důvěřovat legalitě uvedených plnění, aniž by riskovaly ztrátu nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu. Po daňovém subjektu nelze spravedlivě požadovat, aby v případě standardního obchodu v rámci své běžné podnikatelské činnosti zkoumal – bedlivěji než běžně – zda v distribučním řetězci na některém místě došlo nebo v budoucnu může dojít k podvodnému jednání, jehož účelem je neoprávněná vratka DPH (srov. např. rozsudek ze dne 11. 12. 2014, č.j. 6 Afs 156/2014-47, věc *Lia Fail company*, bod 21; srov. též již cit. věc *VYRTYCH*, 5 Afs 60/2017, zejména bod 69). Správce daně tedy musí jednak prokázat, že v dané věci se stal daňový podvod, jednak musí prokázat „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“ (takto v bodě 43 cit. rozsudek *Mahagében*, spojené věci C-

80/11 a C-142/11, bod 49, podobně cit. věc VYRTYCH, 5 Afs 60/2017, bod 56, nebo rozsudek ze dne 25. 7. 2019, čj. 10 Afs 182/2018-42, věc Easy Working, část III.B.).“

44. Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 8. 2020, č.j. 1 Afs 304/2019-33 (body [24] a [25]), pak mj. vyplývá, že „(...) ve vztahu k existenci podvodu daňové orgány musí vysvětlit, v čem tkvěla podstata daňového podvodu, či vylíčit řetězec skutkových okolností, ze kterých je v souhrnu možné dovozovat, že se o daňový podvod jednalo (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2018, č.j. 9 Afs 333/2017-63). Teprve poté, kdy správce daně prokáže, že k daňovému podvodu vůbec došlo, je možné přistoupit ke zkoumání subjektivní stránky účasti konkrétního daňového subjektu na podvodu na dani (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Afs 53/2016-55). Pro závěr o existenci daňového podvodu musí být postaveno najisto, že v systému DPH nebyla odvedena daň. Tuto podmínku nelze vnímat omezeně jen v tom smyslu, že některý z článků řetězce jednoduše v určitém okamžiku v minulosti nesplnil svou daňovou povinnost (ať již povinnost daň přiznat, přiznat ji pravdivě, nebo daň zaplatit).“ Z rozsudku kasačního soudu ze dne 13. 8. 2020, č.j. 7 Afs 428/2019-39 (bod [33]), dále plyne, že „(...) při posouzení, zda lze daňovému subjektu odmítnout nárok na odpočet daně z důvodu jeho zapojení do podvodného řetězce na dani z přidané hodnoty, je třeba posoudit několik skutečností (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2017, č.j. 1 Afs 16/2017-43). Je třeba zjistit, zda k podvodu na dani skutečně došlo (1. podmínka). Dále je pak na základě objektivních skutkových okolností nutno zkoumat, zda daňový subjekt věděl, nebo vědět mohl a měl, že se svým jednáním účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH (2. podmínka, tzv. objektivní okolnosti), a zda přijal veškerá opatření, která od něj mohla být rozumně vyžadována, aby zajistil, že se nebude podvodu na dani účastnit (3. podmínka, dobrá víra).“
45. Co se týče prvního okruhu žalobních námitek, žalobkyně uvedla, že nebyl naplněn již první krok tzv. Axel Kittel testu v podobě chybějící daně [Axel Kittel test byl vymezen judikaturou Soudního dvora Evropské unie v rozsudku ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 (Axel Kittel proti Belgickému státu a Recolta Recycling proti Belgickému státu)].
46. Ačkoliv se žalobní argumentace týkala především toho, jak extenzivně lze pojem chybějící daň vykládat, dospěl soud na podkladě daňového spisu k tomu závěru, že žalobkyniny dodavatelé daň skutečně neodváděli, resp. neuhradili, přičemž došlo k daňové ztrátě. Tento závěr jednoznačně vyplývá jak z bodů [37] až [41] napadeného rozhodnutí, tak ze str. 17 zprávy o daňové kontrole ze dne 12. 9. 2017, č.j. 750148/17/2403-60561-401101 (zdaňovací období duben, květen a září roku 2013), ze str. 13 zprávy o daňové kontrole ze dne 12. 9. 2017, č.j. 750149/17/2403-60561-401101 (zdaňovací období červen, srpen a listopad roku 2014) i ze str. 17 zprávy o daňové kontrole ze dne 12. 9. 2017, č.j. 750150/17/2403-60561-401101 (zdaňovací období leden, říjen a prosinec roku 2015).
47. Žalovaný v bodech [37] až [41] napadeného rozhodnutí konstatoval toto: „[37] O jednotlivých člancích ve výše popsanych řetězcích (viz bod [7] tohoto rozhodnutí) prvoinstanční správce daně zjistil následující skutečnosti. Společnost Light Promotion s.r.o., DIČ: CZ25227467 se na adrese svého sídla uvedeného v obchodním rejstříku fyzicky nenachází, a to už od roku 2006. Jedná se tedy o virtuální adresu. Společnost reálně nevykonává ekonomickou činnost ani na adrese své provozovny. Jednatel společnosti je pan J.K., který současně figuruje jako jednatel několika dalších společností. Společnost je nekontaktní, dokumenty jsou jí doručovány uplynutím lhůty a na výzvy prvoinstančního správce daně nereaguje. Společnost ani na výzvy správce daně nepodává daňová přiznání a neodvádí DPH, v současné době byl nedoplatek na

DPH příslušným správcem daně odepsán pro nedobytnost. Telefonní kontakt na J.K., jednatele společnosti, evidovaný v registru příslušného správce daně, je neexistujícím telefonním číslem. Společnost nezveřejňuje své účetní závěrky v obchodním rejstříku. Společnost má u Československé obchodní banky a.s. vedený účet s dispozičním oprávněním znějícím na pana M.J., nar. 27. 08. 1967, a paní I.H.

[38] Společnost Program Media v průběhu své existence několikrát změnila své sídlo. U Raiffeisenbank a.s. má vedeny dva bankovní účty s dispozičním oprávněním znějícím na pana M.J., nar. X, dále na paní P.Č., nar. X, a paní L.N.B., nar. X. Prvoinstanční správce daně se za účelem prověření skutečností vztahujících se k poskytování reklamních služeb odvolateli v předmětných zdaňovacích obdobích opakovaně pokoušel zahájit u společnosti Program Media daňovou kontrolu. K zahájení daňové kontroly však z důvodu nespolupráce společnosti Program Media nedošlo. Společnost je nekontaktní, na výzvy prvoinstančního správce daně nereaguje, v místě svého sídla nevykonává ekonomickou činnost, nezveřejňuje účetní závěrky v obchodním rejstříku, nemá blášenou žádnou provozovnu, daňová přiznání sice podává, ale vykazovanou daňovou povinnost nehradí a na jejím osobním daňovém účtu je evidován nedoplatek. V daňových přiznáních za předmětná zdaňovací období společnost vykazuje nízkou výši vlastní daňové povinnosti v porovnání s deklarovanými hodnotami uskutečněných zdanitelných plnění. V důsledku uplatňování neprokázaných odpočtů DPH na vstupu splňuje tento subjekt kritéria pro označení „missing trader“. Taková společnost buď nesplní svou daňovou povinnost vůči správci daně, nebo odvede pouze nepřiměřeně nízkou daň ve vztahu k realizovaným objemům pořízeného zboží (popř. služeb) a jeho dalšího prodeje tuzemským odběratelům. Obchodní společnosti typu „missing trader“ nevykonávají žádnou reálnou ekonomickou či jinou činnost, jejich úkolem je pouze krátit daňovou povinnost. Po ukončení ekonomické činnosti jsou pro své příslušné správce daně nekontaktní. Hodnoty vykazované společností v příslušných daňových přiznáních naznačují vysokou míru pravděpodobnosti účelové optimalizace za účelem minimalizace vlastní daňové povinnosti při realizaci ekonomicky neopodstatněného mnohonásobného navýšení ceny za obstarání reklamy ve formě o d v y s í l á n í s p o n z o r s k é h o o d k a z u .

[39] Společnost Praha P Servis má u Raiffeisenbank a.s. veden bankovní účet s dispozičním oprávněním znějícím na pana M.J., nar. X, a na paní P.Č., nar. X. Jednatelkou společnosti byla paní P.Č., později pan M.J. Prvoinstanční správce daně se za účelem prověření skutečností vztahujících se k poskytování reklamních služeb odvolateli v předmětných zdaňovacích obdobích opakovaně pokoušel zahájit u společnosti Praha P Servis daňovou kontrolu. K zahájení daňové kontroly však z důvodu nespolupráce společnosti Praha P Servis nedošlo. Společnost sídlí na virtuální adrese, pro správce daně je nekontaktní, nezveřejňuje účetní závěrky v obchodním rejstříku, písemnosti jsou jí doručovány uplynutím lhůty bez následné reakce, daňová přiznání sice podává, ale na jejím osobním daňovém účtu je evidován nedoplatek. V daňových přiznáních za příslušná zdaňovací období společnost vykazuje nízkou výši vlastní daňové povinnosti v porovnání s deklarovanými hodnotami uskutečněných zdanitelných plnění. Vykazovanou daňovou povinnost společnost následně nehradí dobrovolně, došlo pouze k úhradám na základě daňové exekuce. V důsledku uplatňování neprokázaných odpočtů DPH na vstupu splňuje tento subjekt kritéria pro označení „missing trader“, stejně jako bylo popsáno výše v bodě [38] tohoto rozhodnutí.

[40] Společnost Ambrerouge má u Raiffeisenbank veden bankovní účet s dispozičním oprávněním znějícím na pana Martina Jansu, nar. 27. 08. 1967. Společnost nezveřejňuje v obchodním rejstříku své účetní závěrky, daňová přiznání k DPH podává, avšak na jejím osobním daňovém účtu je evidován nedoplatek. Společnost prvoinstančnímu správci daně

neumožnila provést místní šetření za účelem ověření obchodní spolupráce s odvolatelem, ani mu na jeho výzvu nezaslala veškeré požadované dokumenty. Nebylo tak možné ověřit, zda se společnost skutečně zdržuje na adrese svého sídla, jakou ekonomickou činnost skutečně vykonává, či kde je umístěno její účetnictví. V přiznáních k DPH za příslušná zdaňovací období společnost vykazuje nízkou výši vlastní daňové povinnosti v porovnání s deklarovanými hodnotami uskutečněných zdanitelných plnění. Vykazovanou daňovou povinnost společnost následně nehradí a na jejím osobním daňovém účtu je evidován nedoplatek. V důsledku uplatňování neprokázaných odpočtů DPH na vstupu splňuje tento subjekt kritéria pro označení „missing trader“, stejně jako bylo popsáno výše v bodě [38] tohoto rozhodnutí.

[41] Výše popsané skutečnosti se shodují s některými z charakteristických znaků typických pro účelově vytvořené řetězce obchodních společností, které jsou vytvářeny za účelem získání výhodnějšího postavení na trhu a finančního prospěchu spočívajícího ve zkrácení daně. Na základě výše uvedeného je třeba konstatovat, že v předmětném řetězci obchodů s reklamními službami byla prokázána existence chybějící daně, a to u subjektů Light Promotion s.r.o., Program Media, Praha P Servis a Ambrerouge, v souladu s body [14] až [16] tohoto rozhodnutí.

48. Uvedená citace napadeného rozhodnutí je oporou pro závěr správců daně obou stupňů, se kterým se soud ztotožnil - žalobkyniny dodavatelé daň skutečně neodváděly, resp. neuhradily. První podmínku tzv. Axel Kittel testu (= chybějící daň) tak soud považoval za splněnou a příslušná žalobní tvrzení neshledal důvodnými.
49. Pokud žalobkyně zpochybňovala možnost dovodit existenci daňové ztráty poukazem na jednotlivé dílčí skutkové okolnosti týkající se jejich dodavatelů (nekontaktnost pro správce daně, virtuální sídlo, nezveřejňování účetních závěrek, nepodávání daňových přiznání, evidence nedoplatku na dani, personální propojení jednotlivých subjektů, nákup plnění za racionálně a ekonomicky neopodstatněnou násobně vyšší cenu, kontaktování dodavatelů na základě informací od blíže neidentifikovaných „známých“ atp. – žalovaným popsány v bodech [32] až [41] napadeného rozhodnutí), pak soud konstatuje, že z těchto okolností vznik daňové ztráty skutečně dovodit nelze. Je však možné z nich dovodit nestandardnosti objevující se v předmětném dodavatelsko-odběratelském řetězci tak, jak byl identifikován správcem daně ve zprávách o daňových kontrolách ze dne 12. 9. 2017, č.j. 750148/17/2403-60561-401101 (str. 6 a 7), č.j. 750149/17/2403-60561-401101 (str. 6) a č.j. 750150/17/2403-60561-401101 (str. 5 a 7). Pro úplnost soud připomíná, že skutkové okolnosti nasvědčující existenci podvodného řetězce daňových subjektů je nutno hodnotit v jejich komplexu, nikoliv izolovaně (srov. bod [34] rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 8. 2020, č.j. 7 Afs 428/2019-39). Dle názoru soudu, daňovými orgány zjištěné skutkové okolnosti dostatečně prokázaly existenci podvodného řetězce i vědomost žalobkyně o účasti v něm (viz níže).
50. Soud se ztotožnil s dílčí námitkou, že daňový subjekt může v případě odepření nároku na odpočet DPH z důvodu jeho účasti na daňovém podvodu zůstat zcela pasivní a nelze po něm požadovat, aby prokázal svou neúčast na podvodu na dani. Soud uvádí, že tento právní názor žalobkyně považuje za správný. Avšak pro souzenou věc je podstatné, že správci daně nezaložili svá rozhodnutí na tom, že by žalobkyně neprokázala svou neúčast na daňovém podvodu. Naopak, sami vedli dokazování tím směrem, aby prokázali, že se žalobkyně vědomě účastnila podvodu na dani.
51. Stran aplikace doktríny tzv. jediného možného vysvětlení Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 26. 8. 2020, č.j. 4 Afs 10/2020-58 (body [50] - [53]), konstatoval mj.

následující: „Podle této doktríny je možné odepřít nárok na odpočet v případě stížení transakce podvodem na DPH, jehož se daňový subjekt aktivně neúčastnil, pouze v případě, kdy spáchání podvodu bylo jediným rozumným vysvětlením všech okolností posuzovaných obchodních transakcí. Nejvyšší správní soud předně připomíná, že cizozemskými rozsudky není vázán. Jelikož se však tento rozsudek vyjadřuje k otázkám evropského práva, které bylo v době jeho vydání platné ve Spojeném království i v České republice, považuje Nejvyšší správní soud za vhodné se k této námitce vyjádřit s ohledem na princip bezrozpornosti výkladu evropského práva. Zejména Nejvyšší správní soud považuje za nutné upozornit, že Odvolací soud pro Anglii a Wales ve zmiňovaném rozsudku přistoupil k aplikaci této zásady až v případě, kdy měl za prokázané, že daňový subjekt využil všech v úvahu přicházejících zdrojů informací, z nichž by mohl zjistit, zda se podílí na daňovém podvodu. Konkrétně v odstavci 55 zmiňovaného rozsudku soud uvedl, že obchodník, který nevyužije dostupné prostředky k získání informací, nesplňuje objektivní kritéria, která musí být splněna před vznikem jeho práva na odpočet.“

52. Soud přitakal závěru žalovaného prezentovanému v jeho vyjádření k žalobě, že doktrína tzv. jediného možného vysvětlení nebyla ani Nejvyšším správním soudem, ani Soudním dvorem Evropské unie převzata a aplikována. Nad rámec judikatury označené žalovaným lze rovněž odkázat např. na rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 16. 10. 2019 ve věci C-189/18, Glencore Agriculture Hungary Kft. (bod [35]), kde SDEU uvedl, že nárok na odpočet lze osobě povinné k dani odepřít za předpokladu, že věděla nebo musela vědět, že se při pořízení zboží či služeb účastnila plnění zasaženého daňovým podvodem. Jak judikatura Soudního dvora Evropské unie, tak Nejvyššího správního soudu tedy stojí nikoliv na doktríně tzv. jediného rozumného vysvětlení, nýbrž na předpokladu vědomosti (věděl) či důvodného předpokladu vědomosti (vědět měl či mohl, resp. vědět musel) daňového subjektu o své účasti v daňovém podvodu.
53. Žalovaný v bodech [44] až [52], resp. v bodech [57] až [63] napadeného rozhodnutí uvedl následující významné okolnosti: [44] *Stěžejní objektivní okolnost představuje samotná cena za poskytnuté reklamní služby. Dodavatelé odvolatele mu poskytovali obstarání reklamy prostřednictvím odvysílání sponzorského odkazu v pořadech ČT za cenu z ekonomického hlediska zjevně neopodstatněně mnohonásobně navýšenou. Přitom v průběhu přeprodávání předmětných reklamních služeb nelze spatřovat jakoukoli přidanou hodnotu ze strany dodavatelů odvolatele oproti plnění, které poskytuje přímo ČT, jak bylo podrobněji popsáno v bodech [35] a [36] tohoto rozhodnutí.*
- [45] *Odvolatel si přitom nijak neověřoval, jakým způsobem se výše ceny za reklamní služby odvíjí od jejich reálného provedení. Odvolatel neodůvodnil, proč vynakládal za reklamní služby mnohonásobně navýšenou cenu, která neměla žádné opodstatnění. Přitom rozdíl v ceně za reklamní služby poskytovaný přímo ze strany ČT a za reklamní služby poskytované zprostředkovaně dodavatelskými společnostmi odvolatele je natolik markantní, že musí být znatelný i laikovi, který se v daném prostředí nepohybuje. Odvolatel sám v průběhu daňového řízení uvedl, že je silným subjektem na trhu a jako takový se prostřednictvím televizní reklamy snaží upevnit svou pozici (viz bod [33] tohoto rozhodnutí). Z uvedeného tedy vyplývá, že odvolatel dobře zná tržní prostředí, ve kterém se pohybuje a měl by být schopen si obvyklou cenu reklamních služeb zjistit. Odvolatel však vždy pouze rovnou přistoupil na cenu za reklamní služby navrhovanou jeho dodavatelem, tuto cenu dále neověřoval ani nerozporoval. Cena byla vždy stanovena ve Smlouvě o obstarání TV reklamy jako pevná částka bez jakékoli podrobnější kalkulace.*
- [46] *Jako nestandardní se jeví také předložené Smlouvy o obstarání TV reklamy, dle kterých byl vždy konkrétní dodavatel povinen zajistit reklamu obchodního jména a výrobků odvolatele a*

informovat odvolatele o všech podstatných okolnostech, které by mohly ovlivnit jeho rozhodování. Ve všech smlouvách byla vždy stanovena pevná cena za poskytnutí reklamních služeb bez další kalkulace.

[47] Jak vyplývá z předložených daňových dokladů a smluv, přestože dodavatelé na daňových dokladech odkazují na službu, která teprve bude poskytnuta, požadovali úhradu za toto plnění několik dní před sjednaným uskutečněním předmětných zdanitelných plnění. Odvolatel tuto úhradu přitom vždy bez dalšího prověřování provedl.

[48] Navíc se dle předložených daňových dokladů a smluv nejednalo o reklamu dopravních služeb odvolatele jako takovou, ale pouze o sponzorský odkaz, že daný konkrétní televizní pořad je sponzorován odvolatelem. Na začátku a na konci každého takového pořadu bylo vždy několik sekund viditelné jméno a logo odvolatele, a to spolu se jmény a logy několika dalších obchodních společností.

[49] Co se týče komunikace s dodavatelskými společnostmi, odvolatel sám uvedl, že s každým z dodavatelů komunikoval vždy buď v sídle jeho společnosti, popř. na kulturních akcích či nějakých dalších veřejných místech, nikdy však s dodavatelem nejednal v jejich sídle nebo provozovně. O těchto obchodních jednáních odvolatel nepředložil žádnou doprovodnou dokumentaci, předložil pouze přijaté daňové doklady a jednotlivé smlouvy o odvysílání reklamy v rámci televizních pořadů, které byly uzavírány až v průběhu obchodní spolupráce, a to vždy na konkrétní televizní pořad a den jeho vysílání. Žádné rámcové smlouvy o obchodní spolupráci se svými dodavateli odvolatel nepředložil. Veškerá předchozí komunikace totiž měla probíhat pouze ústně. K tomu odvolací orgán uvádí, že absence písemných rámcových smluv o obchodní spolupráci a pečlivého sjednávání kupní ceny je v případě obchodů v objemech milionů korun v tržním prostředí velmi nestandardní.

[50] Odvolatel sám uvedl, že obchodní spolupráci se společností Program Media navázal na základě doporučení od svých známých, jejichž jména si však nepamatuje. Spolupráce se společnostmi Praha P Servis a Ambrerouge byla následně navázána na základě doporučení od společnosti Program Media, jak vyplývá také z bodu [32] tohoto rozhodnutí. Přestože se jednalo o nákup reklamních služeb od dodavatelů, které odvolatel neznal a neměl s nimi žádnou předchozí zkušenost, pouze mu byli doporučeni blíže neurčenými známými, odvolatel neprovedl průzkum trhu a nezjišťoval možnosti obstarání reklamních služeb u jiných dodavatelů.

[51] Odvolatel v průběhu daňového řízení nepředložil žádné důkazní prostředky svědčící o tom, že prověřoval také možnost získat předmětné reklamní služby přímo od ČT, popř. od jiných dodavatelů působících na trhu (a za výhodnější cenu). Odvolatel přitom mohl porovnat nabídku svých dodavatelů přímo s nabídkou, kterou uvádí ČT na svých veřejných internetových stránkách. Tímto porovnáním by pak odvolatel okamžitě zjistil také výše popisované neodůvodněné mnohonásobné navýšení ceny za poskytnutí reklamních služeb.

[52] Z odvolacího spisu bylo zjištěno, že dodavatelé odvolatele jsou často společnosti sídlící na virtuálních adresách, svá sídla často mění a dochází u nich ke změnám jednatelů. Jedná se přitom o personálně a finančně propojené subjekty, u kterých je evidován daňový nedoplatek a není možné ověřit, zda byla z konkrétních plnění poskytnutých odvolateli přiznána a odvedena DPH v odpovídající výši.

(...)

[57] Pro účely prokazování podvodů je důležitá otázka racionálního vysvětlení transakce, přitom je povinností správce daně nashromáždit maximum důkazních prostředků k doložení objektivních skutečností, že daňový subjekt věděl nebo vědět mohl a měl, že je součástí řetězce subjektů, ve kterém jsou obchodní transakce zatíženy daňovým podvodem.

[58] Při prověřování odvolatelem uplatněného nároku na odpočet daně byly zjištěny podstatné skutečnosti, na základě kterých lze učinit závěr, že popsany komplex všech objektivních okolností uvedených obchodních případů se natolik vymyká běžným obchodním vztahům, že se jedná o plnění, která jsou zatížena podvodným jednáním. Odvolatel si přitom byl vědom, že se svými obchodními partnery neuzavírá písemné rámcové smlouvy o obchodní spolupráci, které by mohl v budoucnu předložit správci daně k prokázání svých nároků. Odvolatel věděl, že služby pořizuje za cenu, která je pro daný trh nepřiměřeně vysoká, a přesto nepřijal v tomto ohledu žádné opatření, které by se od řádného hospodáře dalo očekávat.

[59] Odvolatel si dále byl vědom toho, že platby za přijaté služby provádí s předstihem ještě dříve, než je plnění uskutečněno, a že nemá žádnou kontrolu nad tím, v jaké kvalitě a v jakém rozsahu budou již zaplacené reklamní služby realizovány. Zároveň mohl odvolatel z veřejných rejstříků zjistit, že v případě jeho dodavatelů se jedná o společnosti sídlící na bromadných virtuálních adresách, popř. že se jedná o personálně propojené osoby. Z výše uvedených skutečností lze uzavřít, že odvolatel nečinil přiměřená opatření, kterými by předešel své účasti na daňovém podvodu, v důsledku čehož se vědomě účastnil obchodů zatížených řetězovým podvodem na DPH.

[60] Vzhledem k výše uvedeným skutečnostem dospěl odvolací orgán ke stejnému závěru jako prvoinstanční správce daně. Na základě jednotlivých objektivních okolností popsanych v bodech [44] až [52] tohoto rozhodnutí a posouzených v jejich vzájemné souvislosti odvolatel věděl nebo musel vědět, že předmětná zdanitelná plnění jsou součástí řetězce zasaženého daňovým podvodem. Z toho důvodu lze odvolatele považovat za daňový subjekt účastnící se na daňovém podvodu podle výše předešlé judikatury SDEU. Odvolací orgán proto konstatuje, že prvoinstanční správce daně postupoval v souladu se ZDPH a příslušnou judikaturou SDEU i NSS, když odmítl odvolatelem uplatněný nárok na odpočet daně.

[61] Odvolací orgán konstatuje, že prvoinstanční správce daně s využitím všech možností daných daňovým řádem prokázal objektivní skutečnosti svědčící o tom, že odvolatel věděl, nebo minimálně musel vědět, že dodavatelsko-odběratelské vztahy s obchodovanými službami jsou zatíženy daňovým podvodem. Zmíněné důkazy a zjištěné skutečnosti ve svém souhrnu tvoří logický, ničím nenarušený a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících přímých i nepřímých důkazů získaných prvoinstančním správcem daně v celém průběhu daňového řízení, které spolehlivě a jednoznačně prokazují skutečnost, že odvolatel věděl nebo musel vědět, že jím přijatá plnění uplatňovaná k odůvodnění nároku na odpočet daně byla součástí podvodu a že se aktivně zapojil do organizování a průběhu daňového podvodu v rámci účelově vytvořených obchodních řetězců.

[62] S ohledem na výše uvedené skutečnosti je zřejmé, že odvolatel nepřijal taková opatření, která by jeho účasti na daňovém podvodu zabránila. Podle odvolacího orgánu musí odvolatel přijmout zejména taková opatření, která vyplnou z jednotlivých objektivních okolností, které odvolatel nemůže jakožto řádný hospodář ignorovat. Jestliže je nějaká skutečnost shledána jako objektivní okolnost, která v odvolateli měla vzbudit podezření stran existence podvodu na DPH, pak lze logicky od odvolatele očekávat, že přijme takové opatření, kterým minimalizuje riziko související s takovou skutečností. Čím výraznější existují v konkrétním případě náznaky či nestandardnosti, které by mohly vzbudit podezření, že může dojít nebo došlo k daňovému podvodu, o to vyšší míru obezřetnosti je možné od odvolatele vyžadovat a v souvislosti s tím také klást vyšší požadavky na rozsah a kvalitu jím učiněných opatření vůči obchodním partnerům. Z výše uvedeného vyplývá, že odvolatel nedodržel dostatečnou míru obezřetnosti a nepřijal dostatečná opatření, která po něm mohou být rozumně vyžadována k ověření, že jím uskutečňované obchodní transakce jej nepovedou k účasti v podvodném řetězci, resp. opatření,

jimiž by své účasti v podvodném řetězci předešel. Odvolatel si nepočínal v předmětném obchodním vztahu dostatečně obezřetně a opatrně a nemohl být tedy v dobré víře, že se účastí na předmětných obchodních transakcích nezapojí do podvodného jednání.

[63] Judikatura SDEU i NSS umožňuje upřít nárok na odpočet daně takovému subjektu, který nejednal v dobré víře. V daném případě z výše uvedených objektivních okolností vyplývá, že odvolatel v dobré víře nebyl, jelikož nedodržel dostatečnou míru obezřetnosti a nepřijal dostatečná opatření, která po něm mohou být rozumně vyžadována k ověření, že jím uskutečňované obchodní transakce jej nepovedou k účasti v podvodném řetězci. Za takových okolností jsou daňové orgány legitimně oprávněny nárok na odpočet daně nepřiznat. Odvolateli proto v návaznosti na výše uvedené citované judikáty ESD a NSS prvoinstanční správce daně přiznání nároku na odpočet DPH dle § 72 ZDPH oprávněně odmítl.“

54. Soud konstatuje, že žalovaný vyjevil přesvědčivé argumenty svědčící pro závěr, že žalobkyně nemohla být v dobré víře, že se účastí na předmětných obchodních transakcích nezapojí do podvodného jednání. Přijetí plnění za cenu mnohonásobně navýšenou (z ekonomického hlediska zjevně neopodstatněně), které by muselo být podezřelé i neznalému subjektu, natož žalobkyni, která je dle vlastních slov silným subjektem na trhu, a musela být tedy obezřetná i s obvyklou cenou reklamních služeb; nesrovnalosti mezi smluvním označením a faktické podobě poskytovaného plnění (reklama x sponzorský odkaz); způsob a lokace jednání mezi žalobkyní a jejími dodavateli, včetně neexistující dokumentace týkající se těchto obchodních jednání; způsob navázání kontaktů s dodavateli; personální a finanční propojenost dodavatelských subjektů často sídlících na virtuálních adresách – to vše činí v souhrnu naprosto nestandardní, zatemnělé a podezřelé pozadí vyvracející možnost žalobkyniny dobré víry.
55. Nad rámec uvedeného pak soud uvádí, že i v případě aplikace tzv. doktríny jediného možného vysvětlení by žalobkyně nesplnila její podmínky pro přiznání nároku na odpočet DPH, neboť k aplikaci této doktríny dochází až v případě, kdy mají daňové orgány za prokázané, že daňový subjekt využil všech v úvahu přicházejících zdrojů informací, z nichž by mohl zjistit, zda se podílí na daňovém podvodu. V nyní souzené věci je zřejmé, že pokud by žalobkyně využila všech v úvahu přicházejících zdrojů informací, mohla by minimálně zjistit, že cena, za níž jí bylo poskytnuto předmětné plnění, je několikanásobně vyšší než cena, za kterou shodné plnění poskytuje Česká televize, jakožto první článek řetězce, dále že dodavatelé žalobkyně sídlí na virtuálních adresách, nebo že nezveřejňují účetní závěrky ve sbírce listin obchodního rejstříku. Již tyto okolnosti byly způsobily vzbudit v žalobkyni pochybnosti o standardnosti podnikatelské činnosti vykonávané jejími dodavateli a vzbudit v žalobkyni podezření, zda není důvodem jejich existence páčání daňových podvodů.
56. Žalobkyně doktrínu jediného možného vysvětlení aplikovala v žalobě na cenu, za níž zdanitelné plnění od svých dodavatelů obdržela. Ačkoliv doktrína jediného možného vysvětlení nebyla s ohledem na výše uvedené na případ žalobkyně aplikovatelná, uvádí soud k pořizovací ceně předmětného plnění, že žalobkyně nijak racionálně nezduvodnila, proč iracionálně vynaložila několikanásobně vyšší cenu, než jakou si účtoval první článek řetězce (= Česká televize). Dále je nutno upozornit na to, že neobvykle vysoká cena nebyla jediným důvodem, který daňové orgány dovedl k závěru o existenci daňového podvodu a vědomosti žalobkyně o účasti v něm.
57. Soud neshledal důvodným ani tvrzení, že se žalovaný v napadeném rozhodnutí nezabýval odvolací námitkou obdobného charakteru (= uskutečnění zdanitelného plnění za příliš

vysokou cenu). Povinností žalovaného totiž nebylo reagovat výslovně na každý dílčí odvolací argument žalobkyně. Orgán veřejné moci na určitou námitku může reagovat i tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí prezentuje od názoru žalobkyně odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní. Tím se s námitkami účastníka řízení vždy - minimálně implicitě - vypořádá. Nelze proto bez dalšího uzavřít, že absence odpovědi na ten či onen argument žalobkyně v odůvodnění napadeného rozhodnutí způsobuje nezákonnost rozhodnutí či dokonce jeho nepřezkoumatelnost. Takový přístup by totiž mohl vést zejména u velmi obsáhlých podání až k absurdním důsledkům a k porušení zásady efektivity a hospodárnosti řízení. Podstatné je, aby se správní orgán vypořádal se všemi základními námitkami účastníka řízení [k tomu srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č.j. 9 Afs 70/2008-13, podle něhož *„není porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná“*; dále též nálezy Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08 (bod 68), rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2013, č.j. 8 Afs 41/2012-50 (bod 21), nebo ze dne 6. 6. 2013, č.j. 1 Afs 44/2013-30 (bod 41)]. Žalobkyně podala rozsáhlé odvolání čítající 26 stran (to bylo pro přehlednost opatřené i přehledem obsahu). Pokud by žalovaný zvolil v případě napadeného rozhodnutí takovou cestu, že by vypořádával každý dílčí odvolací argument, nebylo by možné označit jeho postup za efektivní. Zároveň je nutno zdůraznit, že žalovaný i přes rozsáhlost odvolání odvolací námitku žalobkyně stran doktríny jediného možného vysvětlení neopomněl. Zejména z bodů [17] až [21] napadeného rozhodnutí vyplývá, že žalovaný považoval za rozhodné aplikovat nikoliv doktrínu jediného možného vysvětlení, nýbrž tzv. vědomostní test o účasti žalobkyně v daňovém podvodu. Zvolil tedy způsob vypořádání odvolací námitky žalobkyně v podobě vlastní argumentačního systému podporující výrok napadeného rozhodnutí. Na takovém postupu žalovaného soud neshledal ničeho nezákonného.

58. Pokud se týče žalobních námitek ohledně nezákonného přenesení důkazního břemene zpět na žalobkyni, ani ty nebyly důvodné. Daňové orgány totiž po žalobkyni nepožadovaly prokázat, že se neúčastnila daňového podvodu, nýbrž jí umožnily prokázat, že přijala veškerá rozumná opatření, aby se takového jednání neúčastnila. Ačkoliv žalovaný především v bodě [65] napadeného rozhodnutí uvedl, že důkazní břemeno ohledně prokázání účasti žalobkyně na daňovém podvodu bylo správcem daně na základě tzv. vědomostního testu přeneseno na žalobkyni, z obsahu tohoto bodu napadeného rozhodnutí vyplývá, že se přísně vzato nejednalo o důkazní břemeno stran prokázání (ne)účasti žalobkyně na podvodu na dani, nýbrž o poskytnutí možnosti žalobkyni, aby prokázala, že přijala dostatečná opatření, aby se podvodu na dani neúčastnila.
59. Na takovém postupu správce daně však nelze spatřovat ničeho nezákonného. Ke shodnému závěru dospěl i Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 25. 7. 2019, č.j. 10 Afs 182/2018-42 (zejména body [42] a [42]), kde bylo vyjeveno mj. toto: *„Pokud tedy správce daně unese důkazní břemeno co do subjektivní stránky (vztahu) daňového subjektu k účasti na podvodu na DPH, naskýtá se daňovému subjektu v daňovém řízení poslední příležitost, jak pro něj nepříznivé zjištění správce daně zvrátit. Může (musí) vylíčit jiné rozhodné okolnosti, a tím prokázat dobrou víru, zejména to, že se svým jednáním neúčastnil daňového podvodu, tedy např. že v rámci svých obchodních aktivit přijal dostatečná opatření bránící riziku zapojení do možného daňového podvodu (rozsudky NSS ze dne 25. 6. 2015, čj. 6 Afs 130/2014-60, věc ALADIN plus, č. 3275/2015 Sb. NSS, bod 44; rozsudek ze dne 17. 9. 2015, čj. 1 Afs 219/2014-*

52, ve věci ROYAL ADVERTISING, bod 45; a také – i když se tomu stěžovatelka brání – rozsudek ze dne 23. 8. 2013, čj. 5 Afs 83/2012-46, č. 2925/2013 Sb. NSS, věc JET GROUP). Jakkoli tato koncepce může v jistém smyslu připomínat přenášení důkazního břemena v daňovém řízení, nejedná se o důkazní břemeno stricto sensu, ale spíše o institut vyvinění z právem zapovězeného jednání. Stěžovatelka tedy má obecně jistě pravdu, že prokazování zaviněné účasti na podvodu nelze bez dalšího směřovat s prokazováním toho, že daňový subjekt přijal dostatečná opatření, aby zabránil možnému zapojení do podvodu na DPH. Správce daně musí prvně prokázat, že daňový subjekt věděl, mohl či měl vědět o podvodném charakteru sporného obchodu. Pokud se mu to podaří na podkladě skutečností, které sám dokáže identifikovat, vyhledat a zjistit, pak má stále ještě daňový subjekt šanci se vyvinut, a to pokud prokáže, že si v obchodním styku počínal dostatečně opatrně a přijal rozumná opatření, aby nebyl do podvodu na DPH zatažen.“ Ke shodnému závěru dospěl kasační soud i ve svém rozsudku ze dne 13. 8. 2020, č.j. 7 Afs 428/2019-39 (bod [60]).

60. Důvodná nebyla ani žalobní námitka co do neprovedení výsledku jednatele žalobkyně jako svědka daňovými orgány. Jak žalovaným prezentovaná judikatura Nejvyššího správního soudu, tak judikatura vyjevená po nabytí účinnosti občanského zákoníku a zákona o obchodních korporacích [např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 8. 2019, č.j. 4 Afs 262/2017-37 (bod 26)] stojí na závěru, že jako svědka nelze vyslýchat člena statutárního orgánu účastníka řízení. Daňové orgány tedy postupovaly správně, pokud odmítly provést výslech jednatele žalobkyně jako svědka.
61. A důvodná dle soudu nebyla ani tvrzení žalobkyně stran porušení principu proporcionality. Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 6. 2015, č.j. 2 Afs 15/2014-59 (bod [36]) mj. vyplývá: „Pokud stěžovatelka naznačuje, že daňové orgány měly mezi daňovými subjekty provést osvětu, informovat je o podvodech na dani a reagovat na ně legislativními či jinými opatřeními, pak taková povinnost daňovým orgánům nevyplývá ze žádného právního předpisu. Hrozba obchodního styku se subjekty, které řádně neplní své daňové či jiné povinnosti, je součástí onoho podnikatelského rizika každého jednotlivého podnikatele (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 7. 2013, č.j. 1 Afs 59/2013-34).“ Shodně dovodil i zdejší soud v rozsudku ze dne 20. 9. 2019, č.j. 57 Af 17/2018-59 (bod [29]): „Pokud jde o snahu žalobce přenést své vlastní pochybení na stát, když žalobce v žalobě argumentuje tím, že správní orgány pochybily, když po dlouhý časový úsek nečinily žádné kroky, aby zabránily nezákonnému chování dodavatele žalobce, pak k tomu soud uvádí, že je zcela na žalobci, aby v obchodněprávních vztazích jednal profesionálně s náležitou mírou opatrnosti. Je vyloučeno, aby se žalobce v rámci plnění daňové povinnosti dovolával své nedbalosti při výběru obchodního partnera či určení výše ceny za plnění, takové jednání nemá v profesionálních obchodních vztazích žádné místo, naopak platí, že všechno to, co zjistil správce daně stran výše běžné ceny za reklamu, měl zjistit sám žalobce, než daný kontrakt uzavřel, což by jistě průměrný podnikatel učinil.“ A k obdobnému závěru stran totožné žalobní argumentace pak zdejší soud dospěl i v rozsudku ze dne 29. 6. 2020, č.j. 30 Af 70/2018-162 (bod [61]), který se týkal žalobkyně a její daňové povinnosti na dani z příjmu za zdaňovací období let 2013, 2014 a 2015.
62. Vzhledem k tomu, že soud neshledal žádnou z řádně a včas uplatněných žalobních námitek důvodnou, žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
63. Pro úplnost soud uvádí, že se nezabýval námitkou porušení práva na spravedlivý proces (= neprovedením výsledku jednatele žalobkyně jako svědka) a námitkou nepřezkoumatelnosti a nesrozumitelnosti napadeného rozhodnutí. Tyto námitky byly uplatněny až v replice, a

tedy po uplynutí lhůty pro podání žaloby (srov. § 71 odst. 2 věta třetí s. ř. s., resp. bod [15] rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 12. 2018, č.j. 6 Afs 283/2019-39).

[VI] Náklady řízení

64. Žalovaný správní orgán, který měl ve věci plný úspěch, má podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení před soudem proti žalobci, který ve věci úspěch neměl. Žalovanému správnímu orgánu žádné specifické náklady soudního řízení nevznikly, a proto bylo rozhodnuto, že na náhradu nákladů řízení nemá žádný z účastníků právo.

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 23. 6. 2021

Mgr. Jaroslav Škopek v.r.
předseda senátu