



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobce: **BAU-STAV a.s.**, sídlem Loketská 344/12, Karlovy Vary
zastoupen advokátem JUDr. Pavlem Tomkem, sídlem Polská 61/4,
Karlovy Vary

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 10. 2019, č.j. 41706/19/5300-22443-701226,

takto:

- I. **Žaloba se z a m í t á.**
- II. **Žádný z účastníků řízení n e m á právo na náhradu nákladů řízení.**

Odůvodnění:

I.

Napadené rozhodnutí

1. Žalobce se žalobou ze dne 9. 12. 2019, Krajskému soudu v Plzni (dále též jen „soud“) doručenou osobně dne 10. 12. 2019, domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 10.

2019, č.j. 41706/19/5300-22443-701226 (dále též jen „*napadené rozhodnutí*“ či „*Rozhodnutí OFŘ*“), jímž byla zamítnuta žalobcova odvolání proti dodatečným platebním výměrům na daň z přidané hodnoty vydaným Finančním úřadem pro Karlovarský kraj (dále též jen „*prvoinstanční orgán*“ či „*Správce daně*“) dne 30. 11. 2017 pod č.j. 980739/17/2401-50523-402472, č.j. 980785/17/2401-50523-402472, č.j. 980815/17/2401-50523-402472 a č.j. 980850/17/2401-50523-402472 a tyto dodatečné platební výměry byly potvrzeny.

2. Předmětnými dodatečnými platebními výměry Finanční úřad pro Karlovarský kraj doměřil žalobci daň z přidané hodnoty:
 - za zdaňovací období říjen roku 2012 ve výši 240 000 Kč a současně stanovil žalobci povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 48 000 Kč
 - za zdaňovací období listopad roku 2012 ve výši 240 000 Kč a současně stanovil žalobci povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 48 000 Kč
 - za zdaňovací období březen roku 2013 ve výši 252 000 Kč a současně stanovil žalobci povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 50 400 Kč
 - za zdaňovací období květen roku 2013 ve výši 252 000 Kč a současně stanovil žalobci povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 50 400 Kč.
3. Žalobce požadoval případně též zrušení dodatečných platebních výměrů.

II.

Žaloba

4. Žalobce v žalobě uplatnil 3 skupiny žalobních bodů.
5. V části žaloby uvozené slovy „*III. NESPRÁVNĚ A NEZÁKONNĚ APLIKOVANÉ NORMY*“ uvedl, že dle jeho názoru je pro řízení o žalobě proti Rozhodnutí OFŘ, včetně přezkoumání zákonnosti předcházejících rozhodnutí Správce daně, stěžejním vypořádat se pro konkrétní skutkové okolnosti daného případu s výkladem a aplikací § 92 odst. 3 až 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „*daňový řád*“) ve spojení s § 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu, a to zejména v souvislosti s přenášením důkazního břemene k prokázání existence či neexistence podvodu na DPH, resp. nevědomé účasti na něm, na žalobce a/nebo v souvislosti s unesením důkazního břemene Správcem daně ve vztahu k prokázání podvodně či zneužívajícím způsobem uplatněného nároku žalobce na odpočet daně, to vše v kontextu s nárokem žalobce na odpočet daně při splnění hmotněprávních a formálních podmínek ve smyslu § 72, § 73, § 26 až § 35a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „*zákon o dani z přidané hodnoty*“ či „*zákon o DPH*“) ve spojení s čl. 167 a násl. Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „*Směrnice*“). Žalobce má za to, že žalovaný, stejně jako Správce daně, vykládá a aplikuje shora uvedená ustanovení hmotných a procesních předpisů způsobem, který je věcně nesprávný a nezákonný, zároveň aplikuje judikaturu Nejvyššího správního soudu pro danou věc neadekvátním a nepřiléhavým způsobem.
6. Rozhodnutí Správce daně, která jsou potvrzena napadeným Rozhodnutím OFŘ, ukládají žalobci povinnosti v daňovém řízení (ve fázi dokazování), pro které nebyla dána opora v daňovém řádu, zejména pak nevyplývá z těch ustanovení daňového řádu, na která Správce daně odkazoval ve svých níže označených výzvách, tj. na § 92 odst. 3 a 4, ve spojení s § 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu. Mimo jiné tak již i z tohoto důvodu musel žalobce považovat výzvy Správce daně, včetně jimi ukládaných procesních povinností, za

nezákonné [nezákonnost postupu Správce daně nelze zhojit účelovou konstrukcí skutkových okolností, o nichž žalobce neměl a ani nemohl mít žádného povědomí (žalobci tyto byly zpřístupněny, byť ve velmi omezené a obecné podobě, v průběhu výzev, které od Správce daně obdržel v souvislosti s touto či souvisejícími a souběžně probíhajícími daňovými kontrolami), na základě kterých se má k dosažení záměru Správce daně „zařadit“ do struktury jakýchsi spojených osob v řetězci subjektů; a navíc ještě spojených k dosažení účelu spočívajícím snad ve snaze uplatnit nárok na odpočet DPH podvodně nebo zneužívajícím způsobem].

7. V dané věci je tedy dle žalobce předně nutné upozornit na to, že k ukládání dané procesní povinnosti Správce daně přistupuje poté, kdy nezákonně aplikuje čl. 167 a násl. Směrnice, aniž by disponoval takovými skutkovými závěry (skutkovými zjištěními), na nichž by osvědčil splnění Směrnicí stanovených předpokladů pro použití tohoto ustanovení, tzn.:

- „řetězec subjektů“, když si lze jen obtížně představit, že by se žalobce v řetězci „spojil“ se subjekty, o nichž nemá ani povědomí, že existují či že jejich prostřednictvím bude korporace KV Production Servis, s.r.o., Lidická 398/63, 360 01 Karlovy Vary, DIČ CZ26378183 (dále též jen „Korporace KV Production“) plnit své závazky při obstarání reklamy přijaté uzavřením smlouvy s žalobcem. Je logické, pokud byla uzavřena smlouva, že „spojení“ (přesněji právní vztah) je mezi žalobcem a subjektem, s nímž žalobce smlouvu uzavřel, tedy s korporací KV Production. Je také logické, že pokud bylo předmětem smlouvy obstarání televizní reklamy v pořadech vysílaných Českou televizí, že plnění dle smlouvy o obstarání reklamy bude nutné realizovat prostřednictvím tohoto subjektu. Toto je jediné logické „spojení“, které lze objektivně a prokazatelně doložit a které také žalobce v průběhu daňové kontroly, stejně jako ve svých daňových tvrzeních, prokazuje a také prokázal. Další osoby, pokud je vůbec Správce daně označil v odůvodnění výzvy, jsou osobami, s nimiž se žalobce nespojil (a ani neprojevil vůli, aby jich bylo užito při obstarání reklamy, kterou měla pro žalobce zajistit, spolu s dalšími plněními, korporace KV Production), o nichž (jakož ani o plnění jejich daňových či jiných povinností, jako například zveřejňování účetních závěrek ve sbírce listin, či sídla na adresách, kde se nezdržují), neměl a nemá žádné povědomí, pomineme-li informace zpřístupněné žalobci přímo Správcem daně až ve výzvách či ve Zprávě o daňové kontrole ze dne 24. 11. 2017, č.j. 882903/17/2401-60563-401066 (dále též jen „Zpráva o daňové kontrole“). V podrobnostech se žalobce ještě k dané problematice nastíněné Správcem daně vyjádří v další části této žaloby.

- „vytvoření právního vztahu (spojení) převážně za účelem narušení neutrality daně vedoucí ve svém důsledku k naplnění existence podvodu na DPH“, když ani v daném ohledu nelze logicky po dokazování před Správcem daně učinit závěr (pomineme-li neexistenci spojení, vyjma struktury právních vztahů „žalobce - korporace KV Production - Česká televize“ popsané v předchozí odrážce), že by účelem obstarání reklamy bylo (neoprávněné a nezákonné) narušení neutrality daně a nezákonný odpočet daně z přidané hodnoty nárokováný žalobcem ve smyslu § 72 a násl. zákona o dani z přidané hodnoty a že by žalobce měl jakékoliv povědomí o existenci podvodu na DPH v rámci řetězce subjektů. Konkrétně je nutné uvést, že při splnění formálních i hmotněprávních podmínek pro vznik nároku na odpočet daně z těchto plnění jsou předpoklady zákona naplněny, když toto naplnění podmínek zákona ze strany žalobce ostatně potvrdil sám Správce daně a taktéž žalovaný v bodě 35) Rozhodnutí OFŘ s tím, že žalobci nelze přičítat odpovědnost či zavinění ohledně jakékoliv vědomosti či účasti na podvodu na DPH. Důraz je současně

nutno klást na skutkové okolnosti, které zde prokazatelně byly v době realizace předmětných zdanitelných plnění, když v žádném ohledu nelze přihlížet ke skutečnostem, které nastaly později a které tak nemohly mít v žádném ohledu vliv na stav vědomí žalobce k datu realizace zdanitelných plnění.

8. Žalobce dále konstatoval, že uvedená problematika byla projednávána již v řadě soudních rozhodnutí, mimo jiné například v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č.j. 5 Afs 60/2017-60, na který finanční správa reagovala tiskovou zprávou ze dne 15. 2. 2018 s názvem „Rozsudek NSS nic převratného nepřinesl“, z něhož lze citovat některé, pro toto řízení zcela jistě významné, názory finanční správy:

• „*Finanční správa se v těchto případech u každého daňového subjektu zabývá otázkou, zda tento o podvodu v řetězci obchodního věděl, či alespoň vědět měl a mohl. Pouze v případech, kdy je prokazatelně odpověď na tuto otázku kladná, není daňovému subjektu nárok na odpočet daně přiznán. V žádném případě tedy nedochází k tomu, že by daň byla účelově vybírána u těch článků řetězce, u nichž je to nejsnazší, neboť kritériem pro rozlišení, zda nárok na odpočet daně bude či nebude přiznán, je u každého jednotlivého článku řetězce právě a jen ta skutečnost, zda tento článek měl vědomost o své účasti na podvodném jednání.*“

• „*Finanční správa se ztotožňuje se závěrem Nejvyššího správního soudu, že daň nelze vyměřit komukoliv, ale pouze tomu, kdo na základě jednoznačných identifikovaných skutečností daného případu o nezákonných praktikách plátce či plátců věděl nebo mohl vědět. Tento závěr plynoucí taktéž z judikatury Soudního dvora Evropské unie je Finanční správou dlouhodobě plně respektován, přičemž v jednotlivých kauzách je vždy vědomost daňového subjektu o podvodném jednání testována.*“

Vzhledem k tomu, že výše nastíněné je beze sporu podstatné pro rozhodnutí o podané žalobě, a to včetně pravidel prosazovaných Finanční správou na testování vědomosti daňových subjektů, nelze podle názoru žalobce přehlédnout a pomíjet ani vyjádření Finanční správy ze dne 15. 5. 2017 (veřejně dostupné na internetovém portálu daňové správy), ze které lze pro dané účely citovat:

• „*Generální finanční ředitelství postupuje před uzavřením smlouvy s jakýmkoli dodavatelem vždy maximálně obezřetně. Své dodavatele prověřuje standardním způsobem stejně tak, jako u svých dodavatelů činí soukromé subjekty, a tedy stejně tak, jak od soukromých subjektů Finanční správa sama předpokládá. Generální finanční ředitelství si společnost 2P Commercial Agency, s.r.o. prověřilo mimo jiné v obchodním a insolvenčním rejstříku a v seznamu u nespolehlivých plátců. Podle veřejně dostupných zdrojů dodavatel v době konání výběrového řízení a uzavření smlouvy nevykazoval žádné znaky rizikovosti, a tedy neexistoval žádný obhajitelný důvod ani zákonná možnost s vítězem výběrového řízení smlouvu neuzavřít.*“

• „*Zdůrazňujeme, že Finanční správa při zadávání vlastních veřejných zakázek na dodávku zboží a služeb nevystupuje v roli správce daně a nevede daňové řízení, ale je v roli „běžné firmy“ a od komerčních subjektů se liší pouze tím, že musí nakupovat podle zákona o veřejných zakázkách. Z tohoto důvodu nemůže ani nesmí využívat svých interních zdrojů pro prověření dodavatelských firem.*“ (V dané věci je tedy rozhodující stav informací, které jsou dostupné z veřejných zdrojů v době uzavření smlouvy, a proto nemůže být následně žalobce v průběhu daňové kontroly konfrontován a vyzýván k tvrzením a skutečnostem, které si Správce daně obstaral, nebo mu byly zpřístupněny v rámci daňové kontroly vedené s jinými subjekty, nebo dokonce s informacemi či skutečnostmi nastalými s výrazným

časovým odstupem nejen po uzavření smlouvy, ale dokonce po jejím splnění.)

- „Z výše uvedeného vyplývá, že pokud by byl v tomto případě v pozici Generálního finančního ředitelství jakýkoliv komerční subjekt, Finanční správa by ho nijak nepostihla, protože by byl schopný jasně prokázat, že nevěděl ani vědět nemohl, zda je tento obchodní partner součástí daňového podvodu.“ (Uvedené však zřejmě neplatí pro žalobce, byť jej lze považovat za jakýkoliv komerční subjekt, jak je zcela jistě patrné z dokumentů obsažených ve spisu z průběhu daňové kontroly, viz zejména výzvy Správce daně adresované žalobci a reakce žalobce na dané výzvy, a rovněž též je uvedené zřejmé z obsahu Zprávy o daňové kontrole.)

9. V části žaloby uvozené slovy „IV. NEZÁKONNOST PROCESNÍHO POSTUPU SPRÁVCE DANĚ“ žalobce uvedl, že přes velmi skutkově zúžený rozsah daňové kontroly za zdaňovací období roku 2012 a 2013 (z hlediska četnosti obchodních transakcí, na které byla kontrola zaměřena) je na místě se předně pozastavit nad zcela neúměrně a nepřiměřeně dlouhou dobou, po kterou byla prováděna daňová kontrola. Jestliže výsledkem šetření ze strany Správce daně je pouze zjištění nekontaktnosti dvou firem a pouhé konstatování, že žalobce věděl či měl vědět či mohl vědět, že se zúčastňuje daňového podvodu, pak délka provádění daňové kontroly po období téměř 2 let je neúměrně dlouhá. Tento postup Správce daně, včetně přehlížení relevantních námitek vznášených žalobcem, je na místě kvalifikovat jako postup rozporný s § 5 daňového řádu a rovněž v rozporu s principy právního státu (srov. např. nález Ústavního soudu ze dne 18. 2. 2010, sp.zn. I. ÚS 1849/08). Postup Správce daně v rámci daňové kontroly je též v rozporu s § 7 odst. 1 daňového řádu, když dobu a způsob provádění daňové kontroly nelze z pohledu žalobce považovat za postup „bez zbytečných průtahů“. Pro dokreslení - posledním úkonem žalobce bylo podání Vyjádření k výsledku kontrolního zjištění (zaevidované pod č.j. 823653/17) dne 28. 8. 2017 a dalším úkonem, který poté následoval ze strany Správce daně, bylo zpracování Zprávy o daňové kontrole (zaevidované pod č.j. 882903/17/240160563-401066) ze dne 24. 11. 2017. Tedy uplynula doba téměř 3 měsíců, kdy Správce daně neprováděl žádný úkon ani nešetřil již žádné nové důkazy či podněty, které by uvedl ve Zprávě o daňové kontrole.
10. Z dále uvedených faktů dle žalobce vyplývá, že Správce daně již od počátku vedené daňové kontroly rezignoval na povinnost zajistit objektivní průběh daňové kontroly a podřídil vše pouze tomu, aby „vyhledal“ a/nebo „zjistil“ a/nebo „mohl jakkoli dovodit“ takové skutečnosti, které by mu umožnily přistoupit k formulaci závěrů, které jsou patrné z přílohy k protokolu o ústním jednání č.j. 749782/2401-60563-401066 (dále jen „Příloha k protokolu“) [Správce daně své závěry, které jsou formulovány v Příloze k protokolu, přijímá a obhájí přesto, že podle ustálené rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu musí být prokázáno, že si subjekt podvodného jednání svých dodavatelů mohl být vědom (nutné posuzovat z hlediska skutečností, které zde byly v době uskutečnění zdanitelného plnění, nikoli ze skutečností, které vyšly najevo nebo nastaly později), přičemž skutečností (indicie), byť každá sama o sobě nejsou nezákonné, pak ve svém souhrnu tvoří logický, ničím nenarušený a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které spolehlivě a jednoznačně prokazují skutečnost, že subjekt o podvodu na dani z přidané hodnoty věděl či minimálně vědět mohl (viz například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2012, č.j. 1 Afs 37/2012-50)], zejména k tomu, aby Správce daně „přizpůsobil“ skutečnosti tak, aby mohl tvrdit, že žalobce splnil tzv. vědomostní test, tedy že žalobce věděl či měl vědět nebo mohl vědět, že se svým

nákupem služby účastní plnění, která jsou stižena podvodem na DPH. Správce daně vycházel z obecných principů, podle kterých se identifikují tzv. karuselové podvody, a tyto principy vzal jako konečný stav, který má být výsledkem daňové kontroly mající vyústit v obvinění žalobce, že si byl dopředu vědom nebo dopředu mohl vědět nebo měl vědět o daňovém podvodu, a své šetření podřídil pouze tomuto cíli. Jestliže tedy Správce daně zjistil znaky identifikující karuselový podvod, je to důvod ke vzniku podezření z karuselového podvodu a nikoli k důkazu o provedeném karuselovém podvodu. Takové důkazy je třeba provést a nelze přenášet na žalobce povinnost vyvracet vědomost o účasti na daňovém podvodu, jak Správce daně učinil a žalobce toto opakovaně v průběhu daňové kontroly namítal. Tento nezákonný princip postupu daňové kontroly nutně musí vést k vágnosti argumentů Správce daně, ze kterých je patrná snaha o jejich formulaci postrádající racionální opodstatnění, přičemž právě na tomto nezákonném postupu a závěrech dokládá Správce daně svá rozhodnutí, která jsou přes věcně odůvodněné odvolání potvrzena napadeným Rozhodnutím OFŘ.

11. Žalobce dále uvedl, že je přesvědčen o tom, že v průběhu daňové kontroly jednal Správce daně vadně při zjišťování objektivních skutečností, když některé jím použité argumenty v Příloze k protokolu je nutné považovat za manipulativní a účelové. Žalobce uvádí níže přehled těchto argumentů, které žalovaný přejal do Rozhodnutí OFŘ a s nimiž se žalovaný ztotožnil s tím, že následně žalovaný konstatoval existenci daňového podvodu a účast či zapojení žalovaného (správně: žalobce, pozn. soudu) na tomto podvodu, což žalobce popírá, jak prezentuje níže:

(1) KV Production Servis a Action Racing Mania v řetězci plátců, podílejících se na realizaci plnění poskytnutých daňovému subjektu, jsou nekontaktní a neplní své daňové povinnosti

Žalobce realizoval obchody s korporací KV Production naposledy v květnu 2013. Korporace KV Production se stala nekontaktní 10. 9. 2014 (více než po roce), přičemž do této doby nebylo Správcem daně tvrzeno, že by nebyla podávána daňová přiznání k DPH (daň z přidané hodnoty) či DP (Daň z příjmů), ani to, že by u něho Správce daně evidoval daňové nedoplatky. I když žalobce neměl povědomí o existenci Action Racing Mania, ze spisu je patrné, že tato firma se stala nekontaktní 14. 4. 2015 a do té doby podávala řádné přiznání k DPH i DP. Ke skutečnostem, zda tyto dvě firmy plnily své daňové povinnosti, se žalobce nemůže vyjadřovat, jelikož není nadán pravomocemi toto zjišťovat. Tímto lze vyvrátit dílčí domněnku prezentovanou opakovaně žalovaným, že by žalobce věděl, měl/mohl vědět o tomto znaku pro existenci daňového podvodu. Neexistují mechanismy, jak by žalobce toto mohl zjistit, takové mechanismy má k dispozici pouze Správce daně, a to navíc pouze se zpětnou použitelností.

(2) KV Production Servis a Action Racing Mania mají v obchodním rejstříku zapsané sídlo na virtuální adrese

Žalobce znal a používal sídlo a tím i kontaktní adresu svého smluvního partnera, korporace KV Production v době uzavírání kontraktů, a toto sídlo nebylo v žádném případě virtuální. Partner na této adrese přijímal poštu, a to třeba i fyzicky, když bylo nutno doručovat osobně. Žalobce nezjišťoval reálnou či virtuální adresu Action Racing Mania, protože o existenci této firmy neměl žádné povědomí a ani tak o její jakékoli účasti týkající se plnění přijatého od korporace KV Production. Tímto lze vyvrátit dílčí domněnku, že by žalobce věděl, měl/mohl vědět o tomto znaku pro existenci daňového podvodu.

(3) správci daně nebylo umožněno ověření podaných daňových přiznání k dani z přidané hodnoty KV Production Servis a Action Racing Mania

K tomuto i bez dalšího komentáře lze pouze konstatovat, že je naprosto vyloučeno, aby žalobce věděl, měl/mohl vědět o tomto znaku pro existenci daňového podvodu.

(4) v rozporu s textem Článku 1 bodu 3) smlouvy 1 a smlouvy 2 uzavřené mezi Action Racing Mania a ČT uvádějícím daňový subjekt jako sponzora pořadu nedošlo k uzavření smluvního vztahu přímo mezi Action Racing Mania a daňovým subjektem, ale ke zřetězení obchodního vztahu

Žalobce nepopírá, a navíc i potvrzuje, že nedošlo k uzavření smluvního vztahu mezi ním a Action Racing Mania. Pokud je ve smlouvě mezi Action Racing Mania a Českou televizí ustanovení, že Action Racing Mania má s žalobcem uzavřenou písemnou smlouvu, pak toto se nezakládá na pravdě a lze z toho pouze usuzovat na pochybnost, zda taková smlouva je platná, ale nelze z toho vyvozovat, že by se smlouva týkala žalobce a byla uzavírána s jeho vědomím. Tímto lze vyvrátit dílčí domněnku, že by žalobce věděl, měl/mohl vědět o tomto znaku pro existenci daňového podvodu.

(5) smlouva 1 mezi Action Racing Mania a ČT byla uzavřena až dne 26. 11. 2012 a k vystavení souvisejícího daňového dokladu č. 4102210581 došlo až dne 27. 11. 2012; dodavatel KV Production Servis však uzavřel Smlouvu o obstarání reklamy při TV akci „Trumfy Miroslava Donutíla“ s daňovým subjektem již více jak měsíc dříve dne 5. 10. 2012 s pevně stanovenou cenou, bez doložení kalkulace, a současně výrobce spotu vystavil obchodní korporaci KV Production Servis daňový doklad č. 20120212 za výrobu sponzorských vzkazů k pořadu „Trumfy M. Donutíla 27. 10. 2012“ až dne 31. 12. 2012, což doložil kalkulací; dodavatel KV Production Servis tak v době uzavření předmětné smlouvy s daňovým subjektem neměl povědomost o celkových nákladech vynaložených na poskytnutou službu

Toto je případ, kdy ze strany Správce daně došlo k manipulaci s důkazy, na kterou žalobce tímto poukazuje, když Správce daně tvrdí (a opakovaně i ve Zprávě o daňové kontrole), že smlouva o reklamě mezi Action Racing Mania a Českou televizí byla uzavřena dne 26. 11. 2012. Jelikož tato smlouva je součástí spisu (pořadové č. 14 spisu Správce daně), musel si být Správce daně vědom, že dle čl. 8, odst. 6 této písemné formy smlouvy byla fakticky smlouva uzavřena dřívější ústní dohodou a dne 26. 11. 2012 došlo pouze k písemnému potvrzení dřívější dohody. Správce daně se ani nesnažil získat důkaz, kdy byla uzavřena ústní dohoda, tedy kdy došlo k faktickému uzavření smlouvy, ale přesto se snažil pomocí tohoto (v Příloze k protokolu a Zprávě o daňové kontrole utajeného) faktu vyvozovat závěr, že uzavření smlouvy mezi žalobcem a korporací KV Production bylo provedeno dříve, než byla uzavřena smlouva mezi Action Racing Mania a Českou televizí. I přes toto pochybení Správce daně je patrné, že žalobce nevěděl a nemohl vědět o tomto znaku pro existenci daňového podvodu, pokud toto lze za znak existence daňového podvodu vůbec považovat.

(6) smlouva 2 mezi Action Racing Mania a ČT byla uzavřena až dne 2. 1. 2013 a k vystavení souvisejícího daňového dokladu č. 4102210699 došlo až dne 10. 1. 2013; přesto dodavatel KV Production Servis uzavřel Smlouvu o obstarání reklamy na akci „Komici na jedničku - Petr Nárožný“ s daňovým subjektem více jak měsíc dříve dne 23. 11. 2012 s pevně stanovenou cenou, bez doložení kalkulace, a současně výrobce spotu vystavil obchodní korporaci KV Production Servis daňový doklad č. 20120212 za výrobu sponzorských vzkazů k pořadu „Komici na jedničku - Nárožný 18. 12. 2012“ až dne 31. 12. 2012, což doložil kalkulací; dodavatel Č. j.:

882903/17/2401-60563401066 strana 20 (celkem 94) KV Production Servis tak v době uzavření předmětné smlouvy s daňovým subjektem neměl povědomost o celkových nákladech vynaložených na poskytnutou službu

Námítka k tomuto bodu je obsahově přiměřeně shodná k námitce žalobce k předešlému bodu 5 s tím, že tato smlouva je ve spisu Správce daně pod pořadovým číslem 15 a totožná formulace o potvrzeném předešlém ústním ujednání je v jejím čl. 8 odst. 5.

(7) odvod daňové povinnosti do státního rozpočtu z předmětu plnění uvedeného na daňovém dokladu č. 12K0100194 a č. 12K0100246 za obstarání reklamy odvysíláním sponzorského odkazu nelze v případě KV Production Servis a Action Racing Mania ověřit

Toto je dle žalobce tvrzení, které spíše ukazuje na neschopnost Správce daně zjistit skutečný stav věci a nelze to považovat za znak daňového podvodu aplikovatelný do této daňové kontroly. Jestliže Správce daně neví, zda došlo ke splnění daňových povinností KV Production a Action Racing Mania, nemůže toto uvádět jako podpůrný argument toho, že žalobce věděl, měl/mohl vědět, že se jedná o znak pro daňový podvod. Žalobce toto pochybení považuje za zásadní, když Správce daně neví, zda došlo ke splnění daňových povinností (tedy nelze vyvrátit předpoklad, že daňové povinnosti zmiňované firmy splnily), ale přesto se vydanými rozhodnutími snažil vybrat daň od žalobce, což se mu v konečném důsledku prozatím podařilo. Ani z jiných vyjádření v dokumentech vypracovaných Správcem daně při daňové kontrole není patrné, zda zdanitelné plnění (10/2012, 11/2012, 3/2013 a 5/2013), které bylo mezi žalobcem a korporací KV Production uskutečněno, by bylo ze strany korporace KV Production uvedeno v jeho přiznání k DPH za dané období či nikoli. Poněkud se vytrácí logika toho, proč by žalobce věděl či jen vědět měl a mohl o daňovém podvodu, když není zřejmé, zda lze o daňovém podvodu v tomto kontextu vůbec uvažovat. A toto podporuje i fakt, že (jak Správce daně přiznává) korporace KV Production za období šetřená daňovou kontrolou podávala řádně přiznání k DPH a tedy Správce daně měl již dříve zaznamenat znak pro daňový podvod, což však neučinil, tedy zřejmě došel k závěru, že k podvodu v době šetřeného období nedošlo. Přitom si Správce daně musí uvědomovat, že daň z přijatých zdanitelných plnění od korporace KV Production, šetřených touto daňovou kontrolou, může vybrat podruhé!

(8) u KV Production Servis a Action Racing Mania byly realizovány změny v osobách statutárních orgánů v reakci na úkony správce daně směřující k ověřování okolností souvisejících s obstaráváním reklamních služeb

K tomuto i bez dalšího komentáře lze pouze konstatovat, že je naprosto vyloučeno, aby žalobce věděl, měl/mohl vědět o tomto znaku pro existenci daňového podvodu. Po květnu 2013 žalobce již nebyl v obchodním vztahu s korporací KV Production a k zápisu změny statutárního orgánu do obchodního rejstříku došlo dne 4. 8. 2015. Tedy tento argument nelze jakkoli spojovat s plněním přijatým žalobcem. Totéž analogicky platí i o Action Racing Mania, o jehož existenci se žalobce dozvěděl až v průběhu daňové kontroly.

(9) KV Production Servis v reakci na zahájení daňového řízení ukončila vedení bankovního účtu

K tomuto i bez dalšího komentáře lze pouze konstatovat, že je naprosto vyloučeno, aby žalobce věděl, měl/mohl vědět o tomto znaku pro existenci daňového podvodu. Po květnu 2013 žalobce již nebyl v obchodním vztahu s korporací KV Production a ani není disponován pravomocemi či dokonce možnostmi a dokonce povinnostmi toto

přezkoumávat.

(10) KV Production Servis poskytovala obstarání reklamy prostřednictvím odvysílání sponzorského odkazu za cenu z ekonomického hlediska zjevně neopodstatněně mnohonásobně navýšenou

Žalobce v průběhu daňové kontroly opakovaně zdůvodňoval ekonomickou opodstatněnost ceny za odvysílání TV reklamy, ale Správce daně k tomuto vůbec nepřihlédl.

(11) v případě KV Production Servis a Action Racing Mania se jednalo v daných zdaňovacích obdobích o personálně propojené osoby prostřednictvím M. J. z titulu jeho funkce jednatele Action Racing Mania a současně zaměstnance KV Production Servis

K tomuto i bez dalšího komentáře lze pouze konstatovat, že je naprosto vyloučeno, aby žalobce věděl, měl/mohl vědět o tomto znaku pro existenci daňového podvodu. Osoba M. J. byla pro žalobce neznámá.

(12) v případě KV Production Servis a Action Racing Mania disponoval v příslušném zdaňovacím období M. J. dispozičním oprávněním k bankovním účtům obou těchto obchodních korporací

K tomuto i bez dalšího komentáře lze pouze konstatovat, že je naprosto vyloučeno, aby žalobce věděl, měl/mohl vědět o tomto znaku pro existenci daňového podvodu, pokud vůbec lze toto považovat za znak, byť dílčí znak pro daňový podvod. Dispozici s bankovním účtem jaksi lze očekávat automaticky na základě předešlého bodu 11.

(13) správce daně nespatřuje prostor pro uskutečnění jakéhokoli racionálně opodstatněného plnění ze strany Action Racing Mania pro KV Production Servis v souvislosti s obstaráním reklamy odvysíláním sponzorského odkazu

K tomuto i bez dalšího komentáře lze pouze konstatovat, že je naprosto vyloučeno, aby žalobce věděl, měl/mohl vědět o tomto znaku pro existenci daňového podvodu, pokud vůbec lze toto považovat za znak, byť dílčí znak pro daňový podvod. V průběhu daňové kontroly žalobce vysvětloval, že smluvní vztah uzavřel pouze s korporací KV Production a o tom, jakým způsobem KV Production docílí splnění svých povinností, neměl povědomí, ani tím nezavázal korporaci KV Production, ani neměl právo žádat od korporace KV Production vysvětlování jejích obchodních vztahů.

(14) na základě informací poskytnutých od mediálních agentur A a B a současně výrobce sponzorského odkazu bylo zjištěno, že odvysíláním sponzorského vzkazu či odkazu v délce 2 x 10 sekund v televizním vysílání ČT včetně ceny za výrobu sponzorského vzkazu nepřesahuje částku v základu daně cca 250 000 Kč oproti smluvně sjednané částce ve výši 1 200 000 Kč (bez DPH) k jednotlivým pořadům bez jakékoli kalkulace

Sjednaná cena byla stanovena na základě analýzy nákladů a jim odpovídajícím očekávaným výnosům v rámci realizace širší reklamní kampaně, kterou pro žalobce zajišťovala korporace KV Production. Celkové náklady na reklamní kampaň dosáhly 11,5 mil. Kč, z čehož náklady na TV reklamy byly 8 mil. Kč. Díky kampani, potažmo i TV reklamám se žalobci, a to v příčinné souvislosti, podařilo získat nové zakázky na nových trzích v ČR s výnosy ve výši 256 mil. Kč. Tedy náklady na reklamní kampaň tvořily 4,5 % z dodatečně dosažených výnosů. Žalobce si tedy počínal racionálně a ekonomicky a jednal s péčí řádného hospodáře. Správce daně se při svém šetření dopouštěl chyby, neboť se snažil v

tržní ekonomice zpochybnit ekonomicky podložené ceny jinými cenami, ke kterým dojde takovým způsobem, aby vyhovovaly jeho záměru, tedy vybrat buď větší daň, nebo zpochybnit oprávněnost odpočtu. Pokud by Správce daně chtěl zjistit, zda cena zaplacená žalobcem za reklamu je oprávněná, musel by ji porovnávat s cenami dosaženými u jiných koncových odběratelů TV reklam, což Správce daně neučinil anebo do spisu o tom nezaložil žádný dokument. A to i přesto, že se mu přímo nabízeli koncoví uživatelé, kteří měli reklamu společně se žalobcem v příslušných pořadech ČT (loga Heating Service, Kübeck hyperbarická a potápěčská medicína, Kreiner spol. s r.o., Sot Invent International Spedition, Inos Zličín a.s., Jerus a.s.). Správce daně neuváděl v Příloze protokolu, zda tito koncoví uživatelé nakupovali reklamy přes KV Production servis a zda se těchto obchodů také zúčastnily některé jiné zprostředkovatelské firmy, ale co je důležité, neuváděl jejich koncové ceny, které koncoví uživatelé za reklamy zaplatili. Zřejmě tak Správce daně nepostupoval, protože by neměl argument pro označení šetřených obchodů za daňové podvody. Správce daně při šetření ceny za TV reklamu postupoval velmi liknavě a velmi pasivně, když se spokojil s prvním zjištěním ohledně jakýchsi ceníkových cen, aniž by dále šetřil, zda se za tyto ceníkové ceny skutečně TV reklamy prodávaly koncovým odběratelům. Žalobce opakovaně v průběhu daňové kontroly namítal, že na dodání reklam v České televizi uzavřel smlouvu s korporací KV Production s tím, že pouze věděl, že konečným poskytovatelem bude třetí osoba, tedy Česká televize. Proto žalobce nevěděl a vědět nemohl (a ani to pro něho nebylo jakkoli významné, určující či relevantní), a to zejména i s ohledem na netransparentnost trhu s reklamami vysílanými v České televizi, jaké podmínky jsou sjednávány na trhu za reklamy v České televizi, a nelze klást k tíži žalobci, že si pro vstup na trh s reklamami zvolil osobu odborně způsobilou, která na tomto relevantním trhu působila a která se na tomto trhu orientovala. Osobu zprostředkovatele by žalobce nepotřeboval pouze v případě, že by trh s TV reklamami byl transparentní a samotná Česká televize by zveřejňovala dosažené ceny za jednotlivé reklamy. Důrazně se tedy žalobce ohrazoval a ohrazuje proti snaze Správce daně dávat rovnítko mezi ceníkovými cenami (když i Česká televize neuzavírala obchody za tyto ceny) a tržní cenou, tedy pro žalobce ekonomicky doloženou cenou.

12. Žalobce dále považuje za nezákonný a nesprávný postup Správce daně, rovněž potvrzený žalovaným v odvolacím řízení, který nepodloženými fakty činil v průběhu svého řízení závěry, že žalobce nepřijal interní kontrolní mechanismy, které by zabránily jeho účasti na podvodném jednání. I přesto, že Správce daně [2. výzvou k prokázání skutečností (výzva Správce daně k prokázání skutečností č.j. 855843/16/2401-60563-401066)] vyzval žalobce k prokázání interních kontrolních mechanismů neoprávněně, neboť již předtím, na základě 1. výzvy k prokázání skutečností žalobce (výzva Správce daně k prokázání skutečností č.j. 324571/16/2401-60563-401066) unesl důkazní povinnost, když prokázal přijetí zdanitelného plnění (poskytnutí služby) a souvislosti zdanitelného plnění s ekonomickou činností, žalobce rozporuje závěr Správce daně, který konstatuje, že žalobce měl a mohl vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, protože nedostatečnými interními kontrolními mechanismy přijal plnění, která neodpovídala běžným obchodním podmínkám. Správce daně v 2. výzvě a pak následně v dalších dokumentech na různých místech těchto textů uvádí znaky pro nestandardnost obchodních případů, k nimž se lze vyjádřit takto:

(a) Žalobce se výše v bodě (18) žaloby vyjádřil k okolnostem, které jsou mu kladeny k tíži ohledně toho, že vědět měl či mohl o případném zapojení v řetězci subjektů na podvodu na

DPH, které by vedly k neoprávněnému (protiprávnímu) odpočtu daně. O existenci těchto a jiných okolností nemohl mít žalobce žádné povědomí, tedy se nedá hovořit o nestandardnosti přijatého plnění.

(b) Žalobci nelze klást k tíži, že korporace KV Production nezveřejňovala účetní závěrky v obchodním rejstříku. Žalobce v průběhu správního řízení prokázal, že nezveřejnění účetní závěrky nemohlo vzbuzovat v době přijatých plnění jakékoli podezření a podnět pro závěr, že firma nezveřejňující účetní závěrky je nevěrohodná a může provádět obchody stížené podvodem na DPH. Nelze racionálně vysvětlit konstrukci Správce daně, že jelikož korporace KV Production nezveřejňovala účetní závěrky, musí být podezřelá z provádění podvodných obchodů. Žalobce akcentuje, že sbírka listin vedená rejstříkovými soudy byla v době přijetí plnění žalobce od korporace KV Production nevěrohodnou, nezpůsobilou sloužit účelu, k němuž byla zákonem předurčena, a takto byla sbírka listin v obecném povědomí všech subjektů působících na trhu. V této souvislosti nelze opomenout také fakt, že právě Správce daně přispěl zcela vědomě svojí nečinností k tomu, že daný subjekt mohl při nezveřejnění účetní závěrky působit na trhu a jeho působení mohlo vést k újmě dalších osob. Správce daně má zákonnou povinnost přestupky (nezveřejnění účetní závěrky) projednávat a řešit, což však nečinil, a pokud by se měla použít jeho argumentace v této daňové kontrole, věděl nebo měl vědět nebo mohl vědět, že korporace KV Production (již od doby, kdy firmám vznikla povinnost zveřejňovat účetní závěrky) je nevěrohodná a může provádět obchody stížené podvodem na daních. Svojí nečinností tedy z jisté části sám Správce daně umožnil provádění daňových podvodů, pokud se o nich dá v daném ohledu vůbec mluvit.

(c) Žalobce se vyjadřoval v průběhu daňové kontroly k otázce rozdílu ceny za reklamy sjednané mezi žalobcem a korporací KV Production a cenou zjištěnou Správcem daně. Žalobce v průběhu daňové kontroly vysvětlil ekonomickou opodstatněnost sjednaných cen v rámci jeho podnikatelské činnosti a prokázal, že vzhledem k nestandardním u a netransparentním u trhu s TV reklamami nebylo možné zjistit, za jaké ceny Česká televize prodává reklamy. Česká televize neobchodovala s reklamami v době přijetí plnění od korporace KV Production, přičemž ani pouhé ceníky vytvořené jinými firmami nemají vypovídací hodnotu o konečných dosažených cenách za reklamy pro koncové odběratele na relevantním trhu (místně, časově a věcně ohraničeném). Pokud Správce daně odvozoval porovnávací cenu z listinných důkazů ve formě faktur vystavených Českou televizí, nelze toto použít jako důkaz, že si cenu za reklamy žalobce nezjistil, protože k takovému úkonu je nadán pouze Správce daně v rámci pravomocí při provádění daňové kontroly.

13. Již z výše uvedeného je dle žalobce patrné, že není možné přijmout závěr, který sdílí Správce daně i žalovaný, že žalobce nepřijal interní kontrolní mechanismy, které by odhalily - a zdůrazňuje se, že v době přijetí plnění od korporace KV Production - nestandardnost přijatého plnění. Žalobce přijal ve vztahu k šetřeným přijatým plněním všechna opatření, která by od něho mohla být rozumně vyžadována, aby vyloučil, že přijatá plnění jsou součástí jakéhokoli podvodu na DPH. Své kontrolní mechanismy žalobce uvedl již ve svém vyjádření k 1. výzvě, což je důkaz toho, že v průběhu daňové kontroly řádně spolupracoval a podával vysvětlení ke všem namítaným skutečnostem ze strany Správce daně. Na případ šetřený touto daňovou kontrolou nelze vzhledem k výše uvedenému aplikovat např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2012, č.j. 1 Afs 37/2012-50, podle kterého jednotlivé indicie, byť každá sama o sobě není nezákonná, ve svém souhrnu tvoří logický, ničím nenarušený a ucelený soubor vzájemně se

doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů. V tomto případě ani ucelený soubor nepřímých důkazů neukazuje na skutečnost, že by žalobce v době přijetí plnění věděl či měl vědět či mohl vědět, že přijatá plnění jsou nestandardní a tedy že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH.

14. V části žaloby uvozené slovy „*V. NESPRÁVNÁ APLIKACE JUDIKATURY NSS ŽALOVANÝM*“ žalobce uvedl, že v Rozhodnutí OFŘ žalovaný vypořádává jednotlivé odvolací námitky žalobce, přičemž zásadním tématem se jeví, zda Správce daně svými celkem třemi výzvami v průběhu daňové kontroly nezákonně přenesl na žalobce důkazní břemeno. Žalovaný se těmito námitkami zabýval ve vztahu k druhému a třetímu odvolacímu důvodu, když žalobce namítal shodné námitky k dvěma různým zdaňovacím obdobím. Žalobce je přesvědčen o tom, že žalovaný v Rozhodnutí OFŘ záměrně překrucuje skutečnosti, když podsouvá žalobci, že byl vyzván k ozřejnění relevantních skutečností ohledně podvodu na DPH. Daňové řízení je obecně vedeno zásadou autoaplikace, která znamená, že si daňové subjekty samy správně daň vypočítají, přiznají a odvedou. Totéž platí analogicky i pro případ odpočtu daně z přidané hodnoty, když lze konstatovat, že podmínky pro uplatnění nároku byly v daném případě ze zákona naplněny. V daném ohledu tedy dostal žalobce své vysvětlovací povinnosti vůči Správci daně a řádně ozřejmil, proč není účasten daňového podvodu, když minimálně relevantně ozřejmil, resp. dokonce i „*prokázal*“, že nejednal ani v byt' vědomé nedbalosti, neboť mu nemohlo být známo, že jemu neznámé subjekty se svým jednáním mohou dopouštět daňového podvodu. Žalovaný odkazuje na bod 113) Rozhodnutí OFŘ, z něhož se podává, že v oblasti přenosu důkazního břemene s prokazováním dobré víry u obchodních transakcí zasažených daňovým podvodem se zaznamenává nejednotný přístup. Takové tvrzení je nepřesné a zavádějící, neboť podstatný je současný příklon Nejvyššího správního soudu opřený rovněž o judikaturu Soudního dvora EU (dále též jen „*SDEU*“). Žalovaný uvádí rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 5. 2018, č.j. 9 Afs 194/2017-34, který potvrzuje teze žalobce, že účast žalobce coby daňového subjektu na daňovém podvodu musí být nade vší pochybnost žalobci prokázána. Musí být rovněž prokázáno, že žalobce nejednal v dobré víře, resp. že vědět alespoň mohl, že je páchán s jeho účastí podvod na DPH.
15. V této souvislosti žalovaný přednáší v Rozhodnutí OFŘ názor, že 2. a 3. výzva Správce daně (výzva Správce daně k prokázání skutečností č.j. 855870/16/2401-60563-401066) byly koncipovány chybně, neboť žalobce neměl být vyzván k prokázání přijatých opatření, nýbrž pouze k uplatnění svého práva přijatá opatření doložit. Žalovaný zastává stanovisko, že šlo pouze o chybnou formulaci, která ve svém důsledku má stejný dopad. Žalovaný tedy nespatřuje v postupu Správce daně nic nezákonného. Zároveň žalovaný omlouvá tento postup tím, že odklon judikatury byl zaznamenán teprve po vydání 2. a 3. výzvy Správce daně. Nadto žalovaný argumentuje, že s výsledky kontrolních zjištění byl žalobce obeznámen prostřednictvím tzv. Seznámení s výsledky kontrolních zjištění Správce daně ze dne 27. 7. 2017, v němž byla deklarována Správcem daně existence objektivních okolností, které měl žalobce zaznamenat v době provádění obchodních transakcí, když žalobce měl a mohl vědět o jejich nestandardnosti, a které v něm měly vzbudit podezření jeho možného zapojení do podvodu na DPH. Žalovaný prezentoval svůj názor v Rozhodnutí OFŘ, že Správce daně své důkazní povinnosti dostal, neboť prokázal jak existenci podvodu na DPH, tak i existenci objektivních okolností. Žalovaný konstatoval soulad postupu Správce daně s judikaturou Nejvyššího správního soudu (viz např. zmiňovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 5. 2018, č.j. 9 Afs 194/2017-

34).

16. Pokud jde o postup Správce daně, je dle žalobce patrné, že k přenášení důkazního břemene na žalobce docházelo, tuto skutečnost potvrzuje žalovaný ve svém Rozhodnutí OFŘ s tím, že v důsledku nezákonných výzev (2. a 3. výzva) byla rozhodnutí Správce daně zatížena vadou, která způsobila jejich nezákonnost. V souladu s konstantní a dlouhodobou judikaturou Soudního dvora EU platí, že osoba povinná k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, musí být pro účely Směrnice 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 body 56 a 57 rozsudku Soudního dvora EU ve věci Axel Kittel). O přesunu důkazního břemene na daňový subjekt, aby prokázal, že se daňového podvodu neúčastnil, nelze uvažovat (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu sp.zn. 6 Afs 170/2016 a 6 Afs 147/2016). Kdo nese odpovědnost za zjištění skutkového stavu věci, tj. včetně prokázání objektivních okolností, z nichž vyplývá, že si daňový subjekt nepočínal zjednodušeně řečeno přiměřeně obezřetně, je správce daně, a to bez ohledu na to, jakou procesní taktiku své obrany daňový subjekt zvolí. Nejvyšší správní soudu k tomu v rozsudku č.j. 9 Afs 194/2017-34 dodává: *„Nese-li důkazní břemeno správce daně, je v oprávnění nabízet důkazy a uplatnit prostředky ke své obraně zapotřebí primárně vidět právo osoby, proti níž se řízení vede, nikoli její důkazní břemeno. Nevyrací-li daňový subjekt zjištění správce daně, nenabízí-li jiné možné varianty skutkového děje, nerozporuje-li dosud učiněné závěry, do jisté míry tím může za určitých okolností zjednodušit důkazní pozici správce daně. Pokud správce daně prokáže objektivní okolnosti svědčící o vědomosti daňového subjektu o účasti v řetězci zasaženém podvodem na DPH 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 proěřoval je. Stejně tak po něm nelze požadovat, aby opakovaně vyvracel pouhá nesouhlasná tvrzení daňového subjektu s jeho zjištěními, nejsou-li žádným způsobem podložena, zejména nejsou-li předložena či navržena takové důkazy, které by mohly rozumně vést k jejich prokázání. Na správci daně tedy leží důkazní břemeno k prokázání buď vědomosti daňového subjektu o účasti na podvodu, anebo takové neobezřetnosti daňového subjektu, že kdyby k ní nedošlo, subjekt by s největší pravděpodobností rozpoznal, že se do podvodu na DPH svým jednáním zapojil, a mohl by se takového zapojení vyvarovat. Budou-li i při pasivitě daňového subjektu závěry ohledně objektivních okolností nasvědčujících tomu, že daňový subjekt o podvodu na DPH věděl nebo vědět mohl, skutkově podložené, logické a vzájemně nerozporné a nenabízející jiné rozumně přesvědčivé vysvětlení, správce daně důkazní břemeno unese. V opačném případě je správce daně povinen nárok na odpočet daně uznat, bez ohledu na případnou pasivitu daňového subjektu. Čím větší aktivitu, a to aktivitu kvalifikovanou, však daňový subjekt při své obraně vyvine, tím větší nároky budou kladeny na správce daně, který je povinen svá dosavadní zjištění obhájit a případné vzniklé pochybnosti odstranit. Jinými slovy, zpochybní-li daňový subjekt ony objektivní skutečnosti, případně nabídne-li důkazy, že se v obchodním styku choval s mírou obezřetnosti, kterou by bylo možné po daňovém subjektu v obdobném postavení a situaci spravedlivě požadovat, musí se s nimi správce daně řádně vypořádat, tj. buď argumentaci*

daňového subjektu uznat, nebo odůvodnit, proč tato argumentace jeho dosavadní závěry nezpochybnila.“

17. Žalobce dále uvedl, že na tomto místě je nutné zdůraznit, že § 92 odst. 4 daňového řádu nedává Správci daně oprávnění vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoli, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí daňový subjekt sám (srov. nález Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp.zn. Pl. ÚS 38/95, zveřejněný pod č. 130/1996 Sb. a pod č. 33 ve svazku č. 5 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu, nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č.j. 2 Afs 24/2007-119 a obdobně též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 6. 2013, č.j. 2 Afs 57/2012). Daňový subjekt tedy není povinen prokazovat skutečnosti, jež není povinen uvádět ve svém daňovém tvrzení či jiném podání, tzn., aby Správce daně mohl daňový subjekt k prokázání čehokoli vyzvat, musí být nejdříve zákonem založená povinnost daňového subjektu něco uvádět. To však není tento konkrétní případ, a tak se nelze ubránit závěru, že Správce daně výzvami ukládal žalobci povinnost, kterou mu po právu uložit nemůže, a to nehledě na to, že v zásadě na danou výzvu ani nelze jakkoli relevantně reagovat. Navíc nelze, pokud tak výslovně nevyplývá ze zákona, přenášet následky případně neplněných daňových povinností jiných subjektů na žalobce, který na rozdíl od Správce daně nemá zákonem svěřenu řadu oprávnění a opatření k tomu, aby daňové povinnosti (včetně tedy daňové povinnosti k dani z přidané hodnoty) byly řádně a včas zjištěny, uloženy a vymáhány. Z průběhu celé daňové kontroly je patrné, že Správce daně veškerou svoji argumentaci staví na existenci skupiny firem, jejichž transakce byly zasaženy podvodným jednáním v důsledku existence chybějící daně, resp. narušení neutrality DPH, když u společností Action Racing Mania, Program Media i KV Production Servis nelze pro jejich „zmizení ze scény“ ověřit, zda daňové doklady vystavené za reklamní služby zahrnovaly do svého účetnictví, vykázaly je v daňovém přiznání k DPH a za předmětná zdaňovací období z těchto plnění odvedly daň. Pokud relevantní skutečnosti nezjistil Správce daně ani při svých pravomocích svěřených mu k tomu zákonem, pak přeci nemůže být jakkoli reálné, aby uvedené zajistil žalobce. Tento stav věci přeci nelze bez dalšího přičítat k tíži žalobce, a to jen proto, aby žalobce, který je pro Správce daně dosažitelným a poměrně ekonomicky silným subjektem, nahradil neplněné daňové povinnosti třetích osob, a to dokonce osob, o jejichž existenci či účasti na plnění, které mělo být žalobci poskytnuto korporací KV Production, neměl tušení.
18. V kontextu výše uvedeného rozsudku Nejvyššího správního soudu je dle žalobce zřejmé, že Správce daně nezákonně přesouval na žalobce v průběhu daňové kontroly důkazní břemeno a žalovaný účelově v Rozhodnutí OFŘ tuto skutečnost bagatelizoval, když uvedl, že přesto se Správci daně podařilo důkazní břemeno unést a zejména tedy prokázat, že při obchodních transakcích žalobce nejednal dostatečně bedlivě a obezřetně ve vztahu k vědomosti o existenci podvodu na DPH. Opak je pravdou, žalobci se podařilo aktivním jednáním ozřejmit veškeré relevantní skutečnosti vedoucí k závěru o tom, že žádného daňového podvodu účasten nebyl a nemohl ani vědomě (v mezích tzv. vědomé nedbalosti) vědět o tom, že se cokoliv podvodného ve vztahu k odvodu daní děje. Správci daně, potažmo žalovanému se nepodařilo vyvrátit velmi podrobnou argumentaci v průběhu celého správního řízení, že Správce daně svou důkazní povinnost v dané věci neunesl. Žalobce by dále rád poukázal na některé závěry z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č.j. 5 Afs 60/2017-60, když již v právní větě se uvádí: „*Požadavek evropské judikatury týkající se prověřování věrohodnosti obchodních partnerů v řetězci nelze extenzivně a bezmezně rozšiřovat. Taktéž nelze extenzivně dovozovat, že se má jednat o nekonečně dlouhý řetězec osob, kam až by měla povědomost osoby povinné k dani, která zdanitelné plnění*

uskutečnila a její ‚obezřetnost‘ sahat. Znakem podvodu ve smyslu evropské judikatury je zjednodušeně řečeno skutečnost, že jeden z účastníků daň neodvede a další si ji odečte; tím v podstatě dochází k narušení daňové neutrality. Nelze však *stricto sensu* za ‚jednoho‘ a ‚dalšího‘ automaticky považovat ‚kteréhokoli‘ z účastníků v řetězci obchodů, ale vždy je třeba hledat skutkové souvislosti a příčinnou souvislost mezi neodvedením daně a nárokováním odpočtu a prokázáním vědomosti o skutečnostech svědčících možnému podvodnému jednání za účelem vylákání odpočtu na dani mezi těmito subjekty. Opačným způsobem by byla zcela nepřípustně zakládána objektivní daňová odpovědnost kteréhokoli subjektu zapojeného v obchodním řetězci a odpovědnost za pohyb a osud zboží. Má-li být daň správně stanovena (§ 1 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu), zahrnuje to samozřejmě i to, že je stanovena právě tomu, komu daňová povinnost v té které výši ze zákona svědčí. Při výběru daní při respektování zákonných jakož i ústavně vymezených limitů nelze akceptovat přístup správce daně, který postupuje tak, že daň vyměří fakticky ‚komukoli‘, resp. upřednostňuje její vybrání u toho daňového subjektu, u něhož je to z hlediska vymahatelnosti práva jednodušší a je zjevné, že daňový výnos bude zaručen. Skutečnost, že daňový subjekt mohl vědět, měl vědět či dokonce přímo věděl o veškerých popsanych objektivních okolnostech (týkajících se osob a dílčích transakcí od jeho smluvního dodavatele odlišných), které následně žalovaný zjistil, a z čeho tak žalovaný usuzuje, prokazuje zásadně vždy správce daně. Pokud daňový subjekt předestře své verze podložené relevantními skutečnostmi o tom, že obchodní transakce či některé její části byly v rámci jeho běžné obchodní praxe standardní, je naopak na správci daně, aby přesvědčivě odůvodnil, že se o běžnou obchodní praxi nejednalo a na základě čeho tak usuzuje.“ Výše uvedené názory Nejvyšší správní soud ve svém rozhodnutí rozvíjí a dochází k tomuto jednoznačnému závěru: „Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že žalovanému lze přisvědčit potud, že obchodní transakce v řetězci mezi jednotlivými dodavateli zařízení, resp. některých jeho částí vykazovala některé nejasnosti, nepřesnosti v datech a údajích. Nicméně na základě žalovaným popsanych objektivních skutečností nelze dospět k závěru, že žalovaný unesl důkazní břemeno stran toho, že v řízení bylo prokázáno, že záměrem stěžovatelky bylo čerpat odpočet na DPH, i když věděla nebo mohla vědět, že DPH na výstupu nebyla v řetězci v plné výši odvedena, tj. mohla vědět, resp. věděla, že se účastní podvodu na dani. Dle informací, které jsou ve spise založeny (viz odpovědi na dožádání), bylo prokázáno, že smluvní dodavatel stěžovatelky FI Holding, a.s. z plateb přijatých od stěžovatelky za dodávku zařízení daň na výstupu řádně uhradil, rovněž tak jeho (sub)dodavatel BOREXO Trade s.r.o. daňovou povinnost splnil; stěžovatelka uhradila dodavateli cenu včetně daně v plné výši; z následné ekonomické činnosti stěžovatelka odvedla daň. Není zřejmé, na základě čeho žalovaný a potažmo soud kalkuluje, že jediným a hlavním účelem transakce se jeví získání výhody - čerpání nadměrného odpočtu z fakturované ceny, resp. neuhrazení daně, když články obchodního řetězce stěžovatelky bezprostředně předcházející žádnou neoprávněnou daňovou výhodu nezískaly a ani nenarušily neutralitu DPH. Potud nelze stěžovatelce tedy ničeho vyčítat. Otázkou zůstává, zda stěžovatelka si mohla z jakýchkoli důvodů být vědoma či věděla, že nějakým podvodným jednáním mohou být zatíženy dodávky předcházející; zde lze opětovně odkázat např. na rozsudek zdejšího soudu čj. 5 Afs 131/2004-45, č. 599/2005 Sb. NSS, resp. čj. 5 Afs 83/2012-46, které se otázkou rozsahu důkazního břemene zabývají. Ani zde však žalovaný důkazní břemeno neunesl.“

19. Žalobce analogicky s výše uvedenými tezemi Nejvyššího správního soudu argumentuje tím, že v článku obchodního řetězce pro něho byla partnerem pouze korporace KV Production, s níž byla vedena předchozí dlouhodobá obchodní spolupráce. Za příslušnou nekontaktnost korporace KV Production nemůže nést žalobce žádnou odpovědnost, navíc tato nekontaktnost se konstatuje Správcem daně teprve od 10. 9. 2014, tedy velmi dlouhou

dobu po uskutečnění zdanitelného plnění. Sám Správce daně, resp. žalovaný např. v bodě 44) Rozhodnutí OFŘ připouští, že se vlivem nekontaktnosti tohoto článku řetězce nepodařilo ověřit, zda daňové doklady vystavené žalobci za poskytnuté reklamní služby byly zahrnuty v účetnictví této korporace, byly vykázány v daňových přiznáních k DPH a byla z těchto plnění odvedena daň. Již samotné toto přiznání obou správních orgánů usvědčuje Správce daně z neunesení důkazního břemene, když Správce daně neprokázal, že korporace KV Production tvořící jediný přímý a pro žalobce známý článek obchodního řetězce by v daných obdobích roku 2012 a roku 2013 získala neoprávněnou daňovou výhodu a narušila tak neutralitu daně.

III.

Vyjádření žalovaného k žalobě

20. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby. Ve vyjádření k žalobě shrnul dosavadní průběh řízení, vymezil předmět sporu a žalobní námitky a poté k věci uvedl, že předně podotýká, že žalobce v žalobě převážně uvádí shodné námitky, které již uvedl do odvolání proti rozhodnutí správce daně prvního stupně, přičemž dále polemizuje se závěry, které učinil žalovaný ve svém rozhodnutí. Vzhledem k tomu, že se závěry žalovaného k dané skutečnosti nemění, žalovaný v podrobnostech odkazuje na obsah spisového materiálu, ze kterého je zřejmé, že žalovaný postupoval v souladu se zákonem, a především také na podrobné odůvodnění napadeného rozhodnutí, v němž žalovaný uvedl relevantní právní úpravu, přehledně a srozumitelně přezkoumal její aplikaci v daném případě během celého správního řízení, reagoval přiměřeným způsobem na všechny podstatné odvolací námitky.
21. Dále žalovaný uvedl, že žalobce namítá, že daňová kontrola byla v jeho případě prováděna neúměrně a nepřiměřeně dlouhou dobu, což je podle jeho názoru v rozporu s § 7 odst. 1 daňového řádu. Neuvádí však, jak k tomuto závěru dospěl, pouze to dokládá na příkladu, kdy mezi Vyjádřením k výsledku kontrolního zjištění a zpracováním Zprávy o daňové kontrole uplynuly téměř 3 měsíce. Podle žalovaného však žalobcem uváděný příklad nelze považovat za neúměrně a nepřiměřeně dlouhou dobu, nebo snad dokonce za nečinnost správce daně. Žalovaný zde dodává s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 2. 2019, sp.zn. 5 Afs 40/2018, že ani případná nečinnost správce daně nezpůsobuje nezákonnost daňové kontroly. Pokud měl žalobce pocit, že správce daně nepostupuje v řízení bez zbytečných průtahů, mohl využít možných prostředků procesní obrany dle § 38 daňového řádu, tedy dát podnět nejbližší nadřízenému správci daně na ochranu před nečinností. Jak je zřejmé ze spisového materiálu, žalobce tohoto institutu nevyužil. Žalobce se nadto proti postupu správce daně při kontrole nebránil ani zásahovou žalobou, tedy žalobou před tzv. nezákonným zásahem správního orgánu ve smyslu § 82 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s.ř.s.“) (viz např. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2005, č.j. 2 Afs 144/2004-110), kdy se lze např. bránit v případě, kdy má daňový subjekt za to, že daňová kontrola je svévolná a šikanózní. Nad rámec výše uvedeného žalovaný uvádí, že ze spisového materiálu je zřejmé, že správce daně v průběhu celé daňové kontroly prováděl množství úkonů, kterými prověřoval tvrzení žalobce a jiné skutečnosti mající vliv na stanovení jeho daňové povinnosti. Lze tedy shrnout, že ani případná nečinnost v průběhu daňové kontroly sama o sobě ještě nečiní daňovou kontrolu nezákonnou, neboť ani sám žalobce po celou dobu trvání této tvrzené nečinnosti neučinil vůči správci daně žádný úkon a nevyužil možnosti bránit se proti nečinnosti v režimu daňového řízení (viz § 38 daňového řádu), případně

žalobou ve správním soudnictví.

22. Žalovaný dále konstatoval, že s odkazem na právní rámec popsany v bodech [10] a [11] napadeného rozhodnutí uvádí, že správce daně posuzoval nejprve, zda v předmětném případě došlo k podvodu na dani. Existenci podvodu v předmětném případě lze dovodit ze skutečností popsanych v bodech [40] až [74] napadeného rozhodnutí, tedy ze zjištěných nestandardních okolností. Tyto nestandardní okolnosti, respektive závěry, které z nich správce daně učinil, žalobce rozporuje. Nicméně žalovaný je toho názoru, že z popsanych skutečností (body [47] – [74] napadeného rozhodnutí) plyne, že posuzované obchodní transakce neodpovídaly podmínkám, které jsou typické a v obchodním prostředí běžné pro subjekty, které se snaží dosahovat ekonomického zisku. To lze vyvodit například z toho, že společnosti Action Racing Mania, s.r.o., Light promotion s.r.o., Program Media, s.r.o. i KV Production Servis, s.r.o. se nenachází ve svém sídle, nikdy nezveřejnily své účetní závěrky v obchodním rejstříku. Jednatel Action Racing Mania, s.r.o. (M. J.) měl dispoziční oprávnění jak k bankovnímu účtu firmy Action Racing Mania, s.r.o., tak i Light promotion s.r.o., Program Media, s.r.o. i KV Production Servis, s.r.o. M. J. byl současně i zaměstnancem KV Production Servis, s.r.o. a generálním zmocněncem firmy Program Media, s.r.o. Výše uvedené firmy byly tudíž prostřednictvím M. J. personálně propojeny. Další nestandardní okolností je nadhodnocená cena reklamních služeb. Vystavení daňového dokladu dříve společností KV Production Servis, s.r.o. žalobci, než byla uzavřena smlouva o tomto plnění mezi Českou televizí a dalším článkem řetězce. Ostatně také zarážející je nedostatečná smluvní dokumentace. Žalobce sjednal sporné plnění, aniž by provedl průzkum trhu, tj. nezjišťoval ani alternativní dodavatele, ani cenu jiného dodavatele. Žalobce neověřoval poskytnuté plnění, protože nijak nereagoval na to, že přes uzavřenou smlouvu s KV Production Servis, s.r.o. (sjednání reklamy služeb a výrobků) bylo v televizním vysílání zveřejněno jen obchodní jméno žalobce, a to ještě spolu s dalšími subjekty. Žalobce neprovedl žádnou kalkulaci očekávaných dopadů reklamy před uzavřením smlouvy s KV Production Servis, s.r.o. Žalovaný na základě výše uvedeného konstatuje, že tyto skutečnosti jsou ve svém souhrnu plně dostačující pro konstatování existence podvodu na DPH, neboť síla jednotlivých nestandardností tkví právě v jejich komplexnosti. Správcem daně potažmo žalovaným byly detailně popsány všechny nestandardnosti svědčící o podvodném charakteru řetězce a jednoznačným způsobem detekoval chybějící daň, čímž byla ve světle judikatury Soudního dvora EU i Nejvyššího správního soudu prokázána existence podvodu na DPH.
23. Dle žalovaného bylo po detekování daňového podvodu nutné v dalším kroku posoudit na základě objektivních skutkových okolností, zda žalobce věděl, nebo mohl a měl vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na dani, a zda přijal veškerá opatření, která od něho mohou být rozumně požadována, aby zajistil, že přijetí plnění k jeho účasti na podvodu nepovede. K tomuto bodu se nyní žalovaný stručně vyjadřuje i za situace, kdy tuto skutečnost žalobce ve své žalobě zásadně nerozporuje.
24. Žalovaný uvedl, že si je vědom toho, že ve vztahu k prokázání existence tzv. objektivních okolností tíží důkazní břemeno správce daně (v kontextu námitky žalobce o nezákonné aplikaci § 86 odst. 3 daňového řádu a § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu). Na základě zjištěných okolností podrobně popsanych v bodech [77] až [85] napadeného rozhodnutí, je žalovaný toho názoru, že své důkazní břemeno jednoznačně unesl. Žalovaný je ve shodě se správcem daně toho názoru, že žalobce zcela rezignoval na zjištění dodavatelských a finančních podmínek existujících v reálném čase na českém trhu s reklamními službami,

pokud měl o poptávanou reklamní službu zájem. Žalobce neprováděl žádná cenová srovnání a nehledal alternativní dodavatele. Žalobce tvrdil, že důvodem tohoto postupu byla osobní znalost zástupce dodavatele a důvěra v něj a předchozí dobrá spolupráce s ním. Žalobce přes nesplnění sjednaného rozsahu plnění toto s dodavatelem nijak neřešil. Žalobce nijak předem neanalyzoval účelnost vynaložených nákladů na plnění z hlediska přínosů do své ekonomické činnosti. Nedbalost žalobce prokazuje i to, že nijak neprověřil firmu KV Production Servis, s.r.o. a tudíž nezjistil, že KV Production Servis, s.r.o. nezakládá účetní závěrky do obchodního rejstříku. Žalovaný se proto ztotožnil se závěrem správce daně, že si žalobce nepočínal dostatečně obezřetně a nepřijal veškerá opatření, která od něho bylo možné rozumně požadovat, aby předešel své účasti na podvodu na DPH. Z judikatury Nejvyššího správního soudu přitom vyplývá, že správce daně ani žalovaný nejsou povinni identifikovat nebo vymezit opatření, která žalobce mohl a měl přijmout (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 1. 2016, č.j. 4 Afs 233/2015-47). Je totiž věcí žalobce, aby si zajistil podklady, které mu umožní nárok na odpočet daně řádně uplatnit a jimiž bude schopen prokázat, že jednal v dobré víře, že se neúčastnil podvodného jednání. Míra obezřetnosti je přitom vždy odvislá od závažnosti objektivních okolností.

25. Dle žalovaného lze tedy závěrem shrnout, že ve vztahu k šetřeným obchodním transakcím byly zjištěny takové skutečnosti, které značí, že tyto transakce byly zasaženy podvodem na DPH, kdy v předmětném obchodním řetězci byla identifikována chybějící daň. Rovněž v daném případě existovaly takové nestandardnosti, resp. indicie o riziku zapojení do podvodného řetězce, které byly žalobci známy a jež ve svém souhrnu tvoří logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících skutečností, které spolehlivě prokazují, že žalobce mohl a měl vědět o tom, že se účastní řetězce zasaženého podvodem na DPH. Žalobce se svým jednáním účastnil plnění, které bylo součástí podvodu na DPH, přičemž neučinil přiměřená opatření, kterými by své účasti na daňovém podvodu předešel.
26. K namítanému možnému dvojímu výběru DPH žalovaný uvedl, že touto námitkou se zabýval ve svém rozhodnutí, a to v bodě [143] napadeného rozhodnutí, na který v podrobnostech odkazuje. Žalobce uvádí, že při splnění formálních i hmotněprávních podmínek pro vznik nároku na odpočet daně jsou předpoklady zákona pro jeho přiznání naplněny. S tímto názorem žalovaný nesouhlasí. Na základě judikatury SDEU jsou orgány finanční správy i soudy povinny odepřít nárok na odpočet, pokud jsou naplněny podmínky účasti daňového subjektu na podvodu na DPH, a to i v případě neexistence vnitrostátních právních předpisů, které by takové odmítnutí stanovily (viz 2. výrok rozsudku SDEU ze dne 18. 12. 2014, ve spojených věcech C-131/13, C-163/13 a C-164/13 Italmoda). Podle žalobce je také nutné klást důraz na skutkové okolnosti, které zde byly v době realizace plnění, a ne na ty, které nastaly později. K tomuto žalovaný sděluje, že správce daně je povinen posuzovat všechny podstatné okolnosti, které vypovídají o povaze dodavatelsko-odběratelských řetězců, včetně těch, které vyšly najevo až po ukončení obchodní spolupráce dotčených článků v řetězci a o kterých jednotlivé články v řetězci vůbec nemusely vědět. Je však třeba zdůraznit, že tyto okolnosti nejsou žalobci kladeny k tíži, avšak vypovídají o skutečné povaze obchodního řetězce a dokládají, že k neodvedení daně nedošlo v důsledku pouhého podnikatelského selhání, popřípadě z jiného omluvitelného důvodu, ale v důsledku jednání, jehož cílem byl podvod na DPH. Až zjištěné objektivní okolnosti jsou žalobci kladeny k tíži v tom smyslu, že v žalobci měly vzbudit podezření stran standardnosti daných obchodních transakcí, neboť nastaly v

průběhu obchodní spolupráce, a nikoliv ex post.

27. K odkazu žalobce na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, sp.zn. 5 Afs 60/2017, žalovaný uvedl, že Nejvyšší správní soud v předmětném rozsudku popisoval a zejména přezkoumatelným způsobem hodnotil případ zcela jiný. Závěry z uvedeného rozsudku nelze paušálně přejímat, jak se ostatně vyjádřil ve zmíněném rozsudku i sám Nejvyšší správní soud, když konstatoval, že „nelze judikaturu správních soudů, ale ani judikaturu SDEU, resp. jednotlivé právní závěry rozhodnutí v té které věci aplikovat vždy bezvýhradně bez přihlédnutí ke konkrétnímu skutkovému stavu a veškerým okolnostem případu“. Tento rozsudek lze považovat za hraniční případ mezi situacemi, kdy je možno v řízení konstatovat, že byl zjištěn dostatek relevantních důkazů prokazujících vědomost daňového subjektu o podvodu, a kdy nikoliv. Pro neuznání nároku na odpočet je podstatné účastenství daňového subjektu v tomto řetězci, a zda daňový subjekt věděl nebo mohl vědět, že pořizuje zboží či službu zatíženou daňovým podvodem.
28. K odkazu žalobce na tiskovou zprávu Generálního finančního ředitelství ze dne 15. 2. 2018, žalovaný uvedl, že nepovažuje paralelu účasti žalobce na daňovém podvodu a jím přijatých opatření se skutečností, že Generální finanční ředitelství (tedy orgán Finanční správy ČR) v roce 2015 provedlo nákup mobilních telefonů od subjektu rovněž zapojeného do daňového podvodu, za případnou. Z hlediska posouzení účasti subjektu na daňovém podvodu je totiž zapotřebí nejprve definovat, v jakém postavení se obchodující subjekt nachází. Generální finanční ředitelství v případě nákupu mobilních telefonů od svého obchodního partnera vystupovalo v pozici koncového zákazníka a předmětné mobilní telefony nakoupilo pro svou osobní potřebu. Vzhledem k tomu, že Generální finanční ředitelství tedy předmětné zboží nenakoupilo za účelem uskutečňování zdanitelných plnění v rámci své ekonomické činnosti, nebyla vůbec splněna jedna z podmínek pro vznik nároku na odpočet daně ve smyslu § 72 zákona o dani z přidané hodnoty. Generální finanční ředitelství proto z přijetí tohoto plnění nemohlo uplatňovat nárok na odpočet daně, což ani nečinilo. Již vzhledem k výše uvedeným skutečnostem nelze na tento případ aplikovat závěry judikatury zabývající se podvody na dani z přidané hodnoty, neboť tato vymezuje pravidla, za nichž může (resp. musí) správce daně daňovému subjektu odeprít nárok na odpočet daně z důvodu uplatňování tohoto nároku podvodně nebo zneužívajícím způsobem.
29. Žalovaný dále pokračoval konstatováním, že podle žalobce správce daně svými celkem třemi výzvami v průběhu daňové kontroly nezákonně přenesl na žalobce důkazní břemeno. Žalovaný k námitce uvádí, že s ohledem na recentní judikaturu je třeba přisvědčit žalobci, že důkazní břemeno tíží výlučně správce daně a žalobce není povinen prokazovat, že o své účasti na transakcích zasažených podvodem na DPH nevěděl. Je však třeba v této souvislosti připomenout, že dosavadní judikatura výslovně dovozovala, že důkazní břemeno ohledně přijetí rozumných opatření tíží daňový subjekt. Nelze tedy správci daně vytýkat, že se řídil stávající judikaturou Nejvyššího správního soudu. V této souvislosti žalovaný poukazuje na skutečnost, že druhá a třetí výzva byly správcem daně vydány dne 14. 10. 2016, zatímco k odklonu judikatury došlo zejména vlivem rozhodování soudů v roce 2018. Žalovaný zde odkazuje na body [110] – [118] napadeného rozhodnutí, ve kterých se k výše uvedené námitce již podrobně vyjadřoval. Žalovaný dodává, že prostřednictvím první výzvy (výzva ze dne 27. 4. 2016, č.j. 324571/16/2401-60563-401066) byl žalobce pouze vyzván k objasnění obchodní spolupráce se společností KV Production Servis, s.r.o. a k předložení důkazních prostředků tuto spolupráci prokazujících. Správce

daně uvedl výčet oblastí (otázek), do kterých mají směřovat odpovědi žalobce stran navázání i průběhu spolupráce se společností KV Production Servis, s.r.o. Z textace výzvy vyplývá, že správce daně požadoval ozřejmit, jak si žalobce běžně před navázáním obchodní spolupráce ověřuje své budoucí partnery (jejich spolehlivost, bezproblémovost) a jak si před navázáním obchodní spolupráce ověřoval společnost KV Production Servis, s.r.o. Z textu výzvy nelze usuzovat na přenos důkazního břemene, potažmo na hrozbu jeho neunesení žalobcem v případě, že na otázky správce daně neodpoví. V případě druhé a třetí výzvy již žalovaný ve svém rozhodnutí uvedl, že tyto byly koncipovány chybně, neboť žalobce neměl být vyzván k prokázání přijatých opatření, nýbrž pouze k uplatnění svého práva přijatá opatření doložit. Dle žalovaného se však jedná pouze o chybnou formulaci a námitka o nezákonně přenášeném důkazním břemenu je tak v tomto směru nedůvodná. Podle žalovaného správce daně unesl své důkazní břemeno dle § 92 odst. 5 písm. d) daňového řádu a prokázal, že se žalobce účastnil obchodních transakcí stížených podvodem na DPH, o kterém věděl nebo minimálně vědět měl a mohl. Vydání druhé a třetí výzvy k prokázání skutečností tak nemá vliv na zákonnost rozhodnutí správce daně. Odkazoval-li žalobce ve své žalobě ve věci unesení důkazního břemene na rozsudek sp.zn. 9 Afs 194/2017, tak podle žalovaného tento není s výše popsány závěry v rozporu.

30. Závěrem svého vyjádření žalovaný uvedl, že shodný předmět sporu, kdy dodavatelem podvodem zatíženého plnění (reklamy na ČT 1) byla korporace KV Production Servis, s.r.o., byl již zdejší soudem přezkoumáván (viz rozsudky ze dne 16. 12. 2019, sp.zn. 57 Af 8/2019 a ze dne 3. 10. 2019, sp.zn. 57 Af 11/2019), a proto na ně žalovaný v této souvislosti odkazuje.
31. Žalovaný vzhledem k výše uvedenému setrval na názoru, že v daném případě bylo postupováno zcela v souladu se zákonem. Má za to, že je zcela nepochybné, že nedošlo k vydání nezákonného rozhodnutí, jak tvrdí žalobce. Žalobcem vznesené námitky nejsou podle žalovaného důvodné.

IV.

Replika žalobce

32. Žalobce podal k vyjádření žalovaného k žalobě repliku. V té zdůrazňuje, že nesouhlasí s účelově formulovanými právními názory žalovaného ani s tím, jakým způsobem a s jakou selekcí přistupuje žalovaný k hodnocení pro rozhodnutí soudu podstatných skutečností anebo k výkladu dotčených právních předpisů. Žalobce po seznámení se s vyjádřením žalovaného plně setrvá na jím podané žalobě a na právních a skutkových závěrech, které z jím podané žaloby vyplývají.
33. V části repliky uvozené slovy „II. K PRŮBĚHU DAŇOVÉHO ŘÍZENÍ“ žalobce dále uvedl, že žalovaný vědom si toho, že v jím podané žalobě brojí proti zákonnosti procesního postupu v řízení před Správcem daně, hned na úvod, a to skutečně velmi stručně, obhájí zákonnost postupu Správce daně, který předcházel vydání dodatečných platebních výměrů za příslušná zdaňovací období roku 2012 a 2013. Vzhledem k selektivnímu výběru údajů o průběhu daňového řízení a jejich hodnocení ze strany žalovaného považuje žalobce za nutné alespoň ve stručnosti reagovat a vyjádřit se k argumentaci žalovaného uvedené pod bodem II. vyjádření žalovaného.
34. Rovněž z vyjádření žalovaného se dle žalobce podává, že Správce daně zaměřil daňovou kontrolu, kterou zahájil již dne 12. 11. 2015, na tzv. prověření obchodních transakcí

uskutečněných v kontrolovaném období (roky 2012 a 2013) mezi žalobcem a společností KV Production Servis, s.r.o., DIČ: CZ26378183, tedy nikoli všech obchodních transakcí, ale jen transakcí v souvislosti s obstaráním televizní reklamy. Žalobce potvrzuje, že dne 27. 4. 2016 (téměř 6 měsíců po zahájení daňové kontroly) vydal Správce daně výzvu k prokázání skutečností č.j. 324571/16/2401-60563-401066 (dále též jen „výzva k prokázání skutečností 1“), ve které vyzval žalobce k předložení důkazních prostředků, které prokáží oprávněnost nároku na odpočet daně za zdaňovací období říjen 2012 v základní sazbě daně ve výši 240 000 Kč ze základu daně ve výši 1 200 000 Kč uplatněného v daňovém přiznání na základě daňového dokladu č. 12K0100194 (interní doklad č. fa4056) a za zdaňovací období listopad 2012 v základní sazbě daně ve výši 240 000 Kč ze základu daně ve výši 1 200 000 Kč uplatněného v daňovém přiznání na základě daňového dokladu č. 12K0100246 (interní doklad č. fa4971) v souladu s § 72 a § 73 odst. 1 zákona o DPH. Konkrétně Správce daně ve výzvě k prokázání skutečností 1 požadoval, aby se žalobce ve vazbě na údajné zjištěné nestandardní okolnosti obchodního případu vyjádřil maximálně detailně k obchodním transakcím s korporací KV Production, ke způsobu zajištění eliminace podnikatelských rizik v obchodním vztahu s korporací KV Production a k eliminaci podnikatelských rizik způsoby standardně využívanými v obchodních vztazích. Dále Správce daně požadoval po žalobci předložit obrazové záznamy těchto vysílání. Ostatně ani v žalobě žalobce nebrojil proti zákonnosti této výzvy k prokázání skutečností 1, které žalobce, jak je patrné z obsahu spisu Správce daně, plně a v rozsahu zákonných povinností řádně dostál a tak prokázal, že byl plně oprávněn nárokovat odpočet daně za příslušná zdaňovací období ve smyslu § 72 a § 73 odst. 1 zákona o DPH.

35. Žalobce pro úplnost a přehlednost zdůraznil, že na výzvu k prokázání skutečností 1 reagoval svým podáním doručeným Správci daně dne 13. 5. 2016, v rámci něhož mimo jiné velmi zevrubně odůvodnil, doložil a číselně vyjádřil ekonomickou prospěšnost a ekonomické výhody, které byly identifikovány jako výsledek obstaraných televizních reklam. Na základě této reakce žalobce tak nemohly legitimně a při rozumném úsudku vyvstat na straně Správce daně jakékoli pochybnosti o standardnosti vykazovaných transakcí uvedených v daňových přiznáních žalobce za zdaňovací období říjen 2012 a listopad 2012, jejichž předmětem plnění byla shodná služba poskytovaná společností Action Racing Mania s.r.o., následně korporaci KV Production a žalobci jako koncovému odběrateli. Nemůže totiž objektivně existovat žádná pochybnost o tom, že příslušné daňové doklady byly vystaveny za poskytnutá plnění, která naplňují podstatu obchodní transakce stížená daňovým podvodem na dani z přidané hodnoty, když jeden subjekt - plátce daně z přidané hodnoty - daň nepřizná nebo daň přizná, ale neuhradí do státního rozpočtu, cenu dále navýší bez racionálního odůvodnění a umožní tak vystavením daňového dokladu uplatnit odpočet daně následujícímu plátcovi v řetězci obchodních transakcí za účelem získání neoprávněného daňového zvýhodnění pro koncového odběratele, jak tvrdí Zpráva o daňové kontrole, která ukončila daňovou kontrolu. Sama skutečnost, že ani Správce daně neměl žádné důvodné pochybnosti, svědčí to, že následující výzva k odstranění pochybností, č.j. 855843/16/2401-60563-401066 ze dne 14. 10. 2016 (dále též jen „výzva k prokázání skutečností 2“), byla výzvou činěnou s odstupem téměř 6 měsíců ode dne, kdy žalobce vyhověl výzvě k prokázání skutečností 1 ze dne 27. 4. 2016. V této výzvě k prokázání skutečností 2 byl žalobce Správcem daně vyzván k předložení důkazních prostředků, aby žalobce ve vazbě na zjištěné nestandardní okolnosti obchodního případu prokázal a důkazními prostředky doložil přijetí interních kontrolních mechanismů a relevantních opatření zabraňujících vzniku pochybností, že daňový subjekt

v případě odhalení podvodného jednání se zřetelem ke všem okolnostem věděl či vědět mohl o podvodu na dani z přidané hodnoty v případě nároku na odpočet daně v základní sazbě daně (20 %) ve výši 240 000 Kč ze základu daně ve výši 1 200 000 Kč uplatněného z přijatého zdanitelného plnění na základě daňových dokladů č. 12K0100194 a č. 12K0100246. Na tuto výzvu k prokázání skutečností 2 žalobce reagoval přípisem doručeným Správci daně dne 1. 11. 2016, v němž se ohradil proti postupu Správce daně, když uvedl, že nebyl obeznámen s tím, zda jeho smluvní partner, korporace KV Production, použil ke splnění sjednaného závazku jiný subjekt či více subjektů, nebo zda plnění provede sám a dále není schopen posuzovat náklady a marži, které budou jeho smluvním partnerem při plnění smluv realizovány. Dále žalobce uvedl, že mu nelze klást k tíži a žádat od něho doložení interních kontrolních mechanismů a relevantních opatření, která mu měla umožnit zjištění skutečností, které si mohl následně opatřit Správce daně, a která se týkala plnění daňových povinností korporace KV Production. Žalobce taktéž zdůraznil, že aplikoval standardní kontrolní mechanismy vycházející z veřejně dostupných informací z informačních systémů veřejné správy, tedy nemohl vědět o tom, že na splnění závazku korporace KV Production působila rovněž společnost Action Racing Mania, s.r.o., v dané době žalobci absolutně neznámá. Obdobně pak žalobce reagoval na výzvu k prokázání skutečností č.j. 855870/16/2401-60563-401066 vydanou dne 14. 10. 2016 (dále též jen „výzva k prokázání skutečností 3“) k předložení důkazních prostředků, aby žalobce jakožto daňový subjekt ve vazbě na zjištění nestandardních okolností obchodních případů prokázal a důkazními prostředky doložil přijetí interních kontrolních mechanismů a relevantních opatření zabráňujících vzniku pochybností, že daňový subjekt v případě odhalení podvodného jednání se zřetelem ke všem okolnostem věděl či vědět mohl o podvodu na dani z přidané hodnoty v případě nároku na odpočet daně v základní sazbě daně (21 %) ve výši 252 000 Kč ze základu daně ve výši 1 200 000 Kč uplatněného z přijatého zdanitelného plnění na základě daňových dokladů č. 13K0100028 a č. 13K0100074. Žalobce opětovně klade důraz na to, že se v případě předmětných obchodních transakcí choval zcela racionálně a s respektem k ekonomickým principům respektovaným v tržním prostředí, tedy způsobem, který je obvyklý v obchodních vztazích a který je standardní pro širší reklamní kampaň sledující získání zakázek a udržení chodu společnosti v situaci, kdy došlo k markantnímu úbytku zakázek na místním stavebním trhu v důsledku ekonomické krize, změn v politickém uspořádání lokálních samosprávných územních celků s dopadem na omezení investičních aktivit, atd., jak je možné sledovat nejen v případě ve vztahu k žalobci konkurenčním subjektům. Na základě výše uvedeného je zřejmé, že není možné přijmout závěr, který sdílí Správce daně i žalovaný, že žalobce nepřijal interní kontrolní mechanismy, které by odhalily nestandardnost přijatého plnění. Žalobce přijal ve vztahu k šetřeným přijatým plněním všechna opatření, která by od něho mohla být rozumně vyžadována, aby vyloučil, že přijatá plnění jsou součástí jakéhokoli podvodu na DPH. Své kontrolní mechanismy žalobce uvedl již ve svém vyjádření k výzvě k prokázání skutečností 1, což je důkaz toho, že v průběhu daňové kontroly řádně spolupracoval a podával vysvětlení ke všem namítaným skutečnostem ze strany Správce daně.

36. Nadto je dle žalobce stále nutné mít na zřeteli, že § 72, § 73, § 26 až § 35a zákona o DPH neposkytuje Správci daně právo přenášet na žalobce důkazní břemeno tak, jak učinil výzvami k prokázání skutečností 2 a 3, pokud Správce daně nemá za prokázané (v daném případě bez pochyby nese důkazní břemeno Správce daně), že by žalobce byl tzv. spojenou osobou, tedy osobou, která vytvořila právní vztah, v němž převažujícím účelem je

neodvedení DPH. V tomto konkrétním případě tomu tak není, což ostatně ani Správce daně ani žalovaný nemůže mít v žádném ohledu za prokázané, to vše v kontextu s nárokem žalobce na odpočet daně při splnění hmotněprávních a formálních podmínek ve smyslu § 72, § 73, § 26 až § 35a zákona o dani z přidané hodnoty ve spojení s čl. 167 a násl. Směrnice, neboť účast žalobce na daňovém podvodu by musel prokázat Správce daně nade vši pochybnost, tedy by musel prokázat, že žalobce nejednal v dobré víře, resp. že vědět alespoň mohl, že je páčán s jeho účastí podvod na DPH.

37. Žalobce dále zdůraznil, že daný subtyp daňového řízení je řízením vyměřovacím. Daňové řízení tvoří celek, rozhodující je až pravomocné rozhodnutí o vyměření daně. Ve svém důsledku to znamená, že v případě vad v řízení vedeném před příslušným správcem daně musí Odvolací finanční ředitelství tyto vady detektovat a napravit je. Odvolací finanční ředitelství není oprávněno platební výměr zrušit a věc vrátit k dalšímu řízení, jak je to běžné ve standardním správním řízení. Nejvyšší správní soud např. v usnesení rozšířeného senátu ze dne 14. 4. 2009, č.j. 8 Afs 15/2007-75, dovodil, že jestliže není možné platební výměr zrušit a věc vrátit k dalšímu řízení správci daně prvního stupně, nezbývá než učinit závěr, že taková změna musí být možná v řízení odvolacím. Řešením tedy je, že veškeré zjištěné vady budou v takovém případě odstraněny v rámci odvolacího řízení. Odvolací řízení má nejen povahu přezkumnou, ale i nápravnou ve vztahu k pochybením orgánu prvostupňového. Doplnění řízení ani dokazování provedené v rámci odvolacího řízení nelze považovat za nepřípustné. V dalším usnesení rozšířeného senátu ze dne 16. 12. 2009, č.j. 7 Afs 36/2008-134, publ. pod č. 2026/2010 Sb., Nejvyšší správní soud uvedl, že odvolací orgán je v průběhu odvolacího řízení při odstraňování vad předchozího řízení nebo při jeho prověřování či doplňování o nová zjištění oprávněn ke všem úkonům, jimiž je oprávněn zjišťovat skutkový stav věci správce daně I. stupně.
38. Žalobce dále uvedl, že daňový řád (který s účinností od 1. 1. 2011 nahradil zákon o správě daní a poplatků) významně změnil proces ukončení daňové kontroly. Před samotné projednání zprávy o daňové kontrole vložil totiž další procesní krok, kterým je seznámení s výsledkem kontrolního zjištění (§ 88 odst. 2 daňového řádu). Podle tohoto ustanovení správce daně seznámí daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů, a předloží mu jej k vyjádření. Toto vyjádření má pro daňovou kontrolu zásadní význam, neboť pokud toto vyjádření nepovede ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhopat jeho další doplnění (§ 88 odst. 3 věta druhá daňového řádu). Samotné projednání zprávy o daňové kontrole pak plní jinou funkci, než tomu bylo podle zákona o správě daní a poplatků. Přichází totiž na řadu ve fázi daňové kontroly, ve které daňový subjekt již nemá právo dále zpochybňovat výsledek kontrolního zjištění. K projednání zprávy o daňové kontrole dochází až v situaci, kdy vyjádření daňového subjektu nevedlo ke změně výsledku kontrolního zjištění (v opačném případě by muselo nastoupit opakované seznámení s upraveným výsledkem kontrolního zjištění). Nutno dodat, že při seznámení se zprávou o daňové kontrole již daňový subjekt nemá (podle výslovné dikce § 88 odst. 3 věta druhá daňového řádu) právo zpochybňovat výsledek kontrolního zjištění. Jak Nejvyšší správní soud uvedl např. v rozsudku ze dne 17. 8. 2015, č.j. 5 Afs 68/2016 -25, „*při projednání zprávy se uplatní zásada koncentrace řízení. Nutno konstatovat, že tato zásada byla nově zavedena v § 88 odst. 3 in fine daňového řádu (zákon o správě daní a poplatků ji neznal), a to z důvodu zabránění zneužívání možnosti vyjádření se k výsledku kontrolního zjištění ze strany daňových subjektů k účelovému prodlužování projednání zprávy o kontrole, a tím i celé daňové kontroly. Je zcela na místě, pokud na základě vyjádření daňového subjektu a návrhu na*

provedení dalších důkazních prostředků dojde ke změně kontrolního zjištění, a správce daně vyzve daňový subjekt k dalšímu vyjádření ke změně výsledku kontrolního zjištění. Ukázeli se však, že navrhaná doplnění nejsou relevantní, tudíž nedojde ke změně kontrolního zjištění, daňový subjekt již nemůže v rámci tohoto postupu uplatňovat další návrhy k doplnění, neboť tato možnost mu již byla jednou dána. V uvedeném postupu, který § 88 odst. 3 daňového řádu presumuje, Nejvyšší správní soud nespatřuje jakýkoli nepřipustný zásah do práva daňového subjektu.“. Lze rovněž odkázat např. na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 6. 2017, č.j. 1 Afs 362/2016-36, ve kterém tento soud uvedl následující: „Je třeba od sebe odlišovat dva okamžiky nastávající v průběhu daňové kontroly, oba upravované v uváděném § 88 daňového řádu: seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění (odst. 2 citovaného ustanovení) a seznámení daňového subjektu se zprávou o daňové kontrole (odst. 4). Těžištěm daňové kontroly co do poskytnutí informací daňovému subjektu o jejích výsledcích a poskytnutí možnosti se k nim vyjádřit je institut seznámení daňového subjektu s výsledky kontrolního zjištění (§ 88 odst. 2) a na něj navazující institut lhůty k vyjádření se k těmto výsledkům (§ 88 odst. 3). Oba instituty společně vytvářejí procesní záruku náležitě zjištěného skutkového stavu během daňové kontroly (srov. rozsudek ze dne 8. 9. 2016, č.j. 10 Afs 103/2016-45). První z právě jmenovaných ustanovení slouží k seznámení daňového subjektu s podklady, z nichž bude vycházeno při zpracování zprávy o daňové kontrole. Prostřednictvím něj se výsledky kontrolního zjištění předkládají daňovému subjektu k eventuálnímu vyjádření (srov. obdobně § 36 odst. 3 správního řádu). Na rozdíl od toho je smyslem § 88 odst. 3 daňového řádu zabránit účelovému oddalování projednání zprávy o daňové kontrole a opakovaným doplňováním kontrolních zjištění správce daně (viz obdobně rozsudek ze dne 4. 7. 2013, č.j. 7 Afs 12/2013-42). Jeho funkcí je koncentrovat kontrolní postup ve vztahu k doplňování kontrolních skutkových zjištění, a tím tak umožnit následné vydání zprávy o daňové kontrole, která může být stěžejním podkladem rozhodnutí o výši daňové povinnosti (srov. rozsudek č.j. 10 Afs 103/2016-45, bod 11). Oproti tomu smyslem seznámení daňového subjektu se zprávou o daňové kontrole je již pouhým formálním zakončením daňové kontroly. Navíc, byla-li kontrolní zjištění stěžovateli sdělena a na základě vyjádření daňového subjektu nedošlo ke změně výsledku kontrolního zjištění, kontrolní závěry již v této fázi nelze změnit (§ 88 odst. 3 daňového řádu).“ Obdobně lze odkázat např. na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp.zn. 7 Afs 68/2017.

39. Žalobce pokračoval konstatováním, že v kontextu dotčeného daňového řízení byl dne 27. 7. 2017 seznámen s výsledky kontrolních zjištění, na které obsáhle reagoval ve stanovené lhůtě. Žalobce odkázal na předchozí svá vyjádření ve věci samé a celou daňovou kontrolu označil za účelově vedenou. Žalobce popřel, že by nejednal obezřetně při zjišťování objektivní ceny reálné na českém trhu za provedení reklamní služby, taktéž odmítal tvrzení Správce daně, že by měl mít povinnost při obchodních transakcích analyzovat nabízené podmínky, a to tak, že se bude obracet na konečné výrobce či konečného poskytovatele služby, neboť takto trh a hospodářská soutěž nefunguje. Celý průběh daňové kontroly včetně přechodního seznámení s kontrolními zjištěními byl přenesen do Zprávy o daňové kontrole, když jejím závěrem bylo, že žalobce (viz str. 89) „neprokázal, že při výkonu své hospodářské činnosti přijal přiměřená opatření, která od něj lze rozumně vyžadovat, aby zajistil, že předmětná přijatá plnění nejsou součástí podvodu na dani z přidané hodnoty“. V následném odvolacím řízení bylo zamítnuto odvolání žalobce proti dodatečným platebním výměrům Správce daně a odvoláním napadené dodatečné platební výměry Správce daně byly potvrzeny. K potvrzení dodatečných platebních výměrů Správce daně za příslušná zdaňovací období přistoupil žalovaný i přes konstatování v Rozhodnutí OFŘ, že se Správce daně dopustil při vydání výzev k prokázání skutečností 2

a 3 procesních pochybení, neboť přenesl důkazní břemeno na žalobce, když žalovaný v Rozhodnutí OFŘ označil toto pochybení za formální vadu nemající vliv na závěr o tom, že byla prokázána účast žalobce na podvodu na dani.

40. V části repliky uvozené slovy „III. VYJÁDŘENÍ ŽALOVANÉHO K ŽALOBĚ“ shrnul žalobce vyjádření žalovaného k žalobě a v části uvozené slovy „IV. REPLIKA ŽALOBCE“ k tomu uvedl následující.
41. K otázce nezákonnosti procesního postupu se žalobce zevrubně vyjádřil v bodě IV. žaloby. Na obsah tohoto bodu žaloby žalobce odkazuje. Jelikož žalovaný účelově opakuje tytéž argumenty použité v napadeném rozhodnutí beze snahy věcně reagovat na připomínky a námítky žalobce, je žalobce nucen alespoň ve stručnosti reagovat na vznesenou argumentaci ve Vyjádření žalovaného, jak tato byla stručně shrnuta výše pod bodem III.
42. Předně je dle žalobce nesporné, že průtahy v řízení či nečinnost Správce daně či jiného správního orgánu nepředstavují nezákonnost správního rozhodnutí. Přesto se snažil žalobce v žalobě, jakož i v průběhu daňové kontroly, poukázat na okolnost, že daňová kontrola byla prováděna dlouho a účelově, se snahou žalobce zaplést do karuselových podvodů vyúsťujících ve zjištění, že žalobce si byl dopředu při realizaci daňových plnění vědom nebo dopředu mohl vědět nebo měl vědět o daňovém podvodu a své šetření Správce daně podřídil pouze tomuto cíli. V této souvislosti vycházel zjevně Správce daně z presumpce viny, když mu stačila pouhá pochybnost, že žalobce je účasten podvodu na DPH a v rámci svých výzev ke zjištění skutečností 2 a 3 žalobce nesprávně a nezákonně poučil o tom, že nedoloží-li důkazní prostředky k prokázání své nevin, bude to vnímáno jako neunesení důkazní povinnosti žalobce. V tom je shledána zásadní procesní nezákonnost procesního postupu Správce daně a žalovaného, který tuto nezákonnost nenapravil. Navíc ve Vyjádření žalovaného žalovaný tuto zjevnou vadu účelově maskuje a překrucuje ji v tom smyslu, že i přes chybné poučení ve výzvách ke zjištění skutečností 2 a 3 nashromáždil Správce daně takové podklady, z nichž samostatně a ve vzájemné souvislosti mohl dojít ke zjištění, že bylo prokázáno zapojení žalobce v podvodu na DPH.
43. Žalobce podotýká, že samotné zjištění procesního pochybení správního orgánu nemusí vést k závěru o nezákonnosti rozhodnutí napadeného v soudním řízení správním. Nejvyšší správní soud uvedl ve svém rozsudku ze dne 15. 6. 2011, č.j. 2 As 60/2011-101, toto: „Přestože však podle ustanovení § 78 odst. 1 s.ř.s. jsou vady řízení důvodem pro zrušení napadeného rozhodnutí správního orgánu, judikatura se přiklonila k závěru, že ne každá zjištěná vada správního řízení bude mít tyto následky. Důvodnost žaloby může mít za následek pouze taková vada řízení, která mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 6. 2003, č.j. 6 A 12/2001-51, publ. pod č. 23/2003 Sb. NSS, či rozsudek ze dne 18. 3. 2004, č.j. 6 A 51/2001-30, publ. pod č. 494/2005 Sb. NSS).“ V rozsudku ze dne 10. 10. 2018, č.j. 6 Afs 61/2018-30, Nejvyšší správní soud uvedl: „Nejvyšší správní soud tedy vychází z toho, že přezkoumávané daňové řízení bylo zatíženo procesní vadou. Musí však zdůraznit, že ne každé procesní pochybení odůvodňuje zrušení rozhodnutí správního orgánu (zde Odvolacího finančního ředitelství a jemu předcházejí rozhodnutí správce daně). Nejvyšší správní soud tedy musel zvážit, zda toto procesní pochybení dosáhlo takové intenzity, aby odůvodnilo zrušení napadeného rozhodnutí. Obecně platí, že vada řízení neohrozila meritorní zákonnost napadeného rozhodnutí, jestliže lze dovodit, že výrok rozhodnutí by byl stejný, i kdyby k vadě řízení nedošlo (viz např. rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 21. 2. 2001, sp.zn. 22 Ca 473/2000).“ Popsané posouzení Nejvyšším správním soudem bylo stvrzeno i judikaturou Ústavního soudu [např. usnesení ze dne 18.

10. 2017, sp.zn. IV. ÚS 933/17, v němž Ústavní soud uvedl: „*Jak Ústavní soud setrvale zastává, ne každé dílčí pochybení procesní povahy musí vést k závěru o nezákonnosti následného rozhodnutí, a potažmo k jeho odstranění, neboť konkrétní vada či nesprávnost musí být posouzena v kontextu jeho reálného vlivu na výsledek řízení, tj. v celkovém jeho vyznění z pohledu jeho předmětu (viz např. usnesení sp. zn. III. ÚS 2463/11 ze dne 26. 9. 2013).*“].

44. Objasnění správnosti postupu Správce daně žalovaným je v rozporu se závěry Zprávy o daňové kontrole, která je součástí rozhodnutí v daňovém řízení. Z této zprávy se na straně 89 podává, že na základě zjištění Správce daně žalobce neprokázal, že při výkonu své hospodářské činnosti přijal přiměřená opatření, která od něj lze rozumně vyžadovat, aby zajistil, že předmětná přijatá plnění nejsou součástí podvodu na dani z přidané hodnoty. Toto slovíčko „*neprokázal*“ usvědčuje Správce daně z nezákonného procesního postupu, když aplikací presumpce viny bylo na žalobce přesunuto důkazní břemeno s tím, že na základě objasnění žalobce a jeho předložených důkazů byl učiněn závěr o jeho neunesení důkazního břemene. Pokud by Správce daně aplikoval správný postup, tedy by sám na základě kontrolních zjištění obstarával důkazní materiály a činil z nich skutkové a právní závěry, musel by konstatovat, že se mu nepodařilo prokázat účast žalobce na podvodu na DPH. Čili při shrnutí těchto myšlenek je nutné přijmout závěr o tom, že předmětná procesní vada byla natolik závažná, že představuje nezákonnost správních rozhodnutí napadených žalobcem v žalobě.
45. Žalobce dále uvedl, že by rád dále zdůraznil, že Správce daně v průběhu daňové kontroly podsouval žalobci jednání, jež se neslučuje s tržním prostředím. Žalobce předpokládal provedení ekonomické analýzy Správce daně stran výhodnosti vynaložených výdajů, namísto toho se žalobci dostalo výtek, že měl činit úkony, které nejsou běžné v tržním prostředí a nemají ani své opodstatnění. Žalobce považuje za nezdůvodnitelné, z jakého důvodu by jakýkoliv daňový subjekt měl pojmout podezření, že jedná s propojenou osobou a v tomto ohledu by měl zjišťovat cenu obvyklou za poskytované služby. Žalobce míní, že podezření o propojení osob nelze dovozovat bez dalšího z podstaty, že cena počáteční se liší od ceny konečné. Logický je opačný přístup, nejprve detekovat propojenost osob a poté teprve provést kontrolu, zda účtování cen bylo v měřítku cen obvyklých. Touto nelogickou konstrukcí detekce propojených osob Správce daně a žalovaný generuje na trhu propojené osoby, které žádnými propojenými osobami ve skutečnosti nejsou.
46. Žalobce akcentuje, že jediným smluvním partnerem při sjednané obchodní transakci byla korporace KV Production, jednalo se o prověřeného obchodního partnera s tím, že žalobce znal a používal sídlo a tím i kontaktní adresu korporace KV Production v době uzavírání kontraktů, a jeho sídlo nebylo v žádném případě virtuální. Žalobcův smluvní partner na této adrese přijímal poštu, a to třeba i fyzicky, když bylo nutno doručovat osobně. Žalobce nezjišťoval reálnou či virtuální adresu společnosti Action Racing Mania s.r.o., protože o existenci této firmy neměl žádné povědomí a ani tak o její jakékoli účasti týkající se plnění přijatého od korporace KV Production. O existenci jakéhokoliv podvodu na DPH tedy nemohl žalobce v žádném případě vědět. Žalobce netuší, proč žalovaný podsouvá žalobci, že uzavřel s korporací KV Production nedostatečnou smlouvu či smluvní dokumentaci bez toho, aby si zjišťoval další alternativní dodavatele či cenu jiného dodavatele. Na základě smlouvy s korporací KV Production bylo obstarání reklamy zajišťováno prostřednictvím tohoto smluvního partnera. Další osoby uváděné žalovaným (společnosti Action Racing Mania, s.r.o., Light promotion s.r.o., Program Media s.r.o.) jsou osobami, s nimiž se

žalobce nespojil, o jejich existenci a zapojení se na příslušné obchodní transakci neměl žalobce žádné povědomí, tedy jakékoliv spekulace o tom, že by žalobce měl mít tušení o nestandardnosti navazujících obchodních transakcí, je zcela nemístná. Jestliže nebyl žalobce účasten obchodních transakcí se jmenovanými korporacemi Action Racing Mania, s.r.o., Light promotion s.r.o., Program Media s.r.o., není možné v žádném reálném čase hovořit o obchodní spolupráci. Ostatně sám žalovaný připouští, že relevantní dobou pro posouzení zapojení žalobce na podvodných transakcích vedoucích k podvodu na DPH je okamžik realizace předmětných zdanitelných plnění. Správce daně ani žalovaný neprokázali žalobci, že by o existenci jmenovaných korporací v době realizace předmětných zdanitelných plnění věděl či vědět mohl, žalovaného zásadní argument je nutno tedy nahlížet jako vyvrácený.

47. K otázce nesprávné a nezákonné aplikace judikatury Nejvyššího správního soudu se žalobce zevrubně vyjádřil v bodě V. žaloby. Na obsah tohoto bodu žaloby žalobce odkazuje. Žalobce konstatuje, že poukaz na aplikaci aktuální a příléhavé judikatury provedl právě v kontextu nezákonného postupu Správce daně v souvislosti s výzvami k prokázání skutečností 2 a 3, jak bylo výše zevrubně toto pochybení Správce daně rozvedeno v tomto procesním podání pod oddílem Nezákonnost procesního postupu. Žalobce zdůrazňuje, že žalovaný záměrně zlehčuje nesprávnou aplikaci judikatury Nejvyššího správního soudu a toto pochybení omlouvá odklonem judikatury v roce 2018, zatímco výzvy k prokázání skutečností 2 a 3 byly realizovány ještě v období roku 2016. Žalovaný však zapomíná, že pro případ pochybení Správce daně je to žalovaný, který je povinen pochybení napravit. Daňové řízení, stejně jako každé správní řízení, tvoří jeden ucelený celek, přičemž pro rozhodnutí ve věci samé je vždy relevantní okamžik vydání rozhodnutí. Jestliže v okamžiku rozhodnutí žalovaného (dne 10. 10. 2019) je žalovanému znám odklon Nejvyššího správního soudu od otázky přesunutí důkazního břemene, je jeho pochybení nutné spatřovat v tom, že změnu v posuzování této podstatné otázky relativizuje a bagatelizuje takovým způsobem, kterým se snaží nezákonný postup Správce daně ex post legalizovat. Nelze legalizovat postup, který je považován za nezákonný, a to způsobem, který provádí žalovaný, tedy pouhou omluvou či výmluvou na odklon judikatury a na formální vadu.
48. Žalovaný konečně odkazuje na judikaturu Krajského soudu v Plzni - rozsudek ze dne 16. 12. 2019, sp.zn. 57 Af 8/2019 a ze dne 3. 10. 2019, sp.zn. 57 Af 11/2019, které se zabývaly stejným předmětem řízení, když dodavatelem podvodem zatíženého plnění ohledně reklamy na ČT 1 byla korporace KV Production. Žalobce měl možnost se s touto judikaturou seznámit, přičemž nelze hovořit o stejných subjektech, které byly součástí řetězce subjektů u žalobce, tedy způsoby a možnosti detekce nestandardních postupů při provádění obchodních transakcí včetně provádění příslušných opatření mohou být zcela odlišné. Stejná situace je pouze v poskytnutí reklamy v České televizi a v zapojení korporace KV Production v obchodní transakci. V otázce přenesení důkazního břemene na daňový subjekt Krajský soud v Plzni v rozsudku ze dne 16.12.2019, sp.zn. 57 Af 8/2019, konstatoval pochybení Správce daně, které bylo napraveno žalovaným, neboť ten v napadeném rozhodnutí deklaroval, že na daňový subjekt důkazní povinnost nepřešla a v seznámení s výsledkem kontrolního zjištění Správce daně daňový subjekt řádně seznámil se všemi konkrétními skutečnostmi, jimiž prokázal, že se daňový subjekt účastnil podvodu na dani. Žalobce má za to, že v tomto daňovém řízení jednak Správce daně nezákonně přenesl na žalobce důkazní břemeno, jednak ani neprokázal, že by byl žalobce účasten podvodu na DPH, dále pak neprokázal, že by žalobce musel vědět o své účasti na podvodu na DPH a

že by v této souvislosti byl povinen provádět účinnou analýzu či preventivní opatření, která by zabránila konečnému neodvedení daně. Pochybení Správce daně žalovaný nikterak nezhojil, naopak jeho pochybení relativizoval a bagatelizoval s tvrzením, že se jednalo o formální pochybení, jak plyne z Rozhodnutí OFŘ a Vyjádření žalovaného. Nelze souhlasit s tvrzením žalovaného, že by výsledek daňové kontroly byl shodný, i kdyby nedošlo k přenesení důkazní povinnosti na žalobce v kontextu výzev k prokázání skutečností 2 a 3, a že pochybení těchto výzev bylo zhojeno až v rámci seznámení s kontrolními zjištěními. Jak bylo výše v bodě II. tohoto procesního podání popsáno, seznámení s kontrolními zjištěními předchází zprávě o daňové kontrole, která obsahuje jednoznačný závěr o neunesení důkazního břemene na straně žalobce, tedy předchozí seznámení s kontrolními zjištěními by muselo být potvrzeno zprávou o daňové kontrole, která naopak nesprávnost celého procesního postupu ve svém závěru na straně 89 podtrhuje. Tato vnitřní rozpornost v kontrolních zjištěních a v provedeném závěru daňové kontroly činí rozhodnutí Správce daně nezákonnými, nezákonný je pak i procesní postup žalovaného (a ve svém důsledku i zakládá nezákonnost v Rozhodnutí OFŘ), který adekvátně na pochybení Správce daně nereagoval a vadný procesní postup nenapravil. Z rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 16.12. 2019, sp.zn. 57 Af 8/2019, potažmo ze dne 3. 10. 2019 sp.zn. 57 Af 11/2019, dále nelze činit žádné konečné závěry, neboť oba rozsudky, pokud je žalobci známo, byly napadeny kasačními stížnostmi u Nejvyššího správního soudu, o nichž dosud nebylo rozhodnuto.

V.

Duplika žalovaného

49. Žalovaný zaujal k replice žalobce toto stanovisko.
50. K průběhu daňového řízení žalovaný uvedl, že podle žalobce žalovaný v úvodu svého vyjádření (v bodě II.) obhajuje zákonnost postupu správce daně, a proto žalobce považuje za nutné na to reagovat. V bodě II. vyjádření ale žalovaný pouze velice stručně rekapituluje dosavadní daňové řízení, aniž by cokoli hodnotil nebo s čímkoli polemizoval. Na nejzákladnějších bodech nastiňuje průběh řízení, přičemž odkazuje na předložený spisový materiál, který dokládá podrobný skutkový stav. Námitkami a vypořádáním námitek se žalovaný zabývá teprve až od bodu III. vyjádření. Žalovanému proto není zřejmé kam výše uvedená námitka (bod [29] repliky) směřuje.
51. K namítanému rozsahu daňové kontroly žalovaný v podrobnostech odkazuje na body [102] a [103] napadeného rozhodnutí. Ve vztahu k výzvě k prokázání skutečností ze dne 27. 4. 2016 (dále též jen „Výzva I“) žalovaný v podrobnostech odkazuje na body [104] a [109] napadeného rozhodnutí, nicméně považuje za důležité zdůraznit, že touto výzvou byl žalobce vyzván pouze a jen k prokázání jím tvrzeného nároku na odpočet daně z titulu přijetí plnění od společnosti KV Production Servis s.r.o. dle daňových dokladů č. 12K0100194, č. 12K0100246, č. 13K0100028 a č. 13K0100074, kdy skutečnosti zpochybňující tvrzení žalobce o oprávněně nárokováném odpočtu daně byly správcem daně uvedeny na str. 5 až 12 výzvy. Žalobce na výzvu sice reagoval (tedy výzvě skutečně dostál), nicméně nelze bez dalšího tvrdit, že již na základě jeho reakce (doložení dokladů) nemohly legitimně vyvstat na straně správce daně jakékoli pochybnosti o standardnosti vykazovaných transakcí. V reakci na odpověď žalobce na Výzvu I a v návaznosti na další shromážděné důkazní prostředky získané správcem daně v průběhu daňové kontroly bez součinnosti se žalobcem byly pochybnosti správce daně o standardním průběhu

prověřovaných transakcí umocněny a vznikly pochybnosti o tom, zda žalobce věnoval dostatek času a aktivní pozornosti tomu, prověřit si dodavatele natolik, aby se spoluprací s ním nevystavil nebezpečí zapojení se do podvodu na DPH. Tyto pochybnosti následně vtělil do Výzev ze dne 14. 10. 2016 (dále též jen „*Výzva II a Výzva III*“). Ani v časovém odstupu 6 měsíců ve vydání druhé výzvy nelze spatřovat to, že by snad správce daně o předmětných transakcích neměl žádné pochybnosti a že oddalováním vydání této výzvy (ale také třetí výzvy) se snad spolu s dalšími procesními kroky snažil správce daně účelově zaplést žalobce do karuselových podvodů. Pro tuto myšlenkovou konstrukci nemá žalobce žádné racionální, ze spisového materiálu vyplývající, odůvodnění. Jak již žalovaný uvedl ve vyjádření k žalobě (s odkazem na spisový materiál), správce daně v průběhu celé daňové kontroly prováděl množství úkonů, kterými prověřoval tvrzení žalobce a jiné skutečnosti mající vliv na stanovení jeho daňové povinnosti a které nepochybně zabraly určitý čas. Nelze také souhlasit s tím, že své interní kontrolní mechanismy uvedl žalobce již v reakci na první výzvu. Žalobce zde pouze bez dalšího tvrdil, že si společnost KV Production Servis s.r.o. ověřil prostřednictvím veřejných rejstříků a vycházel z délky jak dva roky trvající bezproblémové spolupráce. Takové ověření je však nedostačující k eliminaci rizika zapojení se do podvodu na DPH. Zde žalovaný v podrobnostech odkazuje na body [111] a [112] žalobou napadeného rozhodnutí.

52. V oblasti přenosu důkazního břemene v souvislosti s prokazováním dobré víry u obchodních transakcí zasažených daňovým podvodem panoval dle žalovaného nejednotný přístup. Zatímco v minulosti tuzemské soudy všech instancí zaujímal konstantní stanovisko, že důkazní břemeno ohledně přijetí dostatečných opatření (resp. ohledně dobré víry daňového subjektu) leží právě na daňovém subjektu, v současné době lze zaznamenat odklon od tohoto ustáleného názoru. Z tohoto důvodu je proto nutné přihlédnout k tomu, že správce daně při vydání Výzvy II a Výzvy III vycházel z právní úpravy a judikatury té doby, když odklon nastal až v roce 2018. V této souvislosti žalovaný také odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 8. 2020, sp.zn. 10 Afs 11/2020, který rozlišuje mezi rozložením důkazního břemene v daňovém řízení a případným přenesením důkazního břemene. Nejvyšší správní soud zde konstatuje, že *„jestliže správce daně své důkazní břemeno unese a prokáže, že daňový subjekt věděl či měl a mohl (musel) vědět o své účasti na podvodu na DPH, má daňový subjekt poslední možnost, jak vývoj řízení zvrátit. Daňový subjekt může vylíčit skutečnosti, které svědčí o jeho dobré víře, resp. o tom, že přijal veškerá opatření, která na něm bylo možné rozumně vyžadovat, aby riziku zapojení do daňového podvodu zabránil. 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 (srov. cit. věc Easy Working, 10 Afs 182/2018, body 42-43).“*. V tomto duchu lze nahlížet také na Výzvy II a III. Podstatné je ovšem zde, že správce daně prokázal existenci podvodu i existenci objektivních okolností svědčících zapojení žalobce do podvodu, a dále to, že žalobci byla dána šance deklarací adekvátních opatření eliminujících riziko zapojení se do podvodu se z účasti na podvodu vyvinít. Ten jí ale nevyužil a opatření správci daně nepředestřel; žalovaný s odkazem do právního rámce (body [16] – [32] napadeného rozhodnutí) zkonstatoval, že i takový postup je možný, když žalobce může zůstat ve věci deklarace opatření k zamezení své účasti na podvodu nečinný. Je také nutné dodat, že není automaticky nezákonné, když Výzva II a Výzva III byly v tomto smyslu koncipovány chybně, když neměl být žalobce vyzván k prokázání přijatých opatření, ale pouze k uplatnění svého práva přijatá opatření doložit. V podrobnostech žalovaný odkazuje na body [113] – [117] napadeného rozhodnutí. Správce

daně se nedopustil takového pochybení, které by byl povinen žalovaný napravit v odvolacím řízení. Odkaz žalobce na rozsudky Nejvyššího správního soudu sp.zn. 8 Afs 15/2007 a sp.zn. 7 Afs 36/2008 je proto nepřipadný. V žádném případě žalovaný pochybení správce daně nerelativizuje a nebagatelizuje. Odkazy na konkrétní rozsudky Nejvyššího správního soudu v bodě [113] napadeného rozhodnutí mají dokreslit nejednotnost, respektive vývoj v náhledu na danou problematiku.

53. K nezákonnosti procesního postupu žalovaný uvedl, že nesouhlasí, že ve vyjádření k žalobě účelově opakuje argumentaci z napadeného rozhodnutí, beze snahy věcně reagovat na připomínky a námitky žalobce. Ve vyjádření k žalobě se odráží skutečnost, že žalobce ve své žalobě uvádí převážně shodné námitky, které již uvedl do odvolání proti rozhodnutí správce daně prvního stupně. Přesto však žalovaný na konkrétní (podstatné) námitky žalobce týkající se nesprávné a nezákonné aplikace příslušných ustanovení právních předpisů, neúměrně dlouhé daňové kontroly, okolností svědčících o podvodu nebo splnění formálních i hmotněprávních podmínek pro vznik nároku na odpočet daně, reaguje buď přímo slovním vypořádáním, nebo konkrétními odkazy na žalobou napadené rozhodnutí. Sám žalobce si je vědom toho, že průtahy v řízení či nečinnost správce daně nebo jiného správního orgánu nepředstavují nezákonnost správního rozhodnutí. Nicméně jak již žalovaný uvedl v napadeném rozhodnutí (bod [101]) nebo ve vyjádření k žalobě, pokud měl žalobce pocit, že správce daně nepostupuje v řízení bez zbytečných průtahů (např. prodleva s vydáním výzev), mohl využít možných prostředků procesní obrany dle § 38 daňového řádu, tedy dát podnět nejbližší nadřízenému správci daně na ochranu před nečinností. Jak je zřejmé ze spisového materiálu, žalobce tohoto institutu nevyužil. Stejně tak se nebránil ani zásahovou žalobou, tedy žalobou před tzv. nezákonným zásahem správního orgánu ve smyslu § 82 a násl. s.ř.s. Ne každá procesní vada má za následek nezákonnost rozhodnutí (ostatně toto uvádí i sám žalobce, přičemž odkazuje v tomto smyslu na konkrétní judikáty). V případě výzev (II. a III.) se ale nejedná o tak zásadní vadu, která by zapříčinila nezákonnost rozhodnutí. Druhá a třetí výzva byly koncipovány částečně chybně. Žalobce v nich neměl být vyzván k prokázání přijatých opatření, ale pouze k uplatnění svého práva přijatá opatření doložit. Jedná se zde ale pouze o chybnou formulaci. Z komplexního posouzení celého řízení (viz seznámení s výsledky kontrolního zjištění, zpráva o daňové kontrole, odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí) je zřejmé, že ve věci prokazování dobré víry u obchodních transakcí zasažených daňovým podvodem nedošlo k nezákonnému přenosu důkazního břemene na žalobce, naopak to byl správce daně, kdo v tomto směru své důkazní břemeno unesl. Správce daně v žádném případě nepodsouval v průběhu daňové kontroly žalobci jednání, které se neslučuje s tržním prostředím. Žalovaný jednoznačně zdůvodnil, že se žalobce účastní podvodu na DPH a že o této skutečnosti mohl a měl vědět. Svými argumenty pod body [35] – [37] repliky žalobce tuto skutečnost nemůže vyvrátit. Ve vztahu ke konkrétním zjištěním týkajícím se obchodních transakcí se společností KV Production Servis s.r.o., k detekci daňového podvodu, existenci objektivních okolností svědčících o vědomosti žalobce o podvodném jednání nebo přijetí adekvátních opatření ze strany žalobce, žalovaný v podrobnostech odkazuje na napadené rozhodnutí (na body [41] – [96]; dále body [120] – [123] a [128] – [138]). Správce daně nekladl k tíži žalobce skutečnosti stran nestandardního chování jiných článků řetězce správcem daně detekovaných řetězců, vč. jejich neplnění si povinností vůči svým místně příslušným správcům daně, změn na pozicích statutárních zástupců, rušení sídel, prodeje podílů, rušení bankovních účtů, nepravdivých údajů ve smlouvách uzavřených mezi Českou televizí a Action Racing Mania, resp. Českou televizí a Light

promotion, ekonomicky neopodstatněné navýšení ceny, personální propojenosti některých firem před žalobcem atd. Zde žalovaný v podrobnostech odkazuje na bod [60], ale zejména na bod [126] napadeného rozhodnutí.

54. K nesprávné aplikaci judikatury Nejvyššího správního soudu žalovaný uvedl, že nezlehčuje aplikaci judikatury Nejvyššího správního soudu na zde řešený případ. Správce daně se v tomto případě řídil stávající judikaturou Nejvyššího správního soudu. Druhá a třetí výzva byly správcem daně vydány dne 14. 10. 2016, zatímco k odklonu judikatury došlo zejména vlivem rozhodování soudů v roce 2018. Žalovaný zde odkazuje na body [110] – [118] napadeného rozhodnutí, ve kterých se žalovaný k výše uvedené námitce již podrobně vyjadřoval. Částečně chybná formulace výzev (II. a III.) není natolik závažnou vadou, která by způsobila nezákonnost konečného rozhodnutí. Daňové řízení skutečně tvoří jeden ucelený celek, proto je potřeba řízení posuzovat komplexně a v tomto duchu také posuzovat případná procesní pochybení, respektive jeho závažnost (viz bod [21] tohoto vyjádření). Tento závěr podporuje také žalobcem citovaný rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 16. 12. 2019, sp.zn. 57 Af 8/2019. Soud zde posuzoval podobný procesní průběh daňového řízení, kdy nesprávná výzva správce daně se nemohla projevit na napadeném rozhodnutí nezákonností, neboť správce daně v napadeném rozhodnutí deklaroval, že na žalobkyni důkazní povinnost nepřešla a že v seznámení s výsledkem kontrolního zjištění správce daně řádně žalobkyni seznámil se všemi konkrétními skutečnostmi, jimiž prokázal, že žalobkyně se účastnila podvodu na dani, o němž měla a mohla vědět, aniž byla v dobré víře, že se podvodu neúčastní, když si nepočínala dostatečně obezřetně a opatrně. Žalovaný si je ale vědom toho, že z rozsudků Krajského soudu v Plzni ze dne 16. 12. 2019, sp.zn. 57 Af 8/2019 a ze dne 3. 10. 2019, sp.zn. 57 Af 11/2019, nelze nyní činit žádné konečné závěry, neboť oba rozsudky byly napadeny kasačními stížnostmi, nicméně v rámci svého vyjádření k žalobě pouze poukázal na to, že Krajský soud v Plzni podobné spory již řešil, včetně namítaného nezákonného přechodu důkazní povinnosti.
55. Na závěr je dle žalovaného nutné konstatovat, že správce daně nevycházel z presumpce viny, jak uvádí žalobce, a nestačila mu pouhá pochybnost, že je žalobce účasten podvodu na DPH. V daném případě bylo jednoznačně zjištěno, že v předmětných obchodních řetězcích došlo k narušení neutrality daně. Posuzované obchodní transakce neodpovídaly podmínkám, které jsou typické a v obchodním prostředí běžné pro subjekty, které se snaží dosahovat ekonomického zisku, a stejně tak některé korporace figurující v předmětném řetězci se nejeví jako standardní podnikatelé. Tyto skutečnosti ve svém celku svědčí o tom, že předmětné obchodní transakce žalobce byly zatíženy podvodem na DPH. Dále skutečnosti uvedené v bodech [80] až [85] napadeného rozhodnutí ve svém souhrnu tvoří logický, ničím nenarušený a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které spolehlivě a jednoznačně prokazují, že žalobce o podvodu na DPH měl a mohl vědět. Přitom žalobce nepřijal potřebná opatření, která by svou povahou byla schopna reálně předejít a zabránit jeho účasti na podvodu na DPH.

VI.

Posouzení věci soudem

56. Vzhledem k tomu, že žalobce i žalovaný souhlasili s projednáním věci bez jednání, rozhodl soud v souladu s § 51 odst. 1 s.ř.s. o věci samé bez jednání.
57. V souladu s § 75 odst. 1, 2 s.ř.s. vycházel soud při přezkoumání napadeného rozhodnutí ze

skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, a napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích žalobních bodů uplatněných v žalobě.

A.

58. Soud neshledal žalobu důvodnou.
59. Žalovaný se nedopustil žalobcem namítaného „nesprávného a nezákonného aplikování normy“, „nezákonného procesního postupu“ ani „nesprávné aplikace judikatury Nejvyššího správního soudu“.
60. Nejprve je nezbytné uvést, že žalovaný na stranách 4 až 10 napadeného rozhodnutí v části označené slovy „Právní základ případu“ žalobci podrobně vysvětlil aktuální stav judikatury Nejvyššího správního soudu i Soudního dvora Evropské unie. Odkazem na konkrétní rozhodnutí zmíněných soudů žalovaný popsal podmínky právního nároku na odpočet daně z přidané hodnoty včetně pojmů podvodu na dani z přidané hodnoty a řetězový podvod. Žalovaný současně popsal několikastupňový test, který je třeba dodržet, aby bylo možné daňovému subjektu odepřít nárok na odpočet daně z důvodu jeho účasti na podvodném jednání, tedy existence podvodu, objektivní okolnosti a přijatá opatření. Kroky 2 a 3 označil za tzv. vědomostní test. Následně žalovaný podrobně popsal podstatu prvního kroku, tj. existenci podvodu na dani z přidané hodnoty, vědomostního testu, druhého kroku, tj. objektivní okolnosti, tak i 3. kroku, tj. přijatá opatření. Dlužno doplnit, že provedený výklad žalovaného byl zcela souladný se závěry stávající judikatury.
61. Dále je nezbytné uvést, že žalovaný v další části odůvodnění napadeného rozhodnutí na stranách 10 až 26 uvozené slovy „Aplikace právního základu na skutkový stav a vypořádání s odvolacími důvody“ pak žalovaný aplikoval závěry judikatury Nejvyššího správního soudu a Soudního dvora Evropské unie na skutkové okolnosti případu žalobce. Žalovaný zde konstatoval, že žalobce splnil formální i hmotněprávní podmínky pro vznik nároku na odpočet daně z těchto plnění, plnění fakticky existovala a byla použita pro ekonomickou činnost žalobce. Dále se žalovaný podrobně zabýval tím, zda byly či nebyly naplněny judikatorní podmínky pro vyloučení žalobcem uplatněného nároku na odpočet daně z důvodu, že věděl, resp. mohl a měl vědět o svém možném zapojení do podvodu ve vztahu k dani z přidané hodnoty.
62. Žalovaný se pak zabýval otázkou existence daňového podvodu, přičemž popsal řetězec subjektů, odůvodnil narušení neutrality daně se závěrem, že pro „zmizení ze scény“ společností Action Racing Media a KV Production servis lze konstatovat narušení neutrality daně, popsal nestandardní okolnosti, a to informace dostupné z veřejných zdrojů, nadhodnocenou cenu reklamních služeb, nepravdivost údaje uvedeného ve smlouvách uzavřených mezi Českou televizí a společností Action Racing Mania, resp. Light promotion, absenci průzkumu trhu ze strany žalobce, nedostatečnou smluvní dokumentaci, vystavení daňových dokladů, požadavek úhrady, způsob úhrady, neověření sjednaných reklamních služeb, absenci analýzy dopadů přijatých služeb ve formě reklamy. Na základě souboru těchto skutečností žalovaný učinil závěr, že posuzované obchodní transakce neodpovídaly podmínkám, které jsou typické a v obchodním prostředí běžné pro subjekty, které se snaží dosahovat ekonomického zisku, a stejně tak některé korporace figurující v předmětném řetězci se nejeví jako standardní podnikatelé.
63. Žalovaný se poté zabýval existencí objektivních okolností, přičemž se zabýval neprovedením průzkumu trhu, nedostatečným ověřením obchodního partnera,

nedostatečnou smluvní dokumentací, neověřením, resp. nedostatečným ověřením realizace poskytnutých reklamních služeb, způsobem úhrady, absencí analýzy dopadů přijatých služeb ve formě reklamy. Žalovaný na základě těchto skutečností dospěl k závěru, že tyto ve svém souhrnu tvoří logický, ničím nenarušený a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které spolehlivě a jednoznačně prokazují, že žalobce o podvodu na dani z přidané hodnoty měl a mohl vědět.

64. Žalovaný se konečně zabýval přijetím rozumných opatření a dobrou vírou žalobce, přičemž se podrobně zabýval opatřeními přijatými žalobcem a jeho dobrou vírou načež dospěl k závěru, že žalobce nepřijal potřebná opatření, která by svojí povahou byla schopna reálně předejít a zabránit jeho účasti na podvodu na dani z přidané hodnoty s tím, že si žalobce v předmětných obchodních vztazích nepočínal obezřetně a opatrně a nelze tak ani osvědčit jeho jednání v dobré víře.
65. Soud se se závěry správních orgánů zcela ztotožňuje.
66. K opakovaným obecně formulovaným námitkám žalobce o nesprávné aplikaci juditakorních závěrů či nesprávném přenosu důkazního břemene je nezbytné uvést, že žalovaný v napadeném rozhodnutí vyložil judikaturu Nejvyššího správního soudu i Soudního dvora Evropské unie zcela správně a zcela správně jej aplikoval na skutkové okolnosti případu žalobce. Soud se s jeho hodnocením zcela ztotožňuje a doplňuje, že otázka podvodu na dani z přidané hodnoty v souvislosti s přijatými službami od společnosti KV Production byla již několikrát předmětem soudního přezkumu. Žalobce má v daňovém řízení obecně povinnost tvrdit pro rozhodnutí věci podstatné skutečnosti stejně tak jako povinnost ke svým tvrzením předložit nebo alespoň označit důkazy. Správní orgány svým povinností dostály, když zjistily dostatek skutečností odůvodňující jejich závěr o vyloučení žalobcem uplatněného nároku na odpočet daně. Žalobci nic nebránilo v tom, aby předestřením konkurující skutkové verze reality správnost závěrů správních orgánů vyvrátil. Pokud tak však žalobce neučinil, není to chybou správních orgánů, resp. nesprávným přenosem povinnosti tvrdit a dokazovat, nýbrž nevyužitím jeho procesních práv.
67. Jde-li o žalobcem zmiňovaný „řetězec subjektů“ či „vytvoření právního vztahu (spojení) převážně za účelem narušení neutrality daně vedoucí ve svém důsledku k naplnění existence podvodu na DPH“, spadají tyto skutečnosti do hodnocení prvního kroku, tj. existence podvodu, nikoli do hodnocení, zda žalobce o podvodu na dani z přidané hodnoty měl a mohl vědět a zda přijal rozumná opatření a byl v dobré víře. Nelze se tedy divit tomu, že správní orgány v této souvislosti vycházely z jiného souboru skutečností.
68. Žalobci stejně tak nebylo vytýkáno, že by věděl nebo měl vědět o tom, že předmětné společnosti byly nekontaktní a neplnily si své daňové povinnosti, měly zapsané sídlo na virtuální adrese, že správci daně nebylo umožněno ověření jejich daňových přiznání, že došlo k řetězení obchodního vztahu, že a kdy byla uzavřena smlouva se společností Action Racing Media, že nelze ověřit odvod daňové povinnosti do státního rozpočtu, že byly realizovány změny v osobách statutárních orgánů dotčených společností, že společnost KV Production Servis v reakci na zahájení daňového řízení ukončila vedení bankovního účtu, že zde bylo personální propojení prostřednictvím jedné fyzické osoby, která disponovala dispozičním oprávněním k bankovním účtům obou společností, či že zde nebyl prostor pro uskutečnění jakéhokoliv racionálně opodstatněného plnění mezi dotčenými společnostmi. Žádná z těchto skutečností nebyla žalobci vytýkána v souvislosti se druhým

a třetím krokem.

69. K námitce žalobce o „*neúměrně a nepřiměřeně dlouhé daňové kontrole*“, je potřeba uvést, změny nedojde-li k prekluzi práva vyměřit daň, nemůže samotná délka daňové kontroly ovlivnit zákonnost rozhodnutí o vyměření daně.
70. Pokud jde o výši ceny za poskytnutou službu odvysílání reklam, správní orgány obstaraly důkazy osvědčující její neúměrnost. Pokud měl žalobce za to, že je obvyklá cena jiná, bylo na něm, aby uvedl jaká jiná tato cena byla a toto své tvrzení prokázal. Pokud tak však neučinil, správnost podložených závěrů správních orgánů se mu vyvrátit nepodařilo. Dlužno doplnit, že žalobci nebylo vytýkáno nepoužití služeb pro jeho ekonomickou činnost.
71. S tvrzením žalobce zmíněným i v replice k vyjádření žalovaného o tom, že přijal všechna opatření, která by od něho mohla být rozumně požadována, aby vyloučil, že přijatá plnění jsou součástí jakéhokoli podvodu na dani z přidané hodnoty, se ztotožnit nelze. Jak již soud zmínil, žalovaný svůj opačný závěr srozumitelně odůvodnil souborem zjištěných skutečností. Žalovaný správně konstatoval, že pouhé prověření potenciálních dodavatelů způsobem předestřeným žalobcem nelze s ohledem na zjištěná objektivní kritéria považovat za opatření adekvátní, žalobce měl provést průzkum trhu u jiných poskytovatelů reklamních služeb a zjistit tak cenu obvyklou za poskytování obdobných reklamních služeb, dále měl dbát na dostatečná smluvní ujednání a především požadovat, aby ve smlouvách o obstarání reklamy byly reklamní služby přesně specifikovány v oblasti délky reklamního sdělení a jeho rozsahu a eliminovat tak riziko v případě sporu o rozsah poskytnutých reklamních služeb, dále ve smlouvách zakotvit způsob stanovení ceny, sjednat si sankce za nesplnění povinností ze strany společnosti KV Production Servis nikoli pouze sankce za nesplnění svých povinností, žalobce měl dále při prezentaci svého obchodního jména navíc spolu s jinými klienty ověřit splnění smluvních povinností a pokud část reklamních služeb nebyla poskytnuta, měl požadovat přiměřené snížení ceny, úhradu měl žalobce provést k datu splatnosti daňových dokladů a vyhnout se tak úroku z prodlení ve výši 186 000 Kč a pokud nebyla úhrada požadována měla být tato skutečnost smluvně zajištěna, žalobce nezpracoval analýzu předpokládané návratnosti vložených finančních prostředků do reklamní služby na ČT1, pokud by žalobce skutečně prováděl šetření společnosti KV Production Servis, zjistil by že tato společnost již od svého vzniku v roce 2004 neplní své zákonné povinnosti, kdy nezveřejňuje své účetní závěrky a nelze si tak ověřit její majetkové poměry a výsledky její ekonomické činnosti. Soud má ve shodě se správními orgány za to, že právě citovaný komplex skutečností jednoznačně skýtá oporu pro závěr o nepřijetí rozumných opatření a o tom, že žalobce nemohl být dobré víře.

VII.

Rozhodnutí soudu

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

VIII.

Odůvodnění neprovedení důkazů

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

IX.

Náklady řízení

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

Poučení:

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

Plzeň 30. září 2021

Mgr. Alexandr Krysl v.r.
předseda senátu