



ČESKÁ REPUBLIKA  
**ROZSUDEK**  
**JMÉNEM REPUBLIKY**

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Naděždy Řehákové a soudkyň JUDr. Ivanky Havlíkové a Mgr. Ing. Silvie Svobodové ve věci

žalobce: **J. N., DIČ X**  
sídlem X  
zastoupen BDO Czech Republic s.r.o., IČO 26402220  
sídlem Nádražní 344/23, 150 00 Praha 5

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 10. 2019, č. j. 41797/19/5300-22444-711307

**takto:**

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

**Odůvodnění:**

**I. Předmět řízení**

1. Žalobce se podanou žalobou domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného označeného v záhlaví tohoto rozsudku, kterým žalovaný zamítl jeho odvolání a potvrdil 5 rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu – dodatečných platebních výměrů na daň z přidané hodnoty (dále jen DPH) ze dne 24. 8. 2018, a to:

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

č. j. 6842921/18/2004-51523-110254, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce října roku 2012 ve výši 320 000 Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 64 000 Kč,

č. j. 6843282/18/2004-51523-110254, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období měsíce listopadu roku 2012 ve výši 195 000 Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 39 000 Kč,

č. j. 6843638/18/2004-51523-110254, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období měsíce prosince roku 2012 ve výši 515 000 Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 103 000 Kč,

č. j. 6844094/18/2004-51523-110254, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období měsíce března roku 2013 ve výši 125 000 Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 25 000 Kč,

č. j. 6844276/18/2004-51523-110254, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období měsíce dubna roku 2013 ve výši 250 000 Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 50 000 Kč (dále jen „předmětná rozhodnutí“).

2. Uvedenými dodatečnými platebními výměry byla žalobci doměřena daň odchylně od daně, kterou si vyčíslil v daňových přiznáních za předmětná zdaňovací období, a to z důvodu vyloučení nároku na odpočet daně uplatněného z přijatých zdanitelných plnění od dodavatele - společnosti PAVI s.r.o., konkrétně nároku na odpočet daně uplatněného:

v daňových přiznáních k DPH za zdaňovací období měsíce října až prosince roku 2012 ve výši 780 000 Kč (s datem uskutečnění zdanitelných plnění v měsících červenec až říjen roku 2012) v souvislosti s nákupem reklamy a

v daňových přiznáních za zdaňovací období měsíce října a prosince roku 2012 a března a dubna roku 2013 ve výši 625 000 Kč (s datem uskutečnění zdanitelných plnění v měsících srpen až prosinec roku 2012) v souvislosti s nákupem technických služeb při správě a údržbě areálu odvolatele (dále také „facility služby“).

3. Prvostupňový správce daně vycházel z výsledků daňové kontroly DPH provedené dožádaným správcem daně - Finančním úřadem pro Jihočeský kraj u žalobce za zdaňovací období měsíce října roku 2012 až měsíce prosince roku 2013. Odmítl uznat nárok na odpočet daně uplatněný na základě daňových dokladů přijatých od společnosti PAVI s.r.o. z důvodu účasti žalobce na podvodu na DPH, neboť o takovém podvodu žalobce vědět měl a mohl, přičemž nepřijal taková rozumná opatření, aby zajistil, že předmětná plnění součástí podvodu na DPH nebudou. Proti výše uvedeným dodatečným platebním výměrům se žalobce odvolal.

## II. Rozhodnutí žalovaného (napadené rozhodnutí)

4. Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedl, že v průběhu odvolacích řízení provedl dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí a ve smyslu § 115 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), se zjištěnými skutečnostmi seznámil žalobce, včetně své změny právního názoru ohledně nároku na odpočet DPH u plnění,

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

týkajícího se facility služeb. Žalovaný stran nároku na odpočet daně u reklamních služeb na právním názoru prvostupňového správce daně setrval. Ohledně nároku na odpočet daně u facility služeb pak na rozdíl od prvostupňového a dožádaného správce daně shledal, že nebyly splněny hmotněprávní podmínky nároku na odpočet daně, když nebylo dostatečně prokázáno, v jakém rozsahu byly žalobci služby provedeny. Žalobci byla stanovena lhůta 15 dnů, aby se ke skutečnostem, s nimiž byl seznámen, vyjádřil a navrhl další doplnění důkazních prostředků. Na seznámení a výzvu žalobce zareagoval, avšak žalovaný jeho argumentaci nepřisvědčil.

5. Žalovaný se v odůvodnění napadeného rozhodnutí zabýval jednotlivými odvolacími námitkami žalobce, a to jak námitkami procesními, tak věcnými, které žalobce uplatnil proti důvodu neuznání nároku na odpočet daně. Žalovaný nejprve pojednal o právním základu případu, včetně judikatury Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu k zásadám důkazního břemene, znamenajících, že důkazní břemeno tvrzení a prokázání nároku na odpočet daně prioritně nese daňový subjekt a že v případě, kdy správci daně vzniknou odůvodněné pochybnosti o dokladech předložených k nároku na odpočet, je věcí daňového subjektu, aby správcem daně prokázané pochybnosti o tom, že ke zdanitelnému plnění fakticky došlo tak, jak je uvedeno v daňových dokladech. Z hlediska systému DPH pak žalovaný obecně pojednal, na čem je založen princip podvodu na DPH a jaké jsou podmínky pro posouzení, zda ze strany daňového subjektu došlo k zapojení a účasti na podvodu na DPH. Uvedl řadu aspektů posuzování. Předně k existenci podvodu na DPH, který označil jako 1. krok a dále k okolnostem na straně daňového subjektu označenými jako vědomostní test ve spojení s objektivními okolnostmi – 2. krok a přijatými opatřeními zabraňujícími zapojení daňového subjektu do podvodu – 3. krok.
6. Na základě uvedeného právního základu pak žalovaný při vypořádání se s odvolacími důvody tento právní základ aplikoval na zjištěný skutkový stav.

#### A) Přijetí reklamních služeb

7. Ve vztahu k přijetí reklamních služeb žalobcem od společnosti PAVI s.r.o. žalovaný z důkazů uvedených ve Zprávě o daňové kontrole a z doplněného dokazování při svém přezkumu vymezil zjištění svědčící o nestandardních okolnostech v průběhu obchodních transakcí v řetězci dodavatelů reklamního plnění mezi žalobcem jako konečným odběratelem, jeho dodavatelem – společností PAVI s.r.o. a dodavatelem společnosti PAVI s.r.o. – společností S &T SPONZORING s.r.o., tj. v řetězci:

žalobce – PAVI s.r.o. - S &T SPONZORING s.r.o.

8. Nestandardní okolnosti spočívaly:

- v propojení vedení fotbalového klubu FK SPARTAK MAS Sezimovo Ústí, a.s. (později FC MAS Tábořsko, a.s.), který měl dle reklamní smlouvy ze dne 15. 2. 2011 sjednané mezi žalobcem a PAVI s.r.o. v areálu tohoto fotbalového klubu propagovat žalobce, se společností PAVI s.r.o.

- v postavení společnosti S &T SPONZORING s.r.o. jako článku řetězce tzv. „missing trader“, tj. v tom, že společnost S &T SPONZORING s.r.o. jako nově vzniklá společnost s odlišným předmětem podnikání, nabízela služby jediné společnosti PAVI s.r.o. a to za

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

extrémně navýšené ceny reklamních služeb účtované touto společností jejímu odběrateli – PAVI s.r.o. v řádech stovek milionů Kč oproti cenám účtovaným společností S & T SPONZORING, s.r.o. jejími dodavateli (v řádech desítek a stovek tisíc Kč). Společnost byla nekontaktní, s virtuálním sídlem, dobrovolně neuhradila daň (daň vymožena zčásti, zčásti neuhradena) – chybějící daň,

- ve skutečnosti, že platby od PAVI s.r.o. na účet S & T SPONZORING s.r.o. byly zčásti vybírané v hotovosti a v menší části neodpovídaly platbám poukázaným dalším osobám,

- ve skutečnosti, že společnost PAVI s.r.o. nebyla s předmětem reklamní služby dohledatelná na internetu a webových stránkách,

- v nadhodnocených cenách PAVI s.r.o. dle Smlouvy o reklamě ze dne 15. 2. 2011 v porovnání s cenami za obdobné služby dalším reklamním partnerům a s cenami reklamy u fotbalového klubu SK Dynamo České Budějovice a.s. Uplatňovala nárok na odpočet daně v postavení PAVI jako „buffera“.

9. Žalovaný dále shodně se správcem daně vymezil objektivní skutečnosti, které ve svém komplexu vytvářejí soubor nepřímých důkazů, z něhož vyplývá, že odvolatel věděl nebo minimálně vědět mohl a měl, že je účasten podvodného jednání na DPH.

10. Objektivní okolnosti ve vztahu mezi žalobcem a dodavatelem PAVI s.r.o. spočívaly:

– v neprovedení osobního průzkumu trhu s reklamou ze strany žalobce

– v neúměrně sjednané ceně reklamních plnění ve výši 975 000 Kč bez DPH měsíčně, než byly žalobci zřejmé ze smluv, které měl on sám sjednány s fotbalovým klubem SK Dynamo České Budějovice (100 000 Kč za rok 2010 a 100 000 Kč za rok 2011) a s HOCKEY CLUB Tábor o.s. ze dne 30. 8. 2012, týkající se umístění reklamních spotů a reklamních panelů na zimním stadionu v Táboře (50 000 Kč měsíčně). Dle zprávy o kontrole např. fotbalový klub SK Dynamo České Budějovice a.s. pro konečné příjemce reklamních plnění poskytoval práva k reklamnímu využití ploch (reklamní panel v otočném systému, reklamní panel u hrací plochy) a další formy prezentace (ve zpravodaji, na webových stránkách, možnost využití slovního spojení s klubem v projektech partnera a také možnost využívat loga klubu na vlastních tiskovinách apod.) za období od šesti do dvanácti měsíců v rozmezí od 20 000 Kč do 300 000 Kč bez DPH. Šlo o ceny několikanásobně nižší, než ty, které byly sjednány mezi společností PAVI s.r.o. a žalobcem, a to se zohledněním délky období, po které byla reklamní plnění poskytována. Žalovaný dále obdobně pojednal o nižších cenách a rozsahu reklamních služeb jiných fotbalových klubů v bodech 66.-67. napadeného rozhodnutí,

– v neadekvátním přínosu reklamy, kdy z okolností vztahů žalobce s dalšími obchodními subjekty a ze znaleckého posudku předloženého žalobcem nebylo zjištěno, že by žalobce díky předmětné reklamní činnosti získal nějakého nového významného odběratele. Adekvátní přínos reklamy pak dle žalovaného nebyl doložen, ačkoliv reklamní plnění mělo dle Smlouvy o reklamě ze dne 15. 2. 2011 činit 15 000 000 Kč bez DPH. Rovněž nebylo nijak prokázáno tvrzení učiněné nově v odvolacím řízení o účelu reklamy pro zachování stávajících zákazníků. Adekvátnost reklamy ve vztahu k její ceně nebyly s to osvědčit ani svědecké výpovědi provedené v průběhu odvolacího řízení.

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

- v nenaplnění smyslu reklamy pro žalobce, neboť nebylo zjištěno, že by jeho zakázková kapacita byla v důsledku reklamy naplněna, když nadále prezentoval v následujících letech svou činnost prostřednictvím SK Dynamo České Budějovice, HOCKEY CLUB Tábor, z.s. a dalších sportovních oddílů. Ke změně názvu klubu došlo již 20. 1. 2012, přesto žalobce ve smluvním reklamním vztahu ohledně vysoké částky za reklamu setrval celý rok.
11. - nepřijetí rozumných opatření, kdy žalobce chtěl být prezentován právě prostřednictvím FK Spartak MAS Sezimovo Ústí, nicméně si neověřoval, zda jemu nabízená cena ve vztahu k předmětu plnění odpovídá ceně obdobného typu reklamních služeb na trhu. Cenu obdobného typu reklamních služeb na trhu přitom mohl zjistit jednoduše prostřednictvím dostupných veřejných informačních zdrojů a získat tak relevantní obraz o cenách reklamy poskytovaných jinými sportovními kluby. Určitou povědomost mohl získat na základě ceny sjednané jím samotným z SK Dynamo České Budějovice a.s. Současně se s cenou vyskytující se na trhu za obdobné služby mohl seznámit např. u jednatele COPY SERVIS TÁBOR s.r.o. při společném setkávání v prostorách či na akcích fotbalového klubu MAS Tábořsko a u fotbalového klubu SK Sigma Olomouc, a.s. Žalobce neprovedl opatření k ověření přiměřenosti ceny s cenou za obdobné plnění nabízenou na trhu jinými subjekty a pak přijal bezdůvodně nadhodnocenou cenu za plnění od dodavatele PAVI s.r.o.
12. Na základě uvedeného žalovaný zhodnotil, že ačkoliv žalobce naplnil hmotněprávní i formální podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně z plnění přijatých od dodavatele PAVI s.r.o., nelze nárok žalobci v souladu s judikaturou SDEU uznat. Odvolatel byl totiž součástí řetězce, který byl zatížen podvodem na DPH, o kterém pak s ohledem na zjištěné nestandardní a objektivní skutečnosti věděl nebo minimálně vědět mohl a měl.
13. B) Přijetí facility služeb v řetězci transakcí dodavatelů žalobce
- žalobce - PAVI s.r.o. - GREEN WAY FACILITY s.r.o.
14. Žalovaný k přijetí údržbářských a environmentálních služeb vyšel z řady důkazů uvedených a hodnocených v bodě 85.-97. napadeného rozhodnutí a uzavřel, že ve Smlouvě o dílo, uzavřené dne 1. 3. 2012 byly služby vymezeny obecně, nebyl stanoven jejich rozsah. Byly vyjmenovány pouze názvy jednotlivých druhů služeb bez uvedení jejich rozsahu měrnou jednotkou či četností jejich provádění. V případě environmentálních služeb není zřejmé jaké odpady, v jakém množství a jak často byly odstraňovány, jaké doklady obchodní společnost PAVI s.r.o. vystavovala a jaké evidence v rámci legislativní podpory vedla. Prokázání konkrétního předmětu a rozsahu plnění bylo v rámci prvostupňového řízení požadováno ve výzvě žalobce se však ve své odpovědi na výzvu doručenou dne 14. 3. 2016 ohledně toho, jaká konkrétní plnění a v jakém rozsahu mu byla poskytnuta, nevyjádřil.
15. V souvislosti s uvedeným žalobce změnil právní názor dožádaného, resp. prvostupňového správce daně, který nárok na odpočet daně odmítl z důvodu účasti odvolatele na podvodu na DPH. Změnu právního názoru pak žalobci předestřel v rámci „Seznámení a výzvy“ ze dne 29. 8. 2019. Žalobce na tento přípis reagoval v rámci podání doručeného dne 9. 9. 2019, v němž se závěry žalovaného nesouhlasil. Žalovaný uvedl, že zkoumání účasti daňového subjektu na podvodu na DPH následuje až poté, co je prokázáno splnění veškerých hmotněprávních podmínek vyplývajících z ust. § 72 a 73 ZDPH. To se však v uvedeném

případě nestalo, když rozsah plnění, tedy splnění hmotně právní podmínky nároku na odpočet nebylo nijak prokázáno, a dožádaným, resp. prvostupňovým správcem daně uvedená argumentace podvodem na DPH byla předčasná, když navíc i sám dožádaný správce daně učinil ve Zprávě o kontrole závěr o neprokázání četnosti a rozsahu plnění.

16. Ve sledu uvedených skutkových zjištění a právního rámce žalovaný dále v napadeném rozhodnutí vypořádal odvolací námitky žalobce směřující do jednotlivých okolností, z nichž správce daně i žalovaný usoudili na zapojení žalobce do řetězce podvodných jednání jeho dodavatelů. S odkazem na kontrolní zjištění a doplněné dokazování včetně konkrétního hodnocení výpovědi svědků, zejména ve vztahu k okolnostem sjednání smlouvy o reklamě, cenových relací v oblasti reklamních služeb u fotbalových klubů a povahy reklamních plnění žalovaný odvolací námitky odmítl jako nedůvodné.
17. Žalovaný v napadeném rozhodnutí nevěšel ani na procesní námitky žalobce. Stejně tak žalovaný učinil u námitek uplatněných ve vztahu k plnění v rámci facility služeb rovněž od společnosti PAVI s.r.o. Žalobce rozporoval prokázání existence podvodu na DPH, objektivní okolnosti a údajnou nedostatečnost přijatých opatření stran odmítnutého nároku na odpočet daně u facility služeb. S ohledem na uvedené pak žalovaný žalobcem uplatněné námitky napadající argumentaci správce daně, která se týkala zapojení žalobce do podvodu na DPH, považuje ve vztahu ke změněmu právnímu názoru žalovaného za nepřijatelné. Protože žalobce v doplnění odvolání k porovnání cen facility služeb od společnosti PAVI s.r.o. navrhl vyslechnout jako svědka pana J. K., který působil jako zaměstnanec společnosti Technické služby Tábor s.r.o. s tím, že je tento svědek schopen vypovědět, jaký typ služeb, s jakou technikou tato společnost služby provádí, bylo z důvodu změny právního názoru žalovaného provedení svědecké výpovědi bezpředmětné a nadbytečné, když rozsah plnění (facility služeb) nebyl prokázán a otázka podvodu na DPH není v této souvislosti nyní aktuální.
18. Žalovaný nevěšel ani na odvolací procesní námitky žalobce, týkající se postupu správce daně po seznámení žalobce s výsledkem kontrolního zjištění (dále jen „VKZ“), podjatosti úředních osob vyvozujících se ze způsobu nařízení výsledku svědků a nekomplexního provedení a vyhodnocení výpovědi svědka pana S. ze dne 20. 9. 2019, v jehož výsledku nadále nebylo pokračováno.
19. Žalovaný uvedl, že po seznámení žalobce s VKZ neprovedl žádné úkony k novým skutečnostem, ale šlo jen o rekapitulaci zjištěných přijatých plnění obchodní společnosti S&T SPONZORING s.r.o., kterou dožádaný správce daně provedl proto, aby se vypořádal s argumentací žalobce k VKZ. Tyto důkazy představovaly již žalobci sdělené indicie, svědčící o nadhodnocování reklamních plnění obchodní společností S & T SPONZORING s.r.o. Žalovaný tak postupoval v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 5 Afs 68/2016.
20. K procesní odvolací námitce ohledně podjatosti úředních osob žalovaný vysvětloval časové okolnosti nařízených výsledků svědků, které byly provedeny vždy za účasti osob pověřených žalobcem, při čemž nedošlo k porušení žalobcových práv, nadto úřední osoby nesplňovaly podmínky pro jejich vyloučení z důvodu podjatosti dle § 77 daňového řádu.

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

21. K procesní odvolací námitce nezákonnosti „Seznámení a výzvy“ ze dne 29. 8. 2019 vyhotoveného v odvolacím řízení z důvodu nevyhodnocení svědecké výpovědi pana S., jež byla plánována ještě poté na 20. 9. 2019, žalovaný uvedl, že v přípisu „Seznámení a výzva“ ze dne 29. 8. 2019 byl žalobce seznámen se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, jakož i s odlišným právním názorem týkajícím se části sporného nároku na odpočet daně a umožnil žalobci se k nim vyjádřit. V uvedeném přípisu byly vyhodnoceny i výsledky dvou svědků – Ing. P. H. ze dne 5. 8. 2018 a M. D. ze dne 13. 8. 2019, a všechny důkazy, které byly v průběhu odvolacího řízení k okamžiku vydání „Seznámení a výzva“ ze dne 29. 8. 2019 provedeny. „Seznámení a výzva“ ze dne 29. 8. 2019 bylo žalobci doručeno dne 9. 9. 2019. V okamžiku vydání tohoto přípisu pak nebylo vůbec zřejmé, zda se důkaz v podobě dalšího výsledku svědka S. podaří v budoucnu provést. Žalovaný k tomu shrnul časové a věcné okolnosti již provedených výsledků pana S. v době předchozí s tím, že žalobce měl dostatečný prostor pokládat svědkovi otázky. Svědek v rámci své svědecké výpovědi vypovídal spíše domněnky a vlastní názory, než aby hovořil o tom, co viděl, slyšel či jinak vnímal vlastními smysly. Svědek např. předložil smlouvu o zajištění reklamních a propagačních služeb mezi Statutárním městem České Budějovice a SK Dynamo České Budějovice, tato však již byla předložena žalobcem v doplnění odvolání ze dne 15. 4. 2019 a váže se k období o 7 let pozdějšímu, než je obchodní vztah, jenž je předmětem řízení. Také ke vztahu podpory FC MAS Tábořsko od ČEZ měl žalovaný za to, že se jednalo o zcela jiný smluvní vztah, za jiným účelem i za jiných okolností. Svědek pak neobjasnil konkrétní způsob stanovení cen a důvody rozdílů ve vztahu k jednotlivým odběratelům. I s ohledem na časový rozsah a intervaly provádění, resp. návrhů výsledku tohoto jednoho svědka a procesní strategii zvolenou zástupcem žalobce, když svědek měl dostatečnou možnost předestřít, co viděl, slyšel, či vnímal vlastními smysly, aniž mu přísluší hodnocení faktů a subjektivního hodnocení, žalovaný neshledal nutnost pokračování v žalobcem nastaveném způsobu pokračování provádění výsledku svědka. Pro řádné hodnocení svědecké výpovědi individuálně i v kontextu s dalšími provedenými důkazy bylo dle žalovaného postupováno ve smyslu přílehlavé právní úpravy.
22. Na základě všech uvedených skutečností žalovaný rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku napadeného rozhodnutí.

### III. Žaloba

23. Žalobce v podané žalobě uplatnil jak procesní námitky týkající se postupu správce daně i žalovaného, tak i věcné námitky, týkající se přijetí reklamních plnění a plnění v rámci facility služeb.
24. A) Procesní námitky
25. a) Námitky nezákonného postupu správce daně
26. Žalobce namítl porušení čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod (dále jen „LZPS“), neboť mu nebyla ze strany správce daně dána možnost se vyjádřit k úkonům, které správce daně prováděl po seznámení žalobce s výsledkem kontrolního zjištění (VKZ). Tvrdil, že správce daně v tu dobu provedl další úkony spočívající v dalším dokazování a zjišťování skutečností rozhodných pro posuzovanou věc. Žalobce po tomto seznámení s výsledky kontrolního zjištění již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole dle § 88 odst. 3

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, neměl možnost se s novými skutečnostmi seznámit a kvalifikovaně na ně reagovat, neboť správce daně zjištěné skutečnosti (písemné listiny) toliko přiložil jako přílohy.

27. V posuzovaném případě správce daně sice i po doplnění dokazování po seznámení s VKZ zůstal na svém závěru o účasti žalobce v podvodném řetězci, nicméně argumentaci, která k tomuto závěru správce daně vedla, upravil právě v návaznosti na nově zjištěné skutečnosti. Byť se může zdát, že toto pochybení nenaplnuje znaky intenzivního porušení práva žalobce, neboť ten měl k dispozici druhostupňové daňové řízení k tomu, aby se vůči novým okolnostem zjištěným správcem daně patřičně vymezil, žalobce má za to, že o intenzivní zásah do jeho práv se jedná, konkrétně má za to, že bylo porušeno jeho Listinou základních práv a svobod garantované právo zakotvené v čl. 38 odst. 2. Žalobci bylo umožněno se s předloženými skutečnostmi seznámit toliko při projednání zprávy o daňové kontrole, což dle výše uvedených zákonných ustanovení a na základě způsobu nahlížení na charakter obou právních institutů (výsledku kontrolního zjištění a zprávy o daňové kontrole) nelze považovat za poskytnutí adekvátního prostoru pro reakci žalobce ke všem skutečnostem, které vyšly nově najevo. Poukázal na základní zásady daňového řízení, zásadu spolupráce a obecný cíl správy daní, jímž je správné zjištění daně v zákonné výši, Spolu s právem daňového subjektu navrhopat doplnění změněného VKZ dle ustanovení § 88 odst. 2 a 3 daňového řádu, vyplývá z výše uvedeného pro správce daně povinnost obeznámit daňový subjekt s VKZ.
28. Žalobce namítal zaujatý postoj úředních osob správce daně provádějících daňovou kontrolu, který vyvozoval z odmítnutí žalobcových návrhů na provedení svědeckých výpovědí uplatněných v rámci daňové kontroly. Toto odmítnutí bylo korigováno žalovaným, který svědecké výpovědi nařídil provést. Odmítnutí výslechu svědků správcem daně žalobce považuje za neznalost práva (judikatury) a vadu řízení prvního stupně, která byla zřejmě také důsledkem hrozící prekluze pravomoci správce daně daň za předmětná zdaňovací období doměřit neboť správce daně z důvodů své pasivity vedl daňovou kontrolu téměř 3 roky.
29. b) Námitky nezákonného postupu žalovaného
30. Zásadnější vady řízení žalobce namítá ve vztahu k odvolacímu řízení.
31. Žalobce vytýká porušení zásady spolupráce (součinnosti) a vstřícnosti dle § 6 daňového řádu, neboť předem avizoval svou dovolenou a dovolenou svého zástupce, avšak žalovaný přesto nařídil výslechy svědků v období od 13. 6. 2019 do 27. 6. 2019. Při ústním jednání, které proběhlo dne 13. 6. 2019, vyslovil žalobce žádost být osobně přítomen na všech svědeckých výpovědích navržených v nových termínech. Dále žalobce uvedl, že ode dne 28. 6. 2019 do 13. 7. 2019 bude na dlouhodobě plánované dovolené, a proto by se případných svědeckých výpovědí zúčastnit nemohl. V této souvislosti také zástupce žalobce uvedl, že se v navazujícím týdnu, tedy v týdnu od 15. 7. 2019 do 19. 7. 2019, nebude moci z důvodu plánované dovolené zúčastnit on. Úřední osoby však nařídily výslechy svědků na dny, které se překrývaly s plánovanou dovolenou pana J. N. V těchto dnech již byl žalobce mimo Českou republiku. Původním úmyslem úředních osob bylo navrhnout výslechy pana Ing. H. a dalšího svědka ve stejný den, ovšem na jiných územních pracovištích. Tento původní úmysl již sám o sobě bez dalšího nasvědčuje o zaujatém

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

přístupu úředních osob provádějících daňovou kontrolu. Úřední osoby však výslech pana Ing. H. posléze přesunuly na 12. 7. 2019. Ani tímto datem však úřední osoby v žádné míře nerespektovaly žádost žalobce a neumožnily mu se osobně výslechu účastnit. Úřední osoby pokračovaly v nařizování výslechů svědků stále v rozporu s žádostí žalobce, jelikož všechny ostatní výslechy nařídily na dny 9. 7. 2019, 10. 7. 2019 a 11. 7. 2019. V těchto dnech byly výslechy provedeny.

32. Žalobce dále uvedl, že sice využil svého práva nechat se zastupovat právním zástupcem, nicméně byla to právě osoba žalobce, která má povědomí o okolnostech a především o jednotlivých osobách, které měly podat svědeckou výpověď, a o jejich podnikatelských činnostech v předmětných zdaňovacích obdobích. Ačkoliv je právní zástupce obeznámen s podstatnou množinou okolností daňového řízení a i když byl v rámci řízení připraven reagovat na úkony správce daně, nikdy nemohl být schopen nabýt znalosti o všech skutečnostech v takové míře, a do takových detailů, jako je získal žalobce. Jedině žalobce byl tedy schopen v návaznosti na průběh odpovědi svědků klást detailní doplňující otázky a reagovat tak na průběh jednání. Žalobce odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu pojednávající o nezprostředkovanosti výpovědi i významu nonverbálního projevu svědka za přítomnosti pracovníka správce daně i daňového subjektu. Žalobce s odkazem na soudní judikaturu pojednal o přesvědčivosti výpovědi svědka vystaveného otázkám daňového subjektu, o zásadách spolupráce (součinnosti), vstřícnosti a rovnosti.
33. Svědecké výpovědi byly zahájeny dne 13. 6. 2019, dle žalobce téměř s více než šestiměsíční prodlevou od zjištění jména svědků dne 4. 12. 2018, přičemž poslední termín původně plánovaných výslechů připadl na den 27. 6. 2019. Poté, co se někteří svědci z účasti na výslechu omluvili, se termín dokončení výslechů posunul, nicméně i přesto bylo v poměrně krátkém časovém úseku nařízeno a provedeno velké množství výslechů. Tato koncentrace výslechů v tak krátkém časovém horizontu se žalobci jeví vzhledem k průběhu celého odvolacího řízení jako nepřiměřená. Žalobce se domnívá, že jednání úředních osob nebylo vedeno racionálním důvodem a proto jej není možné vysvětlit ničím jiným než zaujatostí úředních osob vůči osobě žalobce.
34. Žalobce v kontextu výše uvedeného podal námitku podjatosti úřední osoby ve smyslu ustanovení § 77 odst. 2 daňového řádu. Námitka nebyla řádně v souladu s ustanovením § 77 odst. 4 daňového řádu vypořádána. Námitka podjatosti byla žalovaným „vypořádána“ jako jedna z odvolacích námitek bez opory v daňovém řádu.
35. Další vadu řízení spatřuje žalobce v postupu žalovaného, spočívajícím v nedokončení výslechu klíčového svědka pana S. Dne 20. 9. 2019 se uskutečnilo pokračování výslechu tohoto klíčového svědka tak, jak bylo dohodnuto a jak vyplývalo z předmětných předvolání, výslech byl ukončen z důvodu překážky na straně správce daně, který byl nucen ukončit jednání v 19:00 hod. z důvodu uzavření budovy pracoviště správce daně. Žalobce při daném výslechu svědkovi nepoložil veškeré připravené otázky, nebyly z jeho strany položeny veškeré otázky směřující k reklamnímu plnění, a vůbec žádná otázka k tzv. facility službám, proto navrhl termín pro konání posledního pokračování výslechu na den 11. 10. 2019. Žalovaný v rámci odvolacího řízení však již pokračování výslechu neprovedl. Žalobce k tvrzení žalovaného o nehospodárnosti dalšího postupu uvedl, že vždy a u všech svědeckých výpovědí pokládal otázky věcně se týkající prověřovaných plnění a není pravdou, že by žalobce měl „dostatečný prostor“ pokládat svědkovi otázky.

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

36. Žalobce chtěl ve výsledku dne 20. 9. 2019, potažmo v dalším termínu pokračovat, jelikož to bylo v jeho zájmu. Jestliže žalovaný hodnotí účast žalobce na podvodu na DPH, je nepřijatelné, aby mu neumožnil se před správním orgánem obhajovat tak, že navrženého svědka, který je ve věci svědkem klíčovým, nedovyslechne, navíc s odůvodněním, že žalovaný výsledek zmíněné osoby „nepovažuje za nutný ani účelný“. Nadto vzhledem k právní překvalifikaci neuznání nároku na odpočet u tzv. facility služeb, to byl dle žalovaného právě žalobce, kdo neunesl důkazní břemeno ke splnění hmotněprávních podmínek pro vznik tohoto nároku.
37. Postup žalovaného lze kvalifikovat jako svévoli orgánu veřejné moci. Tak jako při nezákonně provedeném seznámení dle § 115 odst. 2 daňového řádu, tak i v případě nedokončení svědecké výpovědi, se jedná o vadu natolik intenzivně zasahující do práv žalobce, že je nutno rozhodnutí žalovaného považovat za nezákonné. Žalobce navrhl, aby soud provedl výsledek svědka pana J. S., na základě kterého bude žalobce moci prokazovat nárok na odpočet daně jak z přijatého reklamního plnění, tak z přijatého plnění souvisejícího s facility službami.
38. Za nejsilnější zásah do práv žalobce považuje provedené seznámení se zjištěnými skutečnostmi a důkazy získanými v průběhu odvolacího řízení ve smyslu ustanovení § 115 odst. 2 daňového řádu. Tato vada řízení měla zásadní dopad na práva žalobce co do možnosti prokazovat svá tvrzení v rámci druhostupňového daňového řízení. Ke dni obdržení seznámení 9. 9. 2019 nadále probíhalo dokazování v rámci předmětných odvolacích řízení, kdy bylo na den 20. 9. 2019 nařízeno pokračování svědecké výpovědi pana J. S. Pro jeho zcela specifické postavení v řízení byla výpověď zásadní, neboť některými rozhodnými informacemi souvisejícími s reklamním plněním, resp. facility službami, disponoval právě pouze pan S. Hodnocení probíhajícího dokazování v rámci odvolacího řízení tak, jak provedl žalovaný v Seznámení, nelze považovat za hodnocení komplexní. Takový postup žalovaného nepovažuje žalobce za souladný se zákonem, resp. ustanovením § 115 odst. 2 daňového řádu. Jak ze samotného ustanovení plyne, odvolací orgán je povinen před vydáním rozhodnutí, tj. v okamžiku, kdy je dokazování ukončeno, a odvolací orgán nová zjištění vyhodnotil, seznámit žalobce s těmito zjištěními. Jedině tak dochází k zachování principu dvojinstančnosti daňového řízení, jelikož je žalobci dán prostor pro vyjádření ke všem zjištěným skutečnostem a komplexnímu hodnocení provedenému odvolacím orgánem. Tato vada nebyla zhojena ani po provedeném pokračování výslechu, který se dne 20. 9. 2019 uskutečnil, tak, že by žalovaný znovu žalobce postupem dle ustanovení § 115 odst. 2 daňového řádu seznámil s doplněným dokazováním, ve kterém by předestřel hodnocení této části výpovědi. To se však v posuzované věci nestalo. Žalovaný, vydal předmětné rozhodnutí o odvolání, ve kterém se žalobce poprvé seznámil s hodnocením doplněného dokazování včetně pokračující výpovědi pana S. dne 20. 9. 2019.
39. Žalobce bezodkladně po obdržení „Seznámení a výzva“ podal písemnou reakci a žádal, aby mu byla poskytnuta lhůta pro reakci na kompletní hodnocení všech důkazních prostředků, tedy i části výpovědi pana S., která se odehrála 20. 9. 2019, tedy aby žalovaný postupoval plně v souladu s ustanovením § 115 odst. 2 daňového řádu. Tímto podáním žalobce věcně podal žádost o prodloužení lhůty ve smyslu ustanovení § 36 daňového řádu, a dílčím způsobem i stížnost dle § 261 daňového řádu. Žalovaný na žalobcovu reakci na toto seznámení reagoval tím způsobem, že den před vydáním a zasláním rozhodnutí o odvolání,

zaslal do datové schránky žalobci „Vyrozumění o vyřízení stížnosti“. Rozhodnutí o odvolání bylo žalobci zasláno do datové schránky jeho zástupce, aniž by „Vyrozumění o vyřízení stížnosti“ bylo žalobci zákonně doručeno. Na žádost o prodloužení lhůty žalovaný vůbec nereagoval. Žalobce legitimně očekával, že mu bude zasláno „nové“ seznámení obsahující hodnocení všech důkazů pořízených v rámci odvolacího řízení a k tomuto bude stanovena lhůta dle ustanovení § 115 odst. 3 daňového řádu, popřípadě, bude lhůta prodloužena. Nic z toho se však nestalo. Žalovaný nedal žalobci jakoukoliv možnost na daný vývoj situace reagovat. Žalobce byl postupem žalovaného zkrácen na svém právu vyjádřit se ke všem skutečnostem a zjištěním, potažmo všem hodnocením důkazů, které provedl žalovaný v rámci odvolacího řízení, když v rozporu se smyslem a účelem ustanovení § 115 odst. 2 daňového řádu, resp. zásadou dvojinstančnosti řízení žalovaný zaslal žalobci „Seznámení a výzva“, které prokazatelně neobsahovalo hodnocení všech důkazů, které byly v odvolacím řízení provedeny.

40. c) Další procesní námítky

41. Žalobce namítal, že žalovaný v „Seznámení a výzva“ pouze gramaticky zaměnil „správce daně“ za „odvolací orgán“: V odvolacím řízení v případě doplněného dokazování je dle ustanovení § 115 daňového řádu odvolací orgán ten, kdo hodnotí nově zjištěné skutečnosti a důkazy. Běžně samotný proces doplnění dokazování odvolací orgán „deleguje“ na prvostupňového správce daně, čímž šetří práva subjektu. I přesto je však jeho odpovědností, aby sám nově získané skutečnosti hodnotil dle svého objektivního právního úsudku. V nyní souzené věci má žalobce za to, že v seznámení s novými skutečnostmi v rámci odvolacího řízení žalovaný neprovedl hodnocení v souladu s výše uvedenými principy, nýbrž toliko gramaticky upravil text (hodnocení), který mu byl zaslán prvostupňovým správcem daně, aniž by tedy skutečně provedl hodnocení sám z pozice odvolacího orgánu. Písemnost správce daně označenou jako „*Doplnění spisového materiálu*“ ze dne 6. 8. 2019 žalovaný pouze převzal, neprovedl však své vlastní hodnocení a použil závěry prvostupňového správce daně. To žalobce dokumentoval na částech textu napadeného rozhodnutí.

42. B) Věcné námítky k posouzení nároku na odpočet daně

43. a) Námítky k nároku na odpočet z přijatého reklamního plnění

44. Žalobce uvedl, že splnil všechny hmotněprávní podmínky vzniku nároku na odpočet daně přidané hodnoty z přijatého reklamního plnění dle ust. § 72 zákona o DPH, plnění fakticky uskutečnilo, plnění poskytl plátce daně (PAVI s.r.o.), a bylo poskytnuto ve vymezeném rozsahu daném daňovými doklady.

45. K identifikaci podvodného řetězce namítl, že mu nelze přičítat k tíži, jakým způsobem byl sjednán obchod mezi jeho dodavatelem - společností PAVI, a jeho subdodavatelem, společností S & T SPONZORING s.r.o., když se jednalo o vztah, který byl zcela mimo sféru vlivu žalobce. Uvedl, že žádnou obchodní společnost S & T SPONZORING s.r.o. nezná a nemá s ní žádný právní vztah. Správce daně neproověřil veškeré vstupy společnosti S&T SPONZORING s.r.o., pouze některé, z nichž následně vyvozuje pro žalobce velmi zásadní závěry o zapojení do podvodného řetězce, aniž by měl postaveno najisto, že došlo k naplnění základního předpokladu pro samotný podvod na DPH – chybějící daň.

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

Uvedená společnost neuhradila dlužnou daň dobrovolně, nicméně ji uhradila, proto má žalobce za to, že na základě principu neutrality daně z přidané hodnoty, tedy evropského (tuzemsku nadřazeného) principu, nelze požadovat po plátcí DPH, aby vrátil odpočet daně, pokud dojde ke zhojení maligního stavu v podobě neodvedení DPH na výstupu, byť k tomuto zhojení dojde nedobrovolně.

46. K objektivním okolnostem – nestandardnostem v obchodním řetězci dodavatelů a prokázání účasti žalobce na daňovém podvodu žalobce považoval za jediné relevantní – posouzení adekvátnosti výše ceny. K této otázce namítal, že cena za reklamu není nikde pevně stanovená. Žalovaný porovnával neporovnatelné – měl vzít v potaz kompletně celou relevantní smluvní dokumentaci společnosti PAVI, jak žalobce navrhoval, a neporovnávat jen několik vybraných smluv, když i reklama může být v každém jednotlivém případě odlišná. Poukázal na to, že doložil, že mezi reklamními partnery FC MAS Sezimovo Ústí (později FC MAS Tábořsko) figurovali další partneři s obdobnou cenou reklamního plnění a obdobným rozsahem, uváděl příklady rozdílů mezi cenami plnění od SK Dynamo pro další společnosti (Agrozet České Budějovice, a.s., Šumavský PRAMEN distribuce, s.r.o., Teplárny České Budějovice, a.s., společnost AVE... apod.). Dle žalobce i z odpovědí pana S. je zřejmé, že jakožto jednatel dodavatele reklamního plnění usiloval vždy o to, aby cena odpovídala rozsahu plnění. Žalobce namítal irelevantní srovnání správce daně s několika vytypovanými reklamními partnery - SK Dynamo České Budějovice, kdy zjištěná cena reklamy neodpovídá rozsahu, který byl poskytnut žalobci, uvedl příklady cen jiných reklamních plnění a tvrdil, že cenovou analýzu, bez porovnání časových a obsahových okolností reklamního plnění nelze zjednodušovat matematickým „rozpočtem“ výši ceny reklamy na jedno plnění, neboť takováto analýza nemá reálný ekonomický odraz a nepodává obraz o „obvyklé“ cenové hladině, a tedy není s to jakkoli prokázat, že odvolatel nakupoval reklamu za neadekvátně vysokou cenu. Porovnávání, která správce daně provedl, je zcela nepřiléhavé a nerelevantní. Správce daně prezentoval příklady, ze kterých na první pohled nelze bez pochyb vyvodit obvyklou výši ceny za reklamní plnění. Je to sám správce daně, kdo na jedné strany dává žalobci k tíži to, že nakoupil nepřiměřeně drahou reklamu, avšak na druhé bez hlubšího zdůvodnění uvádí příklady dalších reklamních plnění, kdy za identický rozsah plnění každý subjekt zaplatil diametrálně odlišnou cenu.
47. Žalobce rozporoval i porovnání provedené žalovaným ze smlouvy mezi SK Dynamo České Budějovice a.s. a Statutárním městem České Budějovice, kdy mezi stranami byla sjednána cena na 4 hrací sezóny za celkovou sumu 24 000 000 Kč. Roční cena poskytovaného plnění od SK Dynamo České Budějovice tedy činí 6 000 000 Kč. Podstatné se však dle žalobce jeví rozsah poskytovaných plnění, který je užší než nakupoval žalobce.
48. Žalovaný nevyhověl návrhu žalobce na dokazování veškerými smlouvami o poskytování reklamních plnění od SK Dynamo České Budějovice a rovněž namítal, že si žalovaný do detailu neprověřoval veškeré finanční toky jdoucí do SK Dynamo České Budějovice, když svědek S. ve své výpovědi ze dne 20. 9. 2019 uvedl, jak SK Dynamo České Budějovice získává prostřednictvím vlastněného spolku finanční prostředky od velkých reklamních partnerů. Žalovaný, jak uvádí v bodě 134 rozhodnutí o odvolání, však tyto prostředky úmyslně z příjmů SK Dynamo České Budějovice vyloučil. A právě prostřednictvím těchto, resp. některých z nich, do sportovního klubu proudily finance v řádu milionů korun za rok od velkých reklamních partnerů, jako byla např. skupina ČEZ. Názor žalovaného je

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

tedy v kontextu výše uvedeného založen opět na nekompletních a zavádějících informacích.

49. Žalobce také žalovanému vytýkal zavádějící informace u ostatních klubů (Bohemians Praha 1905 a.s., FK VIKTORIA ŽIŽKOV a.s., FK Viktoria Plzeň a.s.), že se ceny za reklamní plnění obvykle pohybovaly v hodnotě statisíců korun. Žalobce má za to, že tvrzení žalovaného o „obvyklosti“ nelze v tomto směru jakkoli přezkoumat. Fakt o „obvyklostním“ průměru“ nevyklučuje, že dané fotbalové kluby mají mezi partnery rovněž subjekty, které za reklamu platí milionové částky. Tvrzení žalovaného opět dokládá nedokonalost jeho zjišťování relevantních skutečností a následnou fabulaci dílčích získaných informací.
50. Žalobce nepovažuje odůvodnění žalovaného z pohledu určení ceny obvyklé reklamního plnění ve vazbě na poskytovaný rozsah za relevantní. Roli hrálo mj. to, že společnost PAVI s.r.o. měla exkluzivní marketingová práva, tudíž žalobce mohl jen těžko cenu plnění ovlivnit. Je dle žalobce nespornou skutečností, že reklamu nebylo možné nakoupit od jiného subjektu než od PAVI s.r.o. Žalobce vždy poukazoval toliko na skutečnost, že nebylo možné vyhledat na trhu druhý subjekt, který by byl objektivně schopen prodat reklamní plnění související s fotbalovým klubem FC MAS Sezimovo Ústí. V daném případě byla společnost PAVI s.r.o. v postavení „monopolu“, avšak toliko zdánlivého, neboť v Jihočeském kraji existovalo pár dalších sportovních klubů s obdobnou prestiží a marketingovým potenciálem. PAVI s.r.o. Společnost PAVI s.r.o. byla svázána nabídkami konkurenčních sportovních klubů obdobné úrovně prestiže v Jihočeském kraji. Nicméně dispozice s exkluzivitou rovněž při cenotvorbě hrála určitou roli.
51. Uvedené námítky žalobce doprovodil tvrzením o vysoké prestiži fotbalového klubu FC MAS Sezimovo Ústí (později FC MAS Tábořsko) v regionu Tábořska, resp. díky celorepublikovým soutěžím po celé České Republice, což je aspekt obecně odráží do výše ceny za reklamní plnění. Čím více je sportovní klub „na očích“, čím více je spojován s úspěchem, tím atraktivnější je pro potenciální reklamní partnery. Svědci M. a S. i další svědci jednoznačně potvrdili, jak velkou roli hrál fotbalový klub v regionu.
52. K cenotvorbě za reklamu žalobce rozporoval posuzování ceny, za kterou žalobce zakoupil reklamu s náklady na její vytvoření, když je dána odvětvím, ve kterém se reklama poskytuje. K uvedené otázce cenotvorby žalobce poukázal na rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích sp. zn. 50 Af 5/2018 ve skutkově obdobné věci dodavatele reklamních plnění PAVI s.r.o. za vysokou cenu. Krajský soud v Českých Budějovicích rozhodnutí žalovaného v dané věci zrušil, s názorem, že *při stanovení obvyklých cen je v daném případě třeba zvažovat, jaká je obvyklá cenová hladina reklamních služeb pro samotného zadavatele reklamy na daném segmentu trhu a nikoliv pouze vycházet z cen, jaké poskytovatel reklamních služeb platí svým subdodavatelům. V této souvislosti totiž vskutku přichází do hry i určitá exkluzivita subjektů poskytujících reklamu.*
53. Nad rámec zde žalobce uvádí, že je sice pravdou, že žalobce platil za reklamu u hokejového klubu, popř. u SK Dynamo České Budějovice cenu nižší, ale za prvé žalovaný srovnal pouze cenu a nikoli rozsah tohoto plnění. Zároveň posuzoval tržní cenu za reklamu ve fotbale a v hokeji, u něhož je cena reklamy oproti fotbalu neporovnatelná.

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

54. Hodnocení ekonomického přínosu reklamy žalovaným v tom, že nakoupená reklama nepřinesla žalobci žádný ekonomický přínos, považuje žalobce za tvrzení nepřezkoumatelné. Uvedl, že žalovaný ani správce daně ekonomický přínos pro žalobce nikterak exaktně ani neanalyzovali a na své důkazní břemeno k prokázání (ne)účinnosti reklamy rezignovali. Reklama neslouží jen a pouze k získání nových zákazníků, nýbrž k udržení stávajících. Žalobce namítá, že žalovaný dezinterpretuje svědeckou výpověď Ing. R. (Metrostav a.s.). Žalobce nikdy netvrdil, že jen a pouze díky reklamě, která proběhla v roce 2012, resp. 2013 navázal obchodní spolupráci se skupinou Metrostav. Pouze uváděl, že i díky této reklamě mohl se společností Metrostav a.s. kontinuálně obchodně spolupracovat a od navázání spolupráce v letech 2009, 2010, nakonec vše vyústilo až v realizaci dálnice D3 a byly realizovány co do obratu největší zakázky. Žalobce znaleckým posudkem č. 778/106-2019 doložil vliv předmětné reklamy na ekonomický výsledek žalobce. Žalobce i v době klesající tendence ekonomicky posiloval (meziročně rostl).

Žalobce oponoval závěrům žalovaného ohledně smyslu reklamy s tím, že kromě sebe prezentace získává reklamní partner subjektivní dobrý pocit z toho, že peníze zaplacené na reklamu budou použity pro potřeby daného sportovního klubu. Zároveň je nutné dodat další aspekt, a to společenskou prestiž. Nejvyšší správní soud v rozsudku sp. zn. 3 Afs 177/2016 vyslovil, že sponzoring vrcholového mužstva je prestižní záležitostí pro zadavatele reklamy a může znamenat alespoň společenský přínos spočívající v možnosti setkání s významnými osobami veřejného života. Žalobce vždy reklamní plnění vnímal jako kombinaci všech výše naznačených přínosů (samozřejmě primárně s ekonomicky motivovaným cílem). Jakmile z názvu klubu vypadlo označení „Sezimovo Ústí“, žalobce ztratil část přínosů, které pro něj spolupráce s PAVI s.r.o. přinášela, a rozhodl se ji ukončit.

55. Žalobce namítal nesprávné hodnocení důkazních prostředků, v rozporu s § 8 daňového řádu. Upozornil na to, že svědci vypovídali jednak o prestiži spolupráce s fotbalovým klubem, o samotném klubu a jeho historii. Zároveň vypovídali o způsobu navázání obchodní spolupráce, o věrohodnosti a solidnosti společnosti PAVI s.r.o. o prezentaci svého podnikání prostřednictvím FC MAS Táborsko. Všechny tyto skutečnosti dotváření skutkový obraz marketingového propojení reklamních partnerů, PAVI s.r.o. a fotbalového klubu FC MAS Táborsko.
56. K vytýkané neobezřetnosti žalobce a nepřijetí rozumných opatření žalobce uvedl, že se s jednatelem PAVI s.r.o. panem S. znal delší dobu, žalobce neměl důvod pochybovat o solidnosti svého obchodního partnera, zvláště po mnohaleté spolupráci. Žalobce považovat cenu za plnění adekvátní ve vztahu k velkému rozsahu plnění, který žalobce od PAVI s.r.o. obdržel.
57. Žalobce má za to, že žalovaný neunesl důkazní břemeno stran prokázání podvodného řetězce. Zároveň neunesl důkazní břemeno k prokázání objektivních okolností, pro které považuje žalobce za osobu, která měla či mohla vědět, že se účastní daňového podvodu, když žalovaný neprokázal, že by cena, za kterou žalobce nakoupil reklamní plnění, byla nepřiměřeně nadhodnocena.
58. V souvislosti s námitkami proti závěrům žalovaného ohledně reklamních plnění žalobce v podané žalobě navrhl dokazování výslechem svědka, pana J. S., všemi reklamními smlouvami ostatních reklamních partnerů klubu FC MAS Táborsko a.s. ohledně nákupu

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

reklamy od společnosti PAVI s.r.o. v r. 2012 a 2013, smluvní dokumentaci poskytovaní reklamního plnění od SK Dynamo České Budějovice a.s., bankovní výpisy a smluvní dokumentaci SK Dynamo České Budějovice k příjmům obdržným od majetkově propojených subjektů, smlouvy o reklamě od všech fotbalových klubů, které žalovaný uvedl v rozhodnutí, výslech osob ve vedení fotbalových klubů Bohemians Praha 1095 a.s., FK Viktoria Žižkov, a.s., 1.FK Příbram a.s., RFC Vysočina Jihlava a.s., FC Viktoria Plzeň a.s.

59. b) Námitky k nároku na odpočet daně z facility služeb
60. K otázce prokázání uskutečnění facility služeb žalobce uvedl, že mu nebylo umožněno obhájit předmětný nárok na odpočet DPH, když ke změně právního názoru žalovaného došlo až v rámci odvolacího řízení. Žalobci také nebylo umožněno položit ani jednu otázku svědkovi J. S. týkající se tohoto plnění. Žalobce navrhl provedení dalších důkazních prostředků, které postupem žalovaného nebyl schopen navrhnout v odvolacím řízení. Navrhl výslech J. S. k podání informací o předmětných plněních za doby, kdy se o správu areálu starala společnost PAVI s.r.o. a její subdodavatelé, navrhl výslech pracovníků žalobce, kteří po ukončení spolupráce s PAVI s.r.o. spravovali areál žalobce. Uvedl, že mezi stranami není sporu o tom, že k provádění činností ze strany PAVI, s.r.o. docházelo. Žalobce zároveň uvedl přibližnou četnost prací v jednom kalendářním roce, které byly prováděny společností PAVI, s.r.o. a jejími subdodavateli (mezi které např. patřila společnost ASTON s.r.o.) v následujícím přehledu:
- sekání travnatých ploch v areálu - ca. 32 x
  - zametání komunikace v areálu a okolí – cca. 12 x
  - pročištění a kamerování kanalizačních toků a potrubí v areálu a kanalizační cesty do sběrače v areálu - cca. 5x
  - odklizení námrazy a sněhu (zametání zimní období) v areálu fa. JANEV - cca. 30x
  - čištění kanalizačních košů (15 ks) - cca. 21x
  - odvoz odpadu (beton, asphalt, barva, plast, ředidlo, dřevěný odpad atd.) – cca. 10 – 20 tun
61. Žalobce toliko pro ilustraci předložil Závěrečnou zprávu realizace zakázky mezi PAVI s.r.o. a žalobcem, která se týkala předmětných facility služeb z roku 2009. V této závěrečné zprávě lze nalézt i fotografie pořízené při jednotlivých činnostech.
62. Žalobce vyjádřil přesvědčení, že prostřednictvím navržených důkazních prostředků prokáže i rozsah přijatého plnění a obhájí nárok na odpočet.
63. Žalobce na základě výše uvedeného považuje rozhodnutí žalovaného a rozhodnutí prvoinstančního správce daně o doměření daně z přidané hodnoty za nezákonné, resp. rozhodnutí žalovaného z části za nepřezkoumatelné a založené na nesprávných právních závěrech.
64. Z uvedených důvodů žalobce navrhl, aby soud napadené rozhodnutí, jakož i dodatečné platební výměry správce daně v celém rozsahu zrušil a řízení zastavil.

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

#### IV. Vyjádření žalovaného

65. Žalovaný k námitce nezákonného postupu správce daně uvedl, že písemnosti, které žalobce považuje za úkony, které správce daně provedl až po seznámení žalobce s VKZ představovaly pouze rozpracování údajů již uvedených ve VKZ při setrvání na závěrech VKZ. Rozpracování představovalo již dříve žalobci sdělené indicie, svědčící o nadhodnocování reklamních plnění obchodní společností S & T SPONZORING s.r.o. Žalobce neuvádí, v čem byl zkrácen na svých právech na tyto důkazy řádně reagovat a v právu na spravedlivý proces, když měl možnost se vyjádřit ke všem prováděným důkazům, a proto k zásahu do jeho práv nedošlo. Správce daně zásady daňového řízení respektoval, dodržel procesní postup vyplývající z ust. § 88 odst. 2 a 3 daňového řádu, který zcela jasně upravuje spolupráci správce daně a daňových subjektů při uzavření daňové kontroly. K námitce zaujatého postupu úředních osob žalovaný uvedl, že pokud správce daně odmítl provést svědecké výpovědi, nelze v takovém postupu shledávat zaujatost, když navíc tyto svědecké výpovědi byly následně provedeny v rámci odvolacího řízení. Tato námitka je pro zde řešený případ zcela irelevantní.
66. K nezákonnému procesnímu postupu žalovaného ohledně termínů provádění svědeckých výpovědí žalovaný zopakoval, že v dotčené době byl žalobce zastoupen, výsledků svědků se vždy osoba pověřená žalobcovým zmocněncem či jednatel zmocněnce žalobce účastnili a bylo jim umožněno pokládat svědkům otázky. Pokud si žalobce zvolil zmocněnce k veškerému zastupování, sám se rozhodl, že za něj bude tento zmocněnec jednat. Dle § 27 odst. 1 daňového řádu si osoba zúčastněná na správě daní může zvolit zmocněnce, s výjimkou případů, kdy má při správě daní něco osobně vykonat. Účast při výslechu svědka však takovým úkonem není. V uvedeném postupu tedy dle žalovaného nelze spatřovat porušení § 96 daňového řádu ani zaujatost úředních osob. K odkazu žalobce na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 4. 2015, č. j. 9 Afs 288/2014-38, žalovaný uvedl, že v té věci byla řešena účast daňového subjektu při výpovědi a daňovému subjektu nebylo umožněno se tohoto výslechu vůbec účastnit, ani prostřednictvím svého zástupce, přesto Nejvyšší správní soud konstatoval, že tato vada nemůže mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Z citovaného rozhodnutí tedy nikterak nevyplývá, že by bylo vždy nezbytné, aby se svědecké výpovědi daňový subjekt účastnil osobně (obdobně i rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2Afs 25/2007 a rozsudek Krajského soudu v brně sp. zn. 30Ca 324/2001).
67. K namítanému stěžejnímu zásahu do práv žalobce postupem žalovaného v rozporu s ust. § 115 odst. 2 daňového řádu a čl. 38 odst. 2 LZPS žalovaný uvedl, že v rámci „Seznámení a výzva“ ze dne 29. 8. 2019 byly hodnoceny všechny důkazy, které byly v průběhu odvolacího řízení v okamžiku vydání „Seznámení a výzva“ provedeny. V okamžiku vydání „Seznámení a výzva“ ze dne 29. 8. 2019 pak nebylo vůbec zřejmé, zda se důkaz v podobě dalšího výslechu svědka S. podaří v budoucnu provést. V tomto postupu nelze spatřovat porušení § 115 odst. 2 daňového řádu, jelikož nic nebrání tomu, aby byly v dalším průběhu odvolacího řízení provedeny další důkazy i poté, co již byl daňový subjekt se zjištěnými skutečnostmi a důkazy seznámen, když i daňový subjekt může další důkazy předkládat, navrhopvat a doplňovat až do vydání rozhodnutí o odvolání dle § 111 odst. 2 daňového řádu. Z § 115 odst. 2 daňového řádu vyplývá, že provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými novými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim

ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Povinnost seznámit daňový subjekt má správce daně pouze v případě, kdy na základě hodnocení předložených důkazních prostředků zjistil nové skutečnosti, a této povinnosti žalovaný dostal. Svědek S. v rámci svědecké výpovědi vypovídal spíše domněnky a vlastní názory, než aby hovořil o tom, co viděl, slyšel či jinak vnímal vlastními smysly. Z jeho výpovědi tedy nevyplynuly žádné nové skutečnosti, které by mohly způsobit překvapivost následně vydaného rozhodnutí.

68. Žalovaný poukázal na konstrukci daňového řízení je na rozdíl od řízení správního založena na principu jednoty řízení, což je vyjádřeno zejména zněním § 116 daňového řádu, který neumožňuje v meritorních (tj. neprocesních) věcech rušit výstup prvostupňového správce daně a vracet mu věc k dalšímu řízení v případech, kdy řízení není zatíženo fatální (neodstranitelnou vadou). Odvolací orgán je povinen případné vady odstranit prostřednictvím institutu doplnění odvolacího řízení a ve věci rozhodnout tak, aby byl naplněn základní účel správy daně, tj. stanovit daň ve správné výši. Přinese-li tak odvolatel v rámci odvolání do řízení nové skutečnosti, popřípadě vznes-li adekvátní právní protiargumentaci, není vyloučeno, aby se těžiště daňového řízení přeneslo do řízení odvolacího, například skrze absolutní změnu právní kvalifikace či zásadní skutkové doplnění stavu deklarovaného v rozhodnutí o stanovení daně. Hranici výše uvedeného lze spatřovat v judikatuře Nejvyššího správního soudu (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2007, č. j. 2 Afs 125/2006 – 120). Zákonodárce předpokládal, že odvolací řízení bude plnit roli přezkumnou, v rámci které je možno realizovat i případné doplnění řízení primárního. Pořád je zde ale předpoklad zásadních skutkových zjištění či hodnotících úvah v rámci primárních řízení.
69. Žalovaný se dále obsáhle provedl výklad lhůty dle § 115 odst. 2 daňového řádu v souvislosti s výkladovými metodami, úpravou § 36 správního řádu a citovanou judikaturou krajských soudů a vyložil, že lhůtu podle § 115 odst. 2 daňového řádu nelze prodloužit a současně, že marné uplynutí této lhůty neznámá ztrátu práva doplňovat argumentaci v odvolacím řízení a vyjadřovat se ke skutečnostem zjištěným v rámci odvolacího řízení, které byly předestřeny v seznámení. Pro souzenou věc je však dle žalovaného podstatné, že žalobce své právo podat vyjádření a navrhnout doplnění dokazování využil a jak již soud uvedl, učinil tak se znalostí obsahu vyjádření a dokumentů, které si vyžádal při nahlížení do spisu. Již z toho důvodu nebyl žalobce na svých procesních právech zkrácen.
70. K námitce žalobce, že žalovaný pouze převzal některé pasáže uvedené správcem daně, z čehož dovodil, že žalovaný rezignoval na roli odvolacího orgánu, žalovaný uvedl, že pokud žalobce vznesl námitky, se kterými se již správce daně vypořádal, a žalovaný s tímto vypořádáním souhlasí, nelze mu klást k tíži, že některou pasáž převzal. Dle žalovaného je tedy třeba i tuto námitku jako nedůvodnou odmítnout.
71. K námitce žalobce, že mu bylo svévolně odepřeno pokračovat ve svědecké výpovědi pana S., žalovaný uvedl, že má za to, že žalobce měl prostor pokládat svědkovi otázky a další výslech zmíněné osoby žalovaný nepovažoval za nutný ani účelný, a to s ohledem na zásadu hospodárnosti řízení a s ohledem na blížící se konec lhůty pro stanovení daně pro předmětná zdaňovací období. I s ohledem na časový rozsah a intervaly provádění, resp. návrhů výslechu tohoto jednoho svědka a procesní strategii zvolenou zástupcem žalobce,

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

když je zjevné, že svědek měl dostatečnou možnost předejít, co viděl, slyšel, či vnímal vlastními smysly, žalovaný nevnímal pokračování žalobcem nastaveného způsobu provádění výslechu svědka za kýžené a pro věc podstatné. Žalovaný uvedl, že na věc lze aplikovat na rozsudek NSS č. j. 8 Afs 81/2007 – 42, vyslovující, že lze odmítnout *navržený důkazní prostředek, nemůže-li tento přispět ke zjištění stavu věci, protože jiné provedené důkazy jsou zcela jednoznačné.*

72. K návrhu žalobce na provedení svědecké výpovědi v rámci soudního řízení žalovaný uvedl, že opakované provádění výslechu svědka v soudním řízení rovněž postrádá opodstatnění. Dle Nejvyššího správního soudu  *má těžšíste dokazování probíhat před správními orgány, přičemž není úlohou správních soudů provádět složitá dokazování a nabrázovat tak to, co měl již před nimi učinit správní orgán, resp. co měl již v daňovém řízení navrhnout k unesení svého důkazního břemene daňový subjekt.*
73. K námitce žalobce, že správce daně neprověřil veškeré vstupy společnosti S & T SPONZORING s.r.o. a následně z nich dovedl zapojení žalobce do podvodného řetězce, aniž by měl postaveno na jisto, že došlo k naplnění základního předpokladu pro samotný podvod na DPH, tedy k chybějící dani, žalovaný podotkl, že k chybějící dani jako základnímu předpokladu pro konstatování existence podvodu na DPH nelze přistupovat dogmaticky jako k dani, která byla některým článkem řetězce vyčíslena a správcem daně přesně vyměřena, avšak zůstala neuhrazena. Narušení neutrality (tedy chybějící daň) je nutno chápat jako nekonečnou množinu situací odvislou od „vynalézavosti“ organizátorů podvodného řetězce. Existence podvodu na DPH není konstatována pouze s odkazem na chybějící daň, ale i vzhledem k nestandardnostem v celém řetězci plnění, které ve svém souhrnu existenci daňového podvodu prokazují. Správce daně tedy správně konstatoval existenci podvodu na DPH i v souladu se závěry Nejvyššího správního soudu, který podvod na DPH chápe jako kombinaci chybějící daně u některého z článků řetězce (tedy narušení neutrality) a podezřelých okolností, které ve svém souhrnu poskytují dostatek podkladů ke konstatování, že obchodní řetězec je zasažen podvodným jednáním.
74. K námitce žalobce, že jednotlivá zjištění správce daně mu nelze přičítat k tíži, když nastala až následně a týkala se subdodavatele žalobce a žalobce o nich tedy nemohl vědět, žalovaný uvedl, že obchodní vztahy mezi společnostmi S & T SPONZORING s.r.o. a společností PAVI s.r.o. byly hodnoceny při detekci řetězce, při popisu vzájemných vztahů mezi jednotlivými články a dožádaný správce daně tímto nepřipustně nerozšiřoval důkazní břemeno žalobce, ale zjišťoval podstatné okolnosti těchto vztahů, které svědčily o podvodu na DPH v daném případě. Uvedené pak nebylo kladeno žalobci k tíži, když možné povědomí o podvodu na DPH vycházelo až z objektivních okolností. Aby správce daně mohl konstatovat podvodné jednání v řetězci, je třeba, aby k neodvedení daně přistoupily další nestandardní okolnosti, jež ve svém souhrnu svědčí o tom, že k neodvedení daně nedošlo v důsledku pouhého podnikatelského selhání, ale právě v důsledku podvodného jednání. Rozhodné je přitom posouzení všech skutečností daného řetězce, včetně právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty. Správce daně přitom může vycházet z mnoha indicií, které mu jsou k dispozici – posuzuje všechny podstatné okolnosti, které vyšly najevo, a to včetně takových, které mohly nastat až následně, či o kterých nevědí jednotlivé články řetězce (tyto skutečnosti však nemohou být přičítány k tíži těmto konkrétním daňovým subjektům v rámci vědomostního testu, pokud o nich nevěděly). I

skutečnosti nastalé po ukončení šetřených obchodních transakcí totiž vypovídají o povaze daného obchodního řetězce.

75. K námitce žalobce, že nebylo prokázáno, že by o zapojení do podvodu na DPH měl a mohl vědět či věděl, žalovaný uvedl, že žalobce neprokázal, že se o okolnosti obchodních transakcí zajímal, a přijímal dlouhodobě vědomě a dobrovolně plnění za extrémně vysokou cenu, aniž by se jednalo o výjimečnou reklamu, která by této ceně odpovídala. Žalobce si tedy mohl být nereálnosti cen reklamních služeb vědom. V daném případě proto žalovaný shledal takové nestandardnosti, resp. indicie o riziku zapojení do podvodného řetězce, které byly či mohly být žalobci známy a jež ve svém souhrnu tvořily logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících skutečností, které spolehlivě prokázaly, že žalobce mohl a měl vědět o tom, že se účastní řetězce zasaženého podvodem na DPH. Žalobce dále navrhl v návaznosti na výslech svědka S. ze dne 20. 9. 2019 vyslechnout další osoby, avšak žalovaný k tomu uvedl, že z této výpovědi nevyplývaly žádné skutečnosti, které by provedení dalších svědeckých výpovědí odůvodňovaly. Stejně tak žalovaný nepovažoval za účelné, aby si soud vyžádal další smluvní dokumentaci a bankovní výpisy, jelikož žalobce ani neobjasnil, proč analýzy správce daně nepodávají obraz o „obvyklé“ cenové hladině a zároveň dožádaný správce daně již zaznamenal smlouvy o reklamě s šesti reklamními partnery fotbalového klubu SK Dynamo České Budějovice, což žalovaný považoval za dostatečný vzorek, ze kterého bylo zřejmé, za jaké ceny obvykle poskytoval tento fotbalový klub reklamu a že tyto ceny jsou v porovnání s cenou reklamy sjednanou mezi společností PAVI s.r.o. a žalobcem výrazně nižší.
76. Žalobce dále nesouhlasil se závěrem žalovaného, že žalobce nepřijal veškerá rozumná opatření, která po něm bylo s ohledem na rozsah a charakter plnění spravedlivé požadovat, k čemuž žalovaný uvedl, že skutečnost, že žalobce chtěl být prezentován právě prostřednictvím FK Spartak MAS Sezimovo Ústí, se nejeví jako dostatečně přesvědčivá. Žalobce neprovedl opatření k ověření přiměřenosti ceny, naopak přijal bezdůvodně nadhodnocenou cenu za plnění od dodavatele PAVI s.r.o., a jeho jednání tudíž nemůže být hodnoceno jako jednání v dobré víře.
77. K námitce žalobce, že si zjišťoval, že společnost PAVI s.r.o. není nespolehlivým plátcem, žalovaný uvedl, že toto opatření nepovažuje za dostatečné, naopak je čistě formální. Žalobce měl ověřit, zda reklama splnila konkrétní očekávané cíle, zda došlo k návratnosti investic do reklamy či vyčíslit a zhodnotit efektivnost jejího dosavadního využití pro příště. Žalobce nicméně pouze tvrdil, že si vyhodnocení „osobně provedl“, a vyjmenoval údajné zakázky, jež měly být provedením reklamy získány, což se šetřením dožádaného správce daně nicméně nepotvrdilo. Nelze tak přisvědčit tomu, že by účinek reklamy na podnikání žalobce byl z jeho strany efektivně ověřován.
78. K námitce žalobce, že mu společnost PAVI s.r.o. doložila svou bezdlužnost, plnila své povinnosti vůči obchodnímu rejstříku, znal jejího jednatele a společníka, žalovaný uvedl, že tyto informace jsou jako přijatá opatření ve vztahu k povaze podvodu zcela neúčinná a není zřejmé, jak by mohla účasti žalobce na podvodu zabránit. S ohledem na uvedené považoval žalovaný i tuto námitku žalobce za nedůvodnou, jelikož žalobce nepřijal veškerá rozumná opatření, která po něm bylo s ohledem na rozsah a charakter plnění spravedlivé požadovat. Tyto závěry jsou dle žalovaného v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu, který ve svém rozsudku ze dne 22. 10. 2015, č. j. 7 Afs 237/2015-33, uvedl, že z

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

ustálené rozhodovací praxe „*nevyplyvá pro podnikatele bezbřehá ochrana nároku na odpočet DPH, ale povinnost věnovat zvýšenou pozornost interním kontrolním mechanismům, aby v případě odhalení podvodného jednání nevznikly pochybnosti, že o podvodu věděli či se zřetelem ke všem okolnostem vědět mohli. Je totiž věcí daňového subjektu, aby v zájmu minimalizace podnikatelského rizika přizpůsobil svou obchodní činnost konkrétním podmínkám a při sjednávání obchodních kontraktů, zvláště se značným finančním dopadem, se v rámci možností snažil dbát na bezproblémovost svých obchodních partnerů.*“

79. K tvrzení žalobce, že si dodavatel plní své povinnosti vůči obchodnímu rejstříku a není nespolehlivým plátcem, žalovaný odkázal na rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 27. 4. 2018, č. j. 51 Af 7/2017-89, podle něhož „*je zřejmé, že žalobce nepřijal opatření způsobila zabránit jeho účasti na daňovém podvodu. Lustrace dodavatele ve veřejném rejstříku a ověření toho, zda dodavatel je registrován k DPH není opatřením schopným reálně eliminovat účast žalobce na transakcích zasažených podvodem na DPH.*“
80. K nemožnosti prokázání nároku na odpočet z facility služeb, když ke změně právního názoru žalovaného došlo až v rámci odvolacího řízení, žalovaný uvedl, že žalobce byl v rámci odvolacího řízení se změnou právního názoru seznámen. Na toto seznámení žalobce reagoval a zjevně tedy měl možnost tento nárok obhájit. Zároveň § 111 odst. 2 daňového řádu předpokládá, že daňový subjekt může odvolání měnit, doplňovat nebo vzít zpět až do doby, než je rozhodnutí o odvolání vydáno. Žalobce měl více než měsíc, aby svůj nárok obhájl. Žalovaný dále uvedl, že dle § 115 odst. 1 daňového řádu v rámci odvolacího řízení může odvolací orgán provádět dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí nebo k odstranění vad řízení, anebo toto doplnění či odstranění vad uložit správci daně, který napadené rozhodnutí vydal, se stanovením přiměřené lhůty. Uvedené ustanovení tedy žalovanému poskytuje značný prostor pro nápravu případných pochybení vzešlých z prvostupňového řízení. Postup, kdy dojde ke změně právního názoru až v rámci odvolacího řízení, je zcela v souladu se zákonem.
81. K námitce žalobce, že mu nebylo umožněno položit ani jednu otázku svědkovi S. týkající se tohoto plnění, žalovaný uvedl, že pokračování v této svědecké výpovědi by bylo neúčelné, přičemž přihlédl i k časovému rozsahu a intervalům provádění, resp. návrhům výsledku tohoto svědka a procesní strategii zvolené zástupcem žalobce. Zároveň se tato svědecká výpověď konala až dne 20. 9. 2019, tedy poté, co byl žalobce seznámen se změnou právního názoru, a měl tedy možnost klást svědkovi otázky i v této věci. Skutečnost, že toto nečinil, přestože s ohledem na trvání této svědecké výpovědi mu byl dán prostor, nelze přičítat k tíži správních orgánů. Návrh žalobce na provedení svědeckých výpovědí pracovníků žalobce je potom třeba odmítnout, jelikož tito zaměstnanci se starali o areál až po ukončení spolupráce se společností PAVI s.r.o., tudíž tyto svědecké výpovědi nemohou jakkoliv prokázat, v jakém rozsahu předmětné práce společnost PAVI s.r.o. prováděla. Žalovaný tedy setrval na svém závěru, že žalobce neprokázal splnění podmínek dle § 72 a 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, a nárok na odpočet mu tedy nemohl být přiznán. Návrhy na provedení dalších důkazních prostředků považoval žalovaný za bezpředmětné s tím, že žalobce měl možnost toto prokázat již v daňovém řízení, a pokud toto neučinil, neunesl své důkazní břemeno a nárok na odpočet mu nemohl být přiznán.
82. Z uvedených důvodů žalovaný navrhl, aby soud podanou žalobu zamítl.

## V. Replika žalobce

83. Žalobce v replice k vyjádření žalovaného setrval na svých námitkách týkajících se nesprávného posouzení objektivních skutečností k otázce zapojení žalobce do podvodného řetězce obchodních vztahů, zejména smluvní ceny, bez rozlišení širokého a různorodého plnění v oblasti reklamy. Uplatnil námitku legitimního očekávání ve vztahu k rozhodování Krajského soudu v Českých Budějovicích v obdobné věci a namítal porušení zásady dvojinstančnosti řízení ve vztahu k doplňování dokazování úředními osobami správce daně.

## VI. Jednání před soudem

84. Zástupce žalobce při jednání před soudem zopakoval procesní vady, které dle žalobce v prvním i odvolacím stupni řízení tím, že v dokazování bylo pokračováno po daňové kontrole a správce daně i žalovaný neprovedli výsledky svědků tak, jak žalobce navrhoval, způsobili zkrácení žalobce na právech. Nešlo o standardní a zákonný postup, rozhodnutí byla vydána formálním způsobem tak, aby došlo k prodloužení prekluzivní lhůty. Žalovaný porušil zásadu dvojinstančnosti řízení, když jazykově převzal zjištění správce daně a slovně je sám nehodnotil. Dle žalobce není možné předjímat, že by pokračování výsledku svědka S. nic nového nepřineslo, jde jen o reálnou domněnku žalovaného, když vlastním důvodem byla hrozící prekluze doměřit daň. Nebyl to žalobce, který by při výsledku svědka S. řízení zdržoval a při tomto výsledku nezbyl čas na otázky žalobce ohledně facility služeb.
85. K posouzení reklamního plnění zástupce žalobce uvedl, že skutečnosti významné pro posouzení podvodného jednání se vztahovaly k osobě subdodavatele, žalobce však jednal se společností PAVI s.r.o., konkrétně s panem S. Okolnosti týkající se až subdodavatele nemohou prokázat vědomost žalobce o podvodu v řetězci služeb, v tomto směru správce daně rozšiřuje důkazní břemeno. Ke zjištění, týkajících se objektivních okolností ve vztahu k žalobci, zástupce žalobce zopakoval námitky o neporovnatelnosti cen reklamy i z hlediska místa uplatnění reklamy, to, že správce daně se dopustil chyb, když nezohledňoval rozsah plnění, zprůměroval cenu plnění. Poukázal na složitost srovnávání cen a nalezení objektivní ceny, což potvrdil i svědek V. v tom, že každý jednotlivý klub si stanoví ceny podle různých okolností. Správce daně ani žalovaný nadto nepracovali s exkluzivitou služeb společnosti PAVI s.r.o. V uvedeném směru zástupce žalobce odkázal na judikaturu soudů, podle které je chybný postup v tom, jsou-li posuzovány ceny ve vztahu k reálným nákladům, když je třeba posuzovat tržní hodnotu. K ekonomickému přínosu odkázal na znalecký posudek, který v řízení předložil a který se týká ekonomických ukazatelů byznysu.
86. K neuznání nároku na odpočet DPH u plnění – facility služby zástupce žalobce uvedl, že z důvodu dalšího neprovedení výsledku svědka S. nebylo dále prokazováno, kdo a za jakých podmínek předmětné služby poskytl.
87. K návrhu důkazů zástupce žalobce uvedl, že na navržených důkazech a provedení dokazování před soudem netrvá vzhledem k tomu, že to je úkolem správních orgánů v dalším řízení, návrhy považuje za podnět, k němuž by měl přihlížet správce daně.

88. Zástupkyně žalovaného při ústním jednání předně upozornila na to, že námitka žalobce v podané replice týkající se úřední osoby provádějící doplnění v odvolacím řízení nebyla uplatněna v dvouměsíční lhůtě k podání žaloby. Vyjádřila nesouhlas s domněnkou žalobce, že žalovaný neprovedl další výslech záměrně. V napadeném rozhodnutí i ve vyjádření k žalobě se žalovaný zabýval hodnocením svědecké výpovědi svědka S., žalobce neuvedl, co by měl další výslech tohoto svědka přinést. Upozornila na to, že nestandardnosti v uvedeném obchodním řetězci nebyly přičítány k tíži žalobce, přičítány byly jen ty okolnosti, o kterých žalobce mohl vědět. Poukázala na několikanásobné nadhodnocení ceny reklamního plnění s tím, že nebyla nesrovnatelná s jinými cenami od jiných subjektů.
89. Zástupci účastníků řízení setrvali na svých stanoviscích k předmětu sporu.
90. Soud při jednání neprovedl dokazování důkazy navrženými žalobcem především z toho důvodu, že žalobce na provedení dokazování před soudem netrval. Jen nad rámec této dispozice s návrhem soud uvádí, že šlo o návrhy tak rozsáhlého dokazování, že by nebylo v případě jeho potřeby účelné, aby jej prováděl soud.

## VII. Posouzení věci soudem

91. Městský soud přezkoumal napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které předcházelo jeho vydání, a to dle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), dle uplatněných bodů.
92. Žaloba není důvodná.
93. Jak bylo již výše uvedeno, žaloba je v podstatě koncipována ve 3 okruzích námitek. Žalobce nejprve uplatňuje námitky procesní, které směřují do postupu správce daně i žalovaného při posuzování nároku na odpočet DPH a následně uplatňuje námitky věcné, v nichž nesouhlasí s věcným posouzením nároku na odpočet daně, a to, jak je třeba odlišit, u dvou přijatých plnění - přijetí reklamních plnění a přijetí facility služeb. Protože procesní námitky, týkající se zásahu do práv žalobce v řízení a nedostatečně provedeného dokazování, směřují do obou stádií daňového řízení a s tím vlivem do obou důvodů neuznání nároku na odpočet daně u uvedených plnění, městský soud nejprve přistoupil k přezkumu okolností, pro které nedošlo k uznání nároků na odpočet daně u obou plnění. To proto, že zpochybnění dodržení pravidel procesních má význam jedině tehdy, jestliže jde o takové vady řízení, které by měly vliv na zákonnost přezkoumávaného rozhodnutí. Jak judikatura správních soudů včetně Nejvyššího správního soudu již vyslovila, procesní pravidla neexistují samoučelně, jejich cílem je poskytování ochrany hmotněprávním vztahům. Lze proto výjimečně připustit, že i když došlo k porušení procesních předpisů, jež by abstraktně vzato mohlo ovlivnit zákonnost rozhodnutí, lze napadené rozhodnutí správního orgánu nezrušit, jedná-li se o pochybení v celkovém kontextu daného řízení zjevně nevýznamné a je-li na jisto postaveno, že toto pochybení nemohlo žádným myslitelným způsobem zapříčinit jiný výsledek řízení, než jaký by nastal, pokud by k onomu pochybení nedošlo (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 125/2006-126 a tam citovanou judikaturu). Ve vztahu k procesním pravidlům tedy není významná jakákoliv konfrontace a reakce na jakékoli chyby jak správce, tak i např. i v postupech daňových subjektů, ale slouží k tomu, aby byl náležitě zjištěn stav věci rozhodný pro správné stanovení daňové povinnosti. Zda procesní námitky uplatněné

v této věci mohou vést ke zrušení rozhodnutí o dani z důvodu vad procesu, závisí na tom, jestli byla daňová povinnost posouzena tak, že procesní pochybení, pokud nastalo, nemohlo vést k jinému rozhodnutí než k takovému, jaké bylo správcem daně, potažmo žalovaným přijato.

94. Městský soud dále provedl přezkum napadeného rozhodnutí při vědomí toho, že v obdobném případě – stejného obchodního řetězce s reklamním plněním a plněním facility služeb, včetně dodavatele PAVI s.r.o., avšak jiného odběratele na konci, rozhodoval Krajský soud v Českých Budějovicích v rozsudku ze dne 4. 3. 2021, č. j. 61 Af 2/2020, jímž bylo rozhodnutí žalovaného o neuznání nároků z plnění od PAVI s.r.o. zrušeno a věc byla vrácena k dalšímu řízení, k čemuž došlo jen u reklamních plnění a toliko z důvodu neprokázání zapojení odběratele do podvodného řetězce plnění z hlediska vědomostního testu. Od této části posouzení podvodu na DPH se městský soud v této věci odchýlil, o čemž bude pojednáno níže v rámci okolností poskytování reklamních plnění.
95. A) Posouzení nároku na odpočet daně u reklamních plnění přijatých žalobcem od společnosti PAVI s.r.o.
96. Ve sporu o oprávněnost nároku na odpočet daně z přijetí reklamních plnění nebylo mezi stranami o sporu o tom, že žalobce prokázal splnění formálních a hmotněprávních podmínek pro přiznání nároku na odpočet daně, neboť předložil daňové doklady a doložil, že uskutečňoval zdanitelná plnění. Obchodní transakce žalobce však byly předmětem daňové kontroly za zdaňovací období říjen 2012 až prosinec 2013 provedené Finančním úřadem pro Jihočeský kraj na základě dožádání Finančního úřadu pro hlavní město se závěry uvedenými jak ve Výsledcích kontrolních zjištění (dále také „VKZ“), k nimž se žalobce vyjadřoval naposledy dne 18. 6. 2018, tak ve Zprávě o daňové kontrole, která byla se žalobcem projednána dne 13. 8. 2018. Z této kontroly vzešel spor o neuznání nároku na odpočet daně z důvodu zapojení žalobce do daňového podvodu.
97. Podle judikatury Nejvyššího správního soudu převzaté z judikatury Soudního dvora Evropské unie (například rozsudky ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03 *Optigen a Bond House Systems* či ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11 *Mahagében a Péter Dávid*, ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 *Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL* (dále jen „Kittel“)), lze daňovému subjektu odeprít nárok na odpočet DPH, i když prokáže splnění podmínek pro jeho vznik, pokud se prokáže, že plnění, z něhož je nárok na odpočet odvozován, bylo zasaženo podvodem. Judikatura Soudního dvora Evropské unie, se týká zneužití práva či karuselových podvodů v řetězci dodavatelů, kdy skutečně obchodní operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám a je různým způsobem porušována zásada daňové neutrality s nároky na odpočty daně neadekvátními přidané hodnotě.
98. Žalovaný v napadeném rozhodnutí zcela adekvátně vyšel z právního rámce nastoleného judikaturou Soudního dvora Evropské unie a Nejvyšším správním soudem, když se nejprve zabýval existencí podvodu na DPH v řetězci dodavatelů reklamních služeb a uvedl, v jakých nestandardních okolnostech obchodních plnění daňový podvod detekoval, tj. v nestandardních okolnostech, týkajících se společnosti S & T SPONZORING s.r.o. jako dodavatele společnosti PAVI s.r.o. které byly podrobně uvedeny jak ve VKZ, tak ve Zprávě o daňové kontrole. Šlo nejen o okolnosti měnicího se jednání společnosti S & T

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

SPONZORING s.r.o. až po jednatele cizí státní příslušnosti v době prováděné kontroly, ale zejména o virtuální sídlo, nekontaktnost a tím i nesoučinnost této společnosti tak, že nemohlo být ověřeno nestandardní a nadměrné navýšení obrátů od zapojení společnosti S &T SPONZORING s.r.o., kdy cena plnění byla v řetězci před žalobcem, tj. S &T SPONZORING s.r.o. – PAVI s.r.o. několikanásobně navýšena při zachování minimální daňové povinnosti a bez doložení přidané hodnoty. Toto navýšení, nekontaktnost a nespolupráce S &T SPONZORING s.r.o., dále propojení člena předsedy představenstva fotbalového klubu FK SPARTAK MAS Sezimovo Ústí a.s. (později FC MAS Tábořsko a.s.), tj. J. S. (od 23. 1. 2008 do 30. 5. 2017), prostřednictvím kterého se měla reklama uskutečňovat, se společností PAVI s.r.o. (současně J. S. jako jediný jednatel), dále hotovostní výběry milionových částek z účtů společnosti a extrémní navyšování ceny u S &T SPONZORING s.r.o. na rozdíl od cen jejích dodavatelů, při absenci dobrovolného uhrazení daně, považoval správce daně za znaky identifikovaného podvodu na DPH, včetně chybějící daně u společnosti S &T SPONZORING s.r.o.

99. Existence chybějící daně jako definiční prvek podvodu na dani zpravidla znamená narušení neutrality DPH. Za podvod na DPH zmíněná judikatura označuje situace, v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem směrnice o DPH, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám. Zjištění o chybějící dani je znakem posuzování, zda jde o řetězec obchodování zatížený podvodem. Za chybějící daň (daňovou ztrátu pro státní rozpočet) nelze považovat jen situaci, kdy daň nebyla uhrazena, nýbrž i takové okolnosti, kdy výši její úhrady a adekvátnost výše skutečně přidané hodnotě v jednotlivých člancích obchodního řetězce nelze ověřit, a to současně při existenci dalších v obchodních vztazích neobvyklých okolností. Výklad žalovaného je souladný s principy, na kterých je institut podvodu na DPH ve společném systému této daně vystaven. U daně, jejíž výši nelze ověřit, lze, a to při existenci dalších objektivních a nestandardních okolností, nasvědčujících podvodnému charakteru posuzovaného řetězce, učinit závěr o chybějící dani. Žalobce nepřipouští podvod na DPH za situace, kdy není narušen princip neutrality daně. Toto, jinak nepochybné pravidlo, je pravidlem obecným, které však musí být podrobeno zkoumání konkrétních podmínek daného řetězce. Tak se to stalo v souzené věci jak identifikací chybějící daně jako daně neověřené, dobrovolně a v plné výši neuhrazené mající vliv na nevěrohodnost dodržení principu neutrality daně co do přidaných hodnot plnění, tak i výčtem nestandardních okolností provázejících chování subjektů zapojených do řetězce.
100. Správce daně se zabýval postavením dodavatele žalobce i subdodavatele v řetězci, a to ve VKZ i Zprávě o daňové kontrole a popsal i další jednotlivé články řetězce – společnosti dodavatelů včetně rozsahu služeb, které si dodavatelé v řetězci poskytovaly, a zejména ceny reklamních plnění poskytovaných jak společností PAVI s.r.o. jejím dalším reklamním partnerům, ceny poskytované dalšími sportovními kluby, ceny S &T SPONZORING s.r.o. za reklamu pro SK Dynamo České Budějovice i za reklamy na dalších stadionech. Z těchto plnění žalobce dovodil neobvyklost transakce mezi S &T SPONZORING s.r.o. a PAVI s.r.o. jak v navázání kontaktu, tak v několikanásobně navýšených cenách reklamy a na str. 29 - 31 Zprávy o daňové kontrole vyhodnotil chování S &T SPONZORING s.r.o., i chování PAVI s.r.o. jak z hlediska nestandardnosti navýšení obchodních cen mezi nimi navzájem bez průkazu přidané hodnoty, tak s přihlédnutím k dalším okolnostem (zapojení S &T SPONZORING s.r.o. jako nového subjektu bez jakékoliv prezentace na trhu,

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

převod 20% podílu z ceny, kterou PAVI s.r.o. vyúčtovala konečným příjemcům reklamy, na S &T SPONZORING s.r.o., propojení mezi FC MAS Tábořsko a.s., pro něž vykonávala marketingová práva společnost PAVI s.r.o., se společností S &T SPONZORING s.r.o., dočasná existence, personální obsazení a propojení... apod.) Z nestandardních důvodů v řetězcích, které žalovaný skutkově popsal v bodech 50-59 napadeného rozhodnutí, jakož i předtím správce daně i žalovaný ve VKZ, Zprávě o daňové kontrole a v „Seznámení a výzva“ pak oporu ve skutkovém stavu má označení S &T SPONZORING s.r.o. jako společnosti mající typické znaky tzv. „missing tradera“, resp. společnosti „ready made“ vytvořené za určitým účelem na trhu, s tím, že právě u ní správce daně spatřoval chybějící daň. Svůj správný závěr ohledně existence chybějící daň žalovaný opřel o zjištění, že S &T SPONZORING s.r.o. neměla v čase provádění daňové kontroly potřebné zázemí pro vykonávání deklarované reklamní činnosti, nebylo zjištěno její sídlo, zaměstnanci ani stabilní jednatele a tato společnost v době uzavření smlouvy s PAVI s.r.o. ke dni 1. 9. 2011 existovala na trhu jako nový subjekt, bez žádoucí prezentace. Určité pochybnosti vyvstaly i ohledně společnosti PAVI s.r.o., která přestože poskytovala reklamní plnění, nebyla pod tím předmětem činnosti dohledatelná na webových stránkách a na internetu.

101. Žalobce v podstatě žádné z těchto zjištění správce daně relevantním způsobem nezpochybnil (vyjma svého náhledu na chybějící daň, za kterou však irrelevantně a v rozporu s výše uvedenou judikaturou nepovažuje daň vymoženou exekučně a nepřihlíží k tomu, že nebyla uhrazena úplně), městský soud proto nemá jakoukoliv pochybnost k tomu, aby z uvedených zjištění, s nimiž byl žalobce dostatečně seznámen, nevycházel. Ostatně k závěru o existenci podvodného řetězce v uvedených reklamních plněních v článku řetězce S &T SPONZORING s.r.o. - PAVI s.r.o. - konečný odběratel dospěl i Krajský soud v Českých Budějovicích, jehož rozsudku se žalobce dovolává, a který v obdobné věci, již předcházel řetězec S &T SPONZORING s.r.o. - PAVI s.r.o., vzal existenci podvodu na DPH, za stejných nestandardních okolností, za prokázanou.
102. Byla-li, jak bylo výše zhodnoceno, prokázána existence podvodu na DPH, pak jsou relevantní k přezkumu soudem závěry žalovaného, že žalobce věděl nebo mohl vědět, že je součástí podvodného řetězce.
103. Oproti shodnému závěru o existenci podvodu na DPH se však Městský soud v Praze odchýlil od následného hodnocení podmínek nároku na odpočet daně u reklamních plnění Krajským soudem v Českých Budějovicích v tom, že na rozdíl od krajského soudu v rámci vědomostního testu shledal vědomou účast žalobce na daňovém podvodu, když se odchýlil od hodnocení objektivních okolností jak v jednotlivostech, tak současně tyto objektivní okolnosti posoudil v jejich celkovém souhrnu, které by takto měly prokazovat, zda žalobce o účasti na daňovém podvodu věděl nebo vědět mohl.
104. Posuzování této otázky správní orgány ve vymezeném právním rámci podřadily pod hledisko označené jím pracovně jako „vědomostní test“, a to v jeho dvou rovinách posuzování: 1) v existenci objektivních okolností, které mohly svědčit o vědomém zapojení žalobkyně do podvodu na DPH a 2) v hodnocení obezřetnosti žalobce, v tom, zda přijal rozumná opatření v obchodních vztazích a zda jednal a byl v dobré víře, že vstupuje do legálních vztahů. K tomu, že žalovaný uvedený „vědomostní test“ při aplikaci tohoto právního základu na skutkový stav rozčlenil na okruhy skutkových a právních úvah

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

z hlediska uvedených principů, převzatých z evropské judikatury (objektivní skutečnosti a přijetí rozumných opatření), městský soud předestírá, že uvedené roviny posuzování vědomosti žalobkyně nelze oddělit a posuzovat izolovaně, ale ve vzájemné souvislosti, neboť požadavek na obezřetnost žalobkyně souvisí s tím, jaké objektivní okolnosti byly v daném případě zjištěny, zda byly žalobkyni známy a zda mohla na ně alespoň přiměřeně reagovat a uplatňovat svou obezřetnost. To ostatně žalovaný splnil. I když uvedené roviny posuzoval zvlášť, přesto ve svých úvahách hodnotil vzájemné souvislosti a zcela dostatečně se zabýval jak jednotlivými objektivními skutečnostmi, které ostatně také měly předtím vliv i na posouzení existence podvodu, tak i jejich předurčením a vlivem na to, jak žalobkyně dostala principům obezřetnosti v obchodních vztazích. Nešlo tedy o dva izolované postupy (kroky, testy), ale o důkazní břemeno správce daně, posuzovat přijetí rozumných opatření tam, kde žalovaný nemůže s jistotou znát vůli daňového subjektu k zapojení do podvodného řetězce. Daňový subjekt, který ví, že se podvodu účastní, logicky nebude přijímat opatření, aby této situaci zamezil (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 6 Afs 154/2020-47).

105. Dále podle zmíněné judikatury také platí, že každá účetní transakce v řetězci musí být posuzována sama o sobě a charakter jednotlivých transakcí v řetězci nemůže být změněn předchozími nebo následnými událostmi. Uvedené tak míří jak do posouzení existence podvodu na DPH v určitém článku řetězce nebo i ve spojitosti více článků řetězce obchodních a účetních transakcí, tak i do posouzení, zda existuje určitá souvislost mezi plněním daňového subjektu uplatňujícího nárok na odpočet daně a podvodným článkem řetězce v tom, že daňový subjekt měl a mohl vědět, že je zapojen do obchodního řetězce zatíženého podvodem na DPH. V souvislosti s uvedeným lze přisvědčit tomu, že žalobci nemůže být přičítáno k tíži jednání jiných daňových subjektů, tj. v dané věci poměry subdodavatele S & T SPONZORING s.r.o. a jemu předcházejících dodavatelů, nicméně to žalovaný přímo nečinil, když z důkazů tohoto vztahu vymezil pouze znaky existence podvodného řetězce a až v rámci hodnocení vědomostního testu, tj. objektivních okolností a přijetí rozumných opatření se zabýval chováním žalobce ve vztahu ke společnosti PAVI s.r.o., jehož se osobně a smluvně účastnil a k němuž lze vědomost do zapojení do podvodu na DPH posuzovat.

106. Okolnostmi, za kterých plátce věděl nebo měl vědět o tom, že je součástí podvodu, se zabýval Nejvyšší správní soud např. v rozsudku č. j. 1 Afs 53/2016 – 55, kde mimo jiné konstatoval hlediska „*zda předmětné obchodní transakce neprobíhaly za podmínek krajně neobvyklých či nelogických. Zejména zda docházelo k úhradám fakturovaných částek, zda byly všechny pohledávky řádným způsobem vymáhány, zda se nejednalo o neobvykle nízké ceny, zda nedošlo k absolutnímu selhání kontrolních mechanismů daňového subjektu či zda se daňový subjekt nechoval neobvykle pasivně při hledání obchodních partnerů.*“ V rozsudku, č. j. 9 Afs 44/2011 – 343 Nejvyšší správní soud také konstatoval, že je „*věcí podnikatelského subjektu, aby v zájmu minimalizace podnikatelského rizika přizpůsobil svou obchodní činnost konkrétním podmínkám a při sjednávání obchodních kontraktů (zvláště se značným finančním dopadem) se v rámci možnosti snažil dbát na bezproblémovost svých obchodních partnerů.*“ V rozsudku č. j. 5Afs 60/2017-60 Nejvyšší správní soud uvedl, že: „*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. Je v právě projednávaném případě zcela mimo možnosti stěžovatele, který v běžném obchodním styku uzavře řádnou smlouvu se svým dodavatelem, který jediný je odpovědný za řádné a včasné*

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

*předání díla, v rámci „obezřetnosti“ předvídat a prověřovat všechny možné subjekty (subdodavatele), které se na obchodní transakci jakkoli v různých fázích podílely“ Současně však Nejvyšší správní soud vyslovil, že: „Naopak zcela na místě takový požadavek bude tam, kde již samotný dodavatel (z hlediska jeho samotné faktické existence, sídla, kontaktnosti), s nímž daňový subjekt uzavírá obchod, nebo samotný předmět dodávky (rizikovitost komodity, rozsah dodávky, fakticita plnění, její relevantnost ve vztahu k předmětu činnosti apod.) či její cena či jiné okolnosti budou vykazovat určité znaky pochybností o „solidnosti“ transakce, její vážnosti či smyslu a úmyslu jednajících (vylákat daňovou výhodu). V takovém případě lze na míru obezřetnosti a adekvátních opatření ze strany osoby povinné k dani k minimalizaci své účasti na možném podvodném jednání klást při uzavírání obchodu důvodně přísné požadavky“.*

107. Městský soud v Praze shledal, že v daném případě provedenými důkazy bylo prokázáno, že obchodní transakce, a to i v článku obchodního vztahu se žalobcem probíhaly za podmínek neobvyklých a nedbalých, a to z některých hledisek zmíněných Nejvyšším správním soudem, které vykazují určité znaky pochybností o solidnosti obchodní transakce. Proto se městský soud v této věci odchýlil od hodnocení jednotlivých objektivních okolností tak, jak je vymezil ve svém rozsudku Krajský soud v Českých Budějovicích v obdobné věci a své úvahy zaměřil i na souhrn těchto okolností jako celku. Judikatura Nejvyššího správního soudu nastínila hlediska, která, byť jsou příkladmo uvedena a mohou se individuálně odlišovat, přesto značí, že se vztahují k povědomosti daňového subjektu o jeho zapojení do podvodného řetězce komplexně. Proto městský soud v této věci má na rozdíl od Krajského soudu v Českých Budějovicích za to, že krajským soudem označená hlediska jako je výběr dodavatelů, průběh obchodních transakcí, smlouva o reklamě a adekvátnost přínosu reklamy nepředstavují „jen“ nepřijetí dostatečných opatření k zabránění účasti na podvodu, ale jako zjištěné skutečnosti přináleží také k objektivním okolnostem, hodnotitelným právě v rámci vědomosti žalobce o povaze obchodního vztahu, jehož byl žalobce účastníkem, a tedy mohou vypovídat o jeho vztahu k daňovému podvodu.
108. V souzené věci výběr dodavatele – společnosti PAVI s.r.o., resp. uzavření smlouvy o reklamě ze dne 15. 2. 2011 se sjednanou až neobvykle vysokou cenou 15 050 000 Kč bez DPH za reklamní plnění se společností PAVI s.r.o. nemůže svědčit toliko o neopatrnosti žalobce, ale je jednou z dílčích objektivních okolností jím uzavřeného obchodního vztahu z následujících důvodů.
109. Předně předmětem plnění ze smlouvy o reklamě ze dne 15. 2. 2011 byla reklama – propagace žalobce prostřednictvím fotbalového klubu FK SPARTAK MAS Sezimovo Ústí a.s. (později FC MAS Tábořsko, a.s.) jehož předseda představenstva J. S. byl již od r. 1999 jediným jednatelem a společníkem společnosti PAVI s.r.o. Ve spojení s uvedeným se nabízí pochybnost o nezbytnosti žalobce uzavřít smlouvu o reklamě právě se společností PAVI s.r.o. za neúměrnou cenu 15 050 000 Kč bez DPH z důvodu rozsahu jednotlivých reklamních služeb a dílčích plnění uvedených ve smlouvě, avšak bez konkrétního cenového rozpisu, bez sjednání standardních podmínek obchodní smlouvy, tj. uvedení práv a povinností účastníků smlouvy při poskytování plnění za časových a věcných podmínek a případného ujednání záruk včasnosti a rozsahu plnění. Ze smlouvy není zřejmý závazek toho, kdo bude plnění poskytovat, zda fotbalový klub nebo společnost PAVI s.r.o., označení smluvních stran je vágní, ne-li zastřené. Městský soud není toho názoru, jak uvádí Krajský soud v Českých Budějovicích, že v dané věci daňového řízení a

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

veřejnoprávních podmínek nároku na odpočet daně podle zákona o DPH, se v případě nedostatečně specifikované smlouvy, zejména v tom, kdo se zavazuje plnit a v cenových relacích jednotlivých reklamních služeb, uplatní dispozitivní ustanovení občanského zákoníku. Jen obecný obsah smlouvy při tak vysoké ceně plnění vzbuzuje vážné pochybnosti o solidnosti transakce. Uvedené nelze pominout či zlehčit tím, že se plnění uskutečnilo – to je jiným hlediskem posuzování nároku. Z ničeho také nevyplývá, z jakých důvodů žalobce požadoval poskytnutí reklamy právě jen u fotbalového klubu, z něhož vyvěrají již zmíněná personální propojení, a když i jiný prestižní klub v oblasti jižních Čech (SK Dynamo České Budějovice) poskytoval plnění v nižších cenách. K další objektivní okolnosti lze přiřadit skutečnost, že v době daňové kontroly došlo k nestandardnímu ukončení spolupráce se společností PAVI s.r.o. Ostatně, tatáž okolnost vyvolává úvahy o stejném scénáři, který byl zjištěn i u dalšího odběratele společnosti PAVI s.r.o., které posuzoval krajský soud.

110. Městský soud se nemohl jednoznačně ztotožnit ani s náhledem Krajského soudu v Českých Budějovicích, že ekonomický efekt kampaně není hlediskem vědomosti daňového subjektu o účasti na podvodu, ale spadá „jen“ do úvah o nedostatečné obezřetnosti a nepřijetí rozumných opatření a že důkazní břemeno o podezřelých okolnostech transakcí v tomto tíží správce daně. Otázky ekonomického přínosu reklamy žalobce totiž, dle názoru městského soudu, nemohou spadat do tíže důkazního břemene správce daně, neboť správce daně nemá podmínky k tomu, aby v rámci svého důkazního břemene prokázání objektivních okolností k zapojení do podvodu prokazoval marketingové cíle a záměry a příčinnou souvislost mezi obchodní transakcí a jejím přínosem pro další podnikatelskou činnost žalobce, tedy ekonomickou odůvodněnost zapojení žalobce do obchodního řetězce. Může však ve spojení s vysokou vynaloženou částkou na cenu plnění požadovat po daňovém subjektu ověření dopadu jeho propagace a míru marketingového přínosu pro jeho podnikatelskou činnost. To správce daně v řízení se žalobcem učinil, avšak v reakci na výzvu a v reakci na VKZ žalobce uváděl skutečnosti, které neschválily o rozšíření zakázek podniku právě v důsledku uzavření smlouvy se společností PAVI s.r.o., když bylo zjištěno, že žalobce získal zakázky již před uzavřením smlouvy, nebo ve výběrovém řízení, případně již v důsledku své dřívější činnosti. Ekonomické opodstatnění uzavření smlouvy o reklamě nevyplývalo ani ze žalobcem předloženého znaleckého posudku a z výpovědi svědků v odvolacím řízení, což žalovaný opodstatněně odůvodnil na str. 18-20 napadeného rozhodnutí a soud se tímto hodnocením na podkladě nevyznění příčinné souvislosti mezi plněním a závěrem znaleckého posudku ztotožňuje. Stejně tak k naplnění smyslu reklamy a k důvodům ukončení spolupráce se společností PAVI s.r.o. uváděných žalobcem a spočívajících v tom, že došlo ke změně názvu fotbalového klubu a k naplnění zakázkové kapacity žalobce, žalovaný na str. 20 rozhodnutí argumentoval konkrétními časovými okolnostmi ohledně již dřívější změně názvu fotbalového klubu a zjištěním pokračování získávání dalších zakázek žalobcem, které rovněž jako objektivní okolnost prokazují, že smysl reklamy za tak navýšenou cenu nebyl naplněn.

111. Nejvyšší správní soud v hlediscích vědomostního testu zmínil i hledisko rizikové komodity, kterou jsou v dané věci reklamní služby a s nimi související i nižší míra věcné a časové průkaznosti jejich poskytování. Správní praxe a znalosti o páčání podvodů v této podnikatelské oblasti spojené s nadhodnocováním ceny v řetězci dodavatelů (v souzené věci z hlediska obtížnosti prokazování zviditelnění žalobce na reklamních poutacích a bannerech nejen umístěním v prostoru sportovních akcí, ale i umístěním na dresech hráčů

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

a jiných nosičích, ve sdělovacích prostředcích a na internetu), tj. na místech časově a prostorově pomíjejících a stěží správcem daně ověřitelných, vychází z povahy reklamních služeb jako rizikové komodity, která je tak nezanedbatelným výchozím a relevantním hlediskem. Směřuje k posuzování vážnosti obchodních vztahů, možnosti prověřit fakturace plnění a tím i přidanou hodnotu z hlediska pochybností o nárůstu ceny služeb. Vyžaduje dostatečné průkazy o nárůstu cen plnění z důvodu konkrétní přidané hodnoty, které v daňovém řízení žalobce nepředložil ani relevantně nevysvětlil a ve spojení s nedostatečnou obezřetností žalobce a nepřijetí rozumných opatření toto nasvědčovalo vědomosti žalobce o podvodu na DPH. Žalobce vynakládal nemalé prostředky na zviditelnění své podnikatelské činnosti, aniž by se věrohodně a přesvědčivě vyjádřil ke zpětné vazbě, která by nebyla zamlžena v rámci jeho dosavadního objemu obchodu a zákaznické klientely.

112. Stěžejní objektivní okolnosti mající vliv na posouzení, že žalobce měl nebo mohl vědět o svém zapojení do podvodného řetězce, jsou vysoké ceny reklamních plnění od doby včlenění společnosti S & T SPONZORING s.r.o. do řetězce plnění, tedy cena reklamního plnění v člancích řetězce pro žalobce nejbližších S & T SPONZORING s.r.o. – PAVI s.r.o. – žalobce (v dané věci dle smlouvy ze dne 1. 9. 2011 mezi S & T SPONZORING s.r.o. a společností PAVI s.r.o. a dne 15. 2. 2011 mezi PAVI s.r.o. a žalobcem). Správce daně se ve svých podkladech – Zprávě o daňové kontrole podrobně vypořádal se srovnáním cen předmětných plnění porovnáním s cenami reklamních služeb dodavatelů pro S & T SPONZORING s.r.o. a dále pro společnost PAVI s.r.o. a pro žalobce ve srovnání s rozsahem reklamních služeb v obou zmíněných smlouvách, které však nebylo možné časově i místně zcela ztotožnit dle související fakturace ve vztahu k fotbalovému klubu FK SPARTAK Sezimovo Ústí (str. 10-22 Zprávy o daňové kontrole). Následně pro nekontaktnost společnosti S & T SPONZORING s.r.o. nebylo možné zjistit důvod navýšení plnění z hlediska přidané hodnoty, a to následně adekvátně ani u společnosti PAVI s.r.o. v reklamních službách pro žalobce. Společnost S & T SPONZORING s.r.o. vyúčtovala v r. 2012 extrémně navýšené ceny reklamy společnosti PAVI s.r.o. v hodnotě cca 86 000 000 Kč (viz str. 13 Zprávy o daňové kontrole). Plnění převzaté společností PAVI s.r.o. za navýšené ceny a poskytnuté žalobci a dalším odběratelům pak kopírovalo jí vysoce fakturované ceny a nemělo průkazné prokázání přidané hodnoty. V řízení tedy nebylo možné rozklíčovat, z jakého důvodu došlo k neúměrnému nadhodnocení cen dotýkajícího se i fakturace cen pro žalobce. Přitom neprůkaznou a zároveň nedoloženou obhajobou žalobce je poukaz na smluvní cenu odvíjející od rozsahu a kvality prezentace poskytované individuálně fotbalovými kluby s přihlédnutím k vlivu, nikoliv jen ceny marketingových výhradních práv, ale k jejich účelu, kdy žalobce nemohl dosáhnout své propagace u fotbalového klubu v lokalitě Tábořska jinak, než přes společnost PAVI s.r.o. S ohledem na to, že dle kontrolních zjištění a procentního výpočtu podíl ceny marketingových práv na hodnotě reklamních plnění nebyl tak výrazný a několikanásobně navýšená cena reklamního plnění se odvíjela již od ceny subdodavatele - společnosti S & T SPONZORING s.r.o., lze stěží připustit, že se rekrutovala toliko z výhradního postavení – monopolu společnosti PAVI s.r.o., přičemž žalobce současně nikterak neprokazoval svůj výhradní zájem na propagaci jeho podnikání právě a jedině prostřednictvím jmenovaného fotbalového klubu v oblasti Tábořska. I když by žalovaný či soud rozuměli uvedené specifikaci z hlediska smluvní volnosti a jakési velkorysosti žalobce ve vztahu k ceně plnění ve smluvním vztahu se společností PAVI s.r.o., z hlediska daňových nároků je takovéto zaměření neakceptovatelné a neprokázané. Nadto jen z vágního smluvního ujednání mezi

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

žalobcem a společností PAVI s.r.o. nelze dovést žádnou přidanou hodnotu, spíše přefakturování objednávek na předmětné služby. Byť vědomost o této přefakturaci teoreticky vzato, není možné přičítat žalobci, prakticky vědomost žalobce o nadhodnocení cen přesto vyplývá ze zjištění správce daně, že žalobci muselo být zřejmé neúměrné navýšení ceny reklamy vzhledem k tomu, že sám měl poznatky o cenách ze smluv s jinými fotbalovými kluby, např. s prestižním fotbalovým klubem SK Dynamo České Budějovice a s klubem HOCKEY CLUB Tábor o.s. Byť šlo o jiné akce, žalobce měl představu o cenách reklamních a propagačních služeb, neměl nulové zkušenosti s reklamními službami, a s přihlédnutím ke zcela vágnímu smluvnímu vztahu se společností PAVI s.r.o. bylo na místě klást na žalobce přísnější požadavky k prokázání okolností uzavření obchodu se společností PAVI s.r.o. Ne zcela zanedbatelnou je také skutečnost, že výsledkem svědka M. V. dne 3. 7. 2019 bylo zjištěno, že cena za srovnatelnou reklamu, kterou poskytoval reklamní služby prestižní fotbalový klub SK DYNAMO České Budějovice a.s. svým různým partnerům se nelišila a vycházela z cenové metodiky dané katalogovou nabídkou. Svědeckou výpovědí J. S. ze dne 20. 9. 2019 nebyla obdobná metodika u společnosti PAVI s.r.o. potvrzena, v katalogu PAVI s.r.o. nebyla cena uvedena. Ostatní svědci vypovídající v odvolacím řízení k cenám reklamního plnění v odvolacím řízení nebyli schopni uvést konkrétní informace o tvorbě cen reklamy u fotbalových klubů a jejich rozdílech.

113. Uvedená nejasnost cenových ujednání je dále doprovázena nestandardností a neopatrností ve sjednávání obsahu předmětných smluv, totiž prostých sankčních či obdobných ujednání při neplnění přijatých závazků. To současně při zjištění, že těmito nedostatky trpí právě smlouva s nejbližším dodavatelem společností PAVI s.r.o., zatímco u vzdálenějších poskytovatelů se v jednotlivých smlouvách se společností S & T SPONZORING s.r.o., rozměňuje předmět reklamních služeb. I kvalita smlouvy uzavřené žalobcem tedy nasvědčuje opodstatněnosti úvah žalovaného o nedbalosti při zapojení žalobce do obchodního řetězce, která nasvědčuje možné vědomosti o začlenění žalobce do tohoto řetězce s cílem nárokovat výhodu v podobě neadekvátního odpočtu daně.
114. Na základě uvedeného soud nepřisvědčil námitkám žalobce, že správní orgány nedostatečně posoudili adekvátnost výše ceny předmětného reklamního plnění. V souzené věci, ostatně v souladu s názorem žalobce zmíněném i při jednání před soudem, ale i v souladu s porovnáváním cen, které v rámci kontroly a v napadeném rozhodnutí učinily správní orgány, je stanovení ceny obvyklé jako ceny vycházející ze stejných či hodnotových poměrů v čase a místně se neměnicích, v oblasti reklam u sportovních fotbalových klubů téměř neúčelné. Sám žalobce uvedl, že nelze stanovit cenu výchozí cenu, která by byla adekvátní každé individualizované smlouvě. Proto na správce daně nelze klást požadavky, aby k nároku na odpočet daně v rámci svého důkazního břemene prokázání podvodu na DPH prováděl rozsáhlá dokazování ohledně ceny obvyklé z reklamních smluv sjednávaných s fotbalovými kluby a napříč fotbalovými kluby v oblasti jižních Čech, jak v žalobě navrhuje žalobce, a aby prováděl výsledky svědků, které by tyto ceny jen ústně stvrzovaly či přednesly své názory na jejich tvorbu a sjednávání. Stejně tak není na něm, aby ověřoval jiné finanční toky pro fotbalové kluby, které by měly mít význam pro rozdíly ve výších cen sjednávaných za reklamu. To je oproti nároku na odpočet daně na základě smluvního ujednání žalobce s jednou reklamní společností neúměrný důkazní nárok při zvážení, že je primárně na daňovém subjektu, aby svůj nárok z obchodní transakce obhajoval on a nikoliv správce daně. Důkazní břemeno správce daně ani v případě průkazu podvodu není bezbřehé, a jestliže se správce daně

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

soustředil na příkladné výčty sjednáváných cen ve 6 smlouvách např. s prestižním klubem SK Dynamo České Budějovice (str. 24-26 Zprávy o daňové kontrole) a dále i cen reklamních služeb poskytovaných jinými sportovními kluby, pak dle názoru soudu jde o dostatečný vzorek vypovídající o cenách reklamy v obdobném období, přičemž žalovaný logicky vypořádal i důvody ne zcela relevantního dopadu spektra plnění na efektivnost reklamy u stejně prestižního fotbalového klubu, hrajícího na téže ligové úrovni.

115. Z uvedených důvodů soud přisvědčil žalovanému, že cena reklamy sjednaná žalobcem se společností PAVI, s.r.o. byla natolik komplexně nadhodnocenou cenou jdoucí nad široký okruh dalších srovnávaných smluv a cen, že svědčí o tom, že nebyla sjednaná za obvyklých podmínek a výrazně se liší od obdobné reklamy na trhu, aniž by bylo nezbytné posuzovat hodnotu jednotlivých dílčích reklamních plnění, která ostatně z předmětné smlouvy se společností PAVI s.r.o. ani zjistitelná není. Za hodnotu vstupující do nároku na odpočet daně nelze považovat benevolenci žalobce k přijetí účtované ceny z důvodu dlouhodobé známosti žalobce s J. S. nebo uspokojení z investice v podobě sponzoringu.
116. Soud ve vztahu k posouzení jedné z objektivních okolností – ceny reklamy nemohl shodně s Krajským soudem v Českých Budějovicích dovést nenaplnění vědomostního testu. Předně v té věci u krajského soudu šlo o mnohem nižší cenu reklamy stanovenou společností PAVI, s.r.o., přičemž tato cena postihovala stejně obecný a obdobně rozsáhlý výčet reklamních služeb bez bližší cenové specifikace, který městský soud odlišně od krajského soudu považuje za jednu z objektivních okolností nestandardnosti posuzovaného obchodního vztahu. Kromě toho krajský soud v závěru svého rozsudku po zhodnocení určitých dílčích srovnání cen fotbalových klubů, jež byly v daňovém řízení posuzovány, vyslovil pochybnosti o tom, zda je s ohledem na složitost srovnávání cen v silách daňových orgánů adekvátnost cen přezkoumat. Krajský soud uvedl, že ceny jsou výsledkem vyjednávání smluvních stran a nevycházejí například z veřejných rejstříků, což značí, že nejsou-li dostupné, lze je stěží považovat za objektivní okolnost nasvědčující vědomé účasti na podvodu. Přitom uvážil, že výtky, že žalobkyně neprokázala, že skutečně cenu na trhu zjišťovala, spadá primárně do posouzení přijetí adekvátních opatření proti účasti na podvodu. Oproti uvedenému je Městský soud v Praze toho názoru, že *při vědomí uplatnění nároku na odpočet daně*, závisí-li tvorba cen reklamy v oblasti fotbalového sportu jedinečně na vůli smluvních stran a není veřejně zjistitelná metodika tvorby cen, přičemž srovnávání cen u jednotlivých fotbalových klubů je obtížné a nejednotné (což ostatně potvrzuje i cena plnění ve smlouvě s PAVI s.r.o. posuzovaná krajským soudem oproti ceně smlouvy v této věci žalobce), pak je třeba klást na prokázání stanovení cen ve smlouvách přísnější požadavky. Dle názoru městského soudu, stanovení výše ceny reklamního plnění nespadá jen do hlediska posouzení přijetí rozumných opatření a nároků na obezřetnost daňového subjektu při vstupu do těchto vztahů, ale je objektivní okolností posouditelnou v rámci vědomostního testu. Jak bylo již výše zhodnoceno, má-li daňový subjekt vědomost o daňovém podvodu, většinou rozumná opatření v rámci ochrany své hospodářské činnosti nepřijme. Městský soud se tedy i v tomto odlišil od závěrů Krajského soudu v Českých Budějovicích s tím, že i stěžejní objektivní okolnost, kterou byla cena reklamního plnění, nijak nespécifikovaná a nedemonstrující přidanou hodnotu, posuzoval v souhrnu všech ostatních zjištění a hledisek vědomosti o zapojení žalobce do podvodu na DPH a shledal, že v uvedeném správním orgány své důkazní břemeno unesly.

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

117. Soud při přezkumu a posuzování objektivních okolností vytýčených žalovaným k otázce vědomosti žalobce o podvodu neodhlíží od toho, že každá z objektivních okolností by mohla obstát a každá z nich může být obhajitelná argumentacemi vzcházejícími z možných podnikatelských okolností, ne-li zvyklostí, z nichž by nemuselo být vyvozováno nezákonné jednání žalobce. Nicméně správní orgány při hodnocení vědomostního testu nehodnotily objektivní okolnosti vztahu žalobce k vlastnímu jednání izolovaně, ale posuzovaly je ve vzájemném souhrnu. Také nevycházely jen z objektivních okolností, tj. jen z volby dodavatele s vysokou cenou plnění, smluvního způsobu zadávání reklamy včetně nekvalitních smluvních ujednání, cenových relací a nejasného přínosu obchodní transakce pro žalobce, nýbrž i z dalšího podstatného a souvisejícího atributu možného vědomí žalobce o jeho zapojení do podvodu – z nepřijetí dostatečných rozumných opatření a z povinnosti vynaložit určitou dávku obchodní obezřetnosti při obchodování s obchodním partnerem s několikanásobně navýšenou cenou plnění.
118. Při hodnocení subjektivní stránky chování žalobce v podvodném řetězci plnění správní orgány hodnotí, zda subjekt nárokující odpočet při výkonu své hospodářské činnosti přijal opatření, která od něj mohou být rozumně vyžadována k ověření, že jeho plnění nejsou součástí podvodu (srovnej rozsudky Soudního dvora ze dne 11. 5. 2006, ve věci *C-384/04, Commissioners of Customs and Excise v Attorney General proti Federation of Technological Industries a další*, bod 33, ve věci *Kittel*, bod 51, ve věci *Mahagében*, body 53 a 54).
119. Žalobce nevěnoval dostatečnou pozornost vstupu do smluvního vztahu se společností PAVI s.r.o., s neúměrně a nespécifikovaně stanovenou cenou reklamy, ačkoliv jednatele společnosti dlouhodobě znal a musel znát i jeho působení ve fotbalovém klubu, prostřednictvím kterého žalobce usiloval o svou prezentaci, přičemž jej vůbec nezarážela vysoká cena reklamního plnění, ačkoliv se sám pohyboval v prostředí fotbalových klubů a znal (v řízení sám sdělil) výši tržeb od největších reklamních partnerů PAVI s.r.o. Žalobce neověřoval nejen způsob stanovení ceny, ale ani výhodnost reklamy tak, aby poskytl ekonomicky racionální zdůvodnění. Hlouběji nezkoumal a neprokazoval dopady takové propagace pro jeho podnikatelskou činnost.
120. Chování žalobce v dané věci nebylo možno pokládat za obezřetné, a nebylo možno dospět k závěru, že by žalobce jednal s přiměřenou péčí a že by s ohledem na finanční objem reklamních plnění přijal taková opatření, která na ní bylo možno v souladu s judikaturou Soudního dvora EU a Nejvyššího správního soudu rozumně požadovat. Na žalobci nebylo, aby podle judikatury Nejvyššího správního soudu, jakož i judikatury Soudního dvora EU (srovnej rozsudek ve věci *Mahagében*), vyvinul přehnaně „proaktivní“ přístup, při kterém by sám u svého dodavatele aktivně vyhledával okolnosti svědčící o možném podvodu, přesto však je třeba na daňových subjektech vstupujících do obchodních vztahů vyžadovat, aby zachovaly náležitou míru obezřetnosti. V daném případě byla pro volbu vhodných opatření určující především výše ceny reklamních služeb, jejíž neobvyklost, vyvolávající minimálně podezření, v porovnání s cenami v obdobném obchodním vztahu mu musela být při vynaložení přiměřené péče zřejmá jako subjektu se zkušenostmi ze sportovního prostředí a při znalosti, že se ceny reklamy u fotbalových klubů pohybují v hodnotách různých, statisíců, ale i milionů (viz tvrzení v podané žalobě). Již takový rozdíl měl být dostatečným signálem k ověření, za jaké služby a v jakých cenových relacích a z jakých zdrojů byla cena ve smlouvě s PAVI s.r.o. stanovena. Pokud by žalobce tak učinil, zjistil by, že stanovená cena se nerekrutovala z odvětví exklusivních klubů, ale

z toho, jak cenu navýšila společnost S & T SPONZORING s.r.o. Žalobce sám v žalobě uváděl, že postavení společnosti PAVI s.r.o. bylo postavením monopolu toliko zdánlivého, když v Jihočeském kraji existovalo více subjektů s marketingovým potenciálem.

121. Konečně žalobce nepředestřel v daňovém řízení takové podklady, z nichž by bylo možné dovodit, že účinek reklamy byl ze strany žalobce efektivně ověřován a vyhodnocen. K výzvě správce daně i po seznámení s VKZ žalobce, jak bylo již výše uvedeno, předestřel skutečnosti, které příčinnou souvislost nepotvrdily, neuvedl takové konkrétní skutečnosti, které by svědčily o jeho osobním vyhodnocení návratnosti investic do reklamy.
122. Pokud žalobce požadoval specifickou reklamní a propagační kampaň v rámci oblasti Tábořska, jak obhájuje, a investoval do jediných služeb společnosti PAVI s.r.o. 15 050 000 Kč bez DPH na rozdíl od cenových relací v oblasti fotbalového sportu, které správní orgány popsaly ve svých zjištěních a rozhodnutích, pak obezřetnosti a rozumnému hospodaření nenasvědčuje to, že uzavřel smlouvu neodpovídající kvality, nezpracoval do ní obvyklá ujednání, která by zaručovala včasnou realizaci a kvalitu jednotlivých sjednaných plnění, nevykázal kontrolní mechanismy k ověření sjednaných plnění (kdy a kdy strany provede kontrolu přijatého plnění), to vše za situace, kdy vstupoval do obchodního vztahu se společností PAVI s.r.o. v cenách navýšených nikoliv jen společností PAVI s.r.o. o exklusivní výhradní práva, jejichž hodnotu nakonec i žalobce nepovažuje za rozhodnou, ale za situace, kdy dodavatelem sjednaná cena odvíjející se od navýšení ceny společnosti S & T SPONZORING, avšak *bez přírůzku přidané hodnoty*, nenasvědčila o rozumném a ekonomicky opodstatněném podnikání.
123. Podle judikatury Soudního dvora Evropské unie není v rozporu s unijním právem, aby daňový subjekt prokázal přijetí relevantních opatření, která po něm mohou být rozumně vyžadována k ověření, že plnění, která přijal, vylučují jeho účast na daňovém odvodu na DPH. Správce daně sice nese důkazní břemeno prokázání podvodu na DPH, to však nevylučuje, aby se k prokázání některých skutečností, jejichž objasnění není v jeho moci, obracel na daňový subjekt. Tak tomu je, jsou-li ověřovány stránky jednání samotného daňového subjektu v poměrech, které může znát jedině on a které se týkají jeho dispoziční sféry. To správce daně a žalovaný v dané věci učinili. Aplikovali kontrolní mechanismy a na žalobkyni se obraceli s výzvami za účelem součinnosti k objasnění podstaty obchodního vztahu, do kterého, a to v jeho dispoziční sféře a za nestandardních okolností žalobce vstupoval. Žalobce kromě obecných a opakujících se, povětšinou právních argumentací a s odkazem na prokázání svého nároku zejména výpověďmi svědků, které byly žalovaným provedeny, avšak dle jejich obsahu nebyly způsobilé vyvrátit zjištění a závěry správce daně i žalovaného.
124. Podstatným v dané věci bylo, že správce daně, potažmo žalovaný v každé z objektivních okolností objevili signalizaci podezření z nevážného a nelegálního zapojení žalobce do předmětného řetězce za účelem získání výhody v podobě odpočtu na DPH z hodnotově neodůvodnitelné ceny komplexní reklamní kampaně. Soud přisvědčuje žalovanému a za rozhodné považuje to, že tyto signalizace a dílčí nejasnosti, *současně* nevyvrácené ze strany žalobce přijetím rozumných opatření odpovídajících míře rizika daného obchodního vztahu, ve svém souhrnu tvoří ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících skutečností, které prokazují, že žalobce minimálně vědět měl a mohl, že se účastní řetězce zasaženého podvodem na DPH.

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

125. Z uvedených důvodů soud nepřisvědčil důvodnosti námitek žalobce proti závěrům žalovaného o splnění podmínek pro neuznání nároku na odpočet daně z důvodu zapojení žalobce do podvodu na DPH.
126. B) Posouzení nároku na odpočet daně u přijetí tzv. facility služeb od společnosti PAVI s.r.o.
127. Nárok na odpočet z přijetí tzv. facility služeb byl uplatněn na základě Smlouvy o dílo uzavřené mezi žalobcem společností PAVI s.r.o. dne 1. 3. 2012. Celková cena služeb za období od 1. 3. 2012 do 31. 5. 2013 byla stanovena na částku 5 000 000 Kč + DPH. Předmětem smlouvy byly služby spočívající ve venkovní údržbě areálů (komunikací, kanalizace, zeleně), ve správě a údržbě nemovitostí (údržby a čištění) a v environmentálních službách (likvidace odpadů), vše v areálu v Plané nad Lužnicí.
128. Stejně jako u reklamních služeb, tak i u facility služeb vznikly správci daně pochybnosti o oprávněnosti uplatnění nároku na odpočet daně z důvodu zapojení společnosti GREEN WAY FACILITY s.r.o. do obchodního řetězce jako dodavatele společnosti PAVI s.r.o. (tj. subdodavatele žalobce), u níž existovaly pochybnosti o faktickém fungování této společnosti z důvodu jejího vzniku jako společnosti „ready made“ a personálního propojení se společností S & T SPONZORING s.r.o., s neuhrazenou daní. Vznikl tak obdobný model zapojení této společnosti jako v případě reklamních služeb u společnosti S & T SPONZORING s.r.o. Uvedené pochybnosti správce daně konkrétně popsal ve Zprávě o daňové kontrole na str. 59-60 ve spojení se skutkovými zjištěními z kontroly na str. 36 – 57 Zprávy.
129. Na rozdíl od reklamního plnění však žalovaný v odvolacím řízení změnil právní náhled na důvod neuznání nároku na odpočet daně, když žalobci nevytkl zapojení do daňového podvodu na DPH, nýbrž neprokázání rozsahu a četnosti služeb poskytnutých žalobci společností PAVI s.r.o., přičemž v zásadě vyšel ze skutkového stavu tak, jak se jevil z provedené daňové kontroly, který jen později doplnil na návrh žalobce výsledkem svědka J. S. Se změnou právní kvalifikace důvodu pro nepřiznání nároku na odpočet daně seznámil žalobce v souladu s ust. § 115 daňového řádu v „Seznámení a výzvě“ ze dne 29. 8. 2019, k němuž žalobce podal vyjádření. Nicméně to následovalo až v odvolacím řízení, když předtím byl žalobce již v prvostupňovém řízení správcem daně několikrát vyzván k prokázání konkrétního předmětu a rozsahu plnění, kdy se žalobce k výzvě správce daně doručené mu 14. 3. 2016 nevyjádřil a k opakované výzvě doručené žalobci dne 11. 5. 2017 žalobce odkázal na Záznam o provedených pracích s tím, že tento záznam je archivován u společnosti PAVI s.r.o., a navrhl výslech svědků. V rámci současného šetření provedení rozsahu a četnosti prací u společnosti PAVI s.r.o. správce daně učinil dvě výzvy ke společnosti PAVI s.r.o. doručené jí dne 9. 9. 2016 a dne 31. 5. 2017 směřující k poskytnutí informací k předmětnému plnění, kdy v reakci na tyto informace byly ze strany PAVI s.r.o. poskytnuty vystavené faktury a Závěrečná zpráva o realizaci díla dle Smlouvy o dílo a dále smlouva uzavřená mezi PAVI s.r.o. a společností GREEN WAY FACILITY s.r.o. ze dne 1. 3. 2012 s celkovou cenou služeb v částce 4 640 000 Kč bez DPH. Ověřování rozsahu a četnosti služeb následně pokračovalo, výsledkem svědků pana N. - zaměstnance společnosti GREEN WAY FACILITY s.r.o. a v odvolacím řízení svědka J. S. jako jednatele společnosti PAVI a ASTON – služby v ekologii s.r.o.

130. Na základě uvedeného je předmětem přezkumu soudem pouze skutečnost, zda žalobce prokázal rozsah a četnost poskytnutých plnění od společnosti PAVI s.r.o. podle uzavřené Smlouvy o dílo a žalobcem předložených dokladů, ovšem za zcela jiné důkazní situace, kdy důkazní břemeno v tomto případě tíží žalobce.
131. Podle zákona o DPH, směrnice 2006/112 i dle stávající správní judikatury je k uplatnění nároku na odpočet DPH nutno splnit podmínky jak hmotněprávní tak formální povahy. Hmotněprávní podmínky jsou splněny, pokud je daňový subjekt, který je plátcem daně, přijal zboží nebo služby jemu poskytnuté rovněž osobou povinnou k dani a na výstupu je použil pro účely uskutečnění jeho zdanitelných plnění. Hmotněprávní podmínky nároku se prokazují zásadně daňovým dokladem Uvedení dodavatele na faktuře týkající se zboží nebo služeb, ve vztahu k nimž je uplatňován nárok na odpočet DPH, je tak formální podmínkou uplatnění tohoto nároku. Jestliže není pochyb o tom, že jsou splněny jak hmotněprávní, tak formální podmínky nároku na odpočet daně, nelze nárok na odpočet daně odeprít. Jinak tomu může být v případě, kdy formálně předložené doklady nejsou dostatečně průkazné, vyskytnou se okolnosti, které skutečnosti v dokladech uvedené zpochybňují, a není dostatečně prokázáno, že formální daňové doklady jsou podloženy reálným plněním, které je hmotněprávní podmínkou nároku. Správci daně tak někdy může, ale někdy nemusí postačovat jen vystavená faktura a další účetní doklady, ale zohledňuje i další poznatky a okolnosti, které plnění provázejí, a může tak vést dokazování potřebnému k posouzení nároku na odpočet daně. V uvedeném případě dochází k aplikaci rozložení důkazního břemene.
132. Správní soudy aplikaci důkazního břemene v daňovém řízení judikovaly již v řadě svých rozhodnutí. Judikovaly, že prokázání daňových tvrzení (zde nárok na odpočet DPH) je předně na daňovém subjektu. Plátce je povinen podat daňové přiznání a prokázat nárok na odpočet DPH příslušným daňovým dokladem. Tím je zahájeno řízení vyměřovací, v němž je správce daně je nejen oprávněn, ale i povinen dbát, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů (§ 92 odst. 2 daňového řádu). Správce daně je za tímto účelem oprávněn ověřovat přiznanou daňovou povinnost, její správnost a reálnou podloženost v rámci údajů uvedených v daňovém přiznání, za jejichž správnost ovšem v daňovém řízení nese odpovědnost daňový subjekt. Nicméně v případech, kdy u správce daně vzniknou pochybnosti o správnosti údajů uvedených v daňovém přiznání, je oprávněn i povinen ověřovat správnost přiznané daňové povinnosti a činí tak prostředky a postupy, které zákon stanoví, tj. zejména výzvami v rámci postupu k odstranění pochybností, místním šetřením či daňovou kontrolou.
133. Pokud u správce daně vzniknou pochybnosti o správnosti daňového přiznání, stihá jej zásadní povinnost vymezená v ust. § 92 odst. 5 daňového řádu prokázat existenci skutečností vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. I v tomto případě zůstává břemeno tvrzení, ležící na daňového subjektu stále zachováno, pouze v rozsahu skutečností, které vyvolávají pochybnosti správce daně o správnosti údajů daňového přiznání, se v mezidobí přenáší důkazní břemeno na správce daně. V tomto rozsahu je na správci daně, aby prokázal skutečnosti v této fázi řízení „vyvracející“ věrohodnost průkaznost a správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních

prostředků uplatněných daňovým subjektem. Správce daně nemá dle zákona povinnost vyvracet tvrzení žalobce „nadevší pochybnost“ neboť k takovému prokázání by mohlo dojít jen po zevrubném dokazování vlastní daňové povinnosti plátce správcem daně, což není možné a ani není smyslem a účelem daňového řízení. Ze strany správce daně tedy nemůže jít o důkaz daňové povinnosti plátce, břemeno tvrzení, ale též povinnost toto tvrzení doložit – břemeno důkazní leží stále na plátcí a nekončí předložením daňového přiznání, případně jiných listinných podkladů s tím, že nadále správnost těchto dokladů bude prokazovat jen správce daně.

134. V souzené věci hodnocení důkazních prostředků a závěr správních orgánů, že důkazy předložené žalobcem neprokázaly splnění hmotněprávních podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH u vykázaného plnění od společnosti PAVI s.r.o. má oporu v podkladech daňového řízení. Předně již v prvostupňovém řízení před správcem daně v rámci daňové kontroly a na základě výzev správce daně vyšlo najevo, že žalobcem předložená Závěrečná zpráva o realizaci díla ze dne 28. 5. 2013 dle Smlouvy o dílo ze dne 1. 3. 2012 včetně Zápisů o předání a převzetí díla (nebo jeho dokončené části) a Zápisu o předání pracoviště bez uvedení dat a jen s podpisy a razítky společností PAVI s.r.o. a GREEN WAY FACILITY s.r.o., zčásti s nevyjasněním záměny žalobce za zhotovitele a zejména s ohledem na zcela stručný a jen konstatační obsah těchto zápisů, neposkytuje jakoukoliv konkrétní výpověď o rozsahu a četnosti prací, které měly být provedeny a ani to, kdo vlastně tyto práce provedl. Žalobce ve své odpovědi k výzvě správce daně ze dne 14. 3. 2016 neuvedl žádné konkrétní skutečnosti jak k cenám služeb, tak ani ke konkrétním plněním a jejich rozsahu, uvedl, že poskytování služeb řídil pan N. (zaměstnanec společnosti GREEN WAY FACILITY, s.r.o.), a žalobce jen dohlížel, neměl k tomu žádné záznamy ani deník prací, zčásti žalobce také zajišťoval služby, neuvedl však kdy. Žalobce k prokázání rozsahu a četnosti služeb navrhl výsledky pana S. a pana N., který měl být koordinátorem nebo „řešitelem“ poskytovaných služeb. Ani svědeckou výpovědí pana N. ze dne 16. 8. 2017 nebylo prokázáno, jaké práce a v jakých termínech probíhaly v areálu, jehož se týkala Smlouva o dílo s PAVI, s.r.o., nadto z jeho výpovědi ani nevyplývalo, že by PAVI s.r.o. poskytovala žalobci sjednané služby, když pan N. vypověděl, že většinu prací zastával sám společně s najatými brigádníky, jejichž docházku ani nevedl. Z hlediska sjednaného předmětu smlouvy se vyjadřoval jedině k údržbě zeleně (sekání trávy, odvoz bioodpadu...), na otázky ohledně ostatního druhu údržby a mechanizace k ní nedokázal odpovědět, zmínil toliko kontrolu kanalizačního potrubí, kterou měla zajišťovat společnost ASTON. Uvedenými důkazními prostředky tedy nebylo prokázáno, v jakém rozsahu a v jaké četnosti bylo plnění dle Smlouvy o dílo uskutečněno nejen společností PAVI, s.r.o. ale případně ani společností GREEN WAY FACILITY, s.r.o. a ani jinou společností tak, aby bylo možno vzít za prokázané, že sjednaná cena v částce 5 000 000 Kč + DPH, případně dle smlouvy s GREEN WAY FACILITY s.r.o. v částce 4 640 000 Kč, pokud by tato společnost práce v uvedeném rozsahu pro žalobce uskutečnila, odpovídala rozsahu a četnosti provedených prací. Správce daně k rozsahu prací a jejich ceně provedl rozsáhlým šetření u osob, které v letech 2013-2015 (po ukončení spolupráce žalobce s PAVI, s.r.o.) následně prováděly práce, které byly vymezeny ve Smlouvě o dílo, z provedeného dokazování však vzešel závěr o nesrovnatelnosti prací a cen těchto prací z důvodu nezjistitelného rozsahu prací, překročení pracovní náplně a nezjistitelnosti, jaké práce jednotliví pracovníci zastávali (viz str. 43 -53 Zprávy o daňové kontrole).

135. Zjištěné skutečnosti nasvědčují zcela opodstatněným pochybnostem správce daně o tom, kdo a v jakém rozsahu a četnosti plnění dle Smlouvy o dílo s PAVI s r.o. uskutečnil, a zda práce odvedené na údržbě areálu v Plané nad Lužnicí odpovídaly sjednané ceně, tedy i tomu, zda je nárok na odpočet daně z tohoto plnění ve výši 625 000 Kč oprávněný. Žalobce proti těmto zjištěním v podané žalobě přímo ničeho nenamítal, avšak proti neuznání nároku na odpočet daně brojil procesními námitkami o absenci pokračování klíčového svědka pana J. S. jako jednatele společnosti PAVI s.r.o., jehož výslech považoval za významný z hlediska změny důvodu neuznání nároku na odpočet daně až v odvolacím řízení. Tyto procesní námitky tak míří do věcného závěru, vyvozeného právě z dokazování, jež soud rozebral výše právě proto, aby se mohl s námitkou nekomplexního dokazování (bez pokračování ve výslechu jmenovaného svědka) vypořádat.
136. Dle náhledu soudu „všespásným“ důkazním prostředkem k rozklíčování faktického naplnění jednotlivých pracovních položek dle předmětu smlouvy, který by prokázal poskytování služeb a jejich cenu tak, jak bylo fakturováno v daňových dokladech, nemohl v jak věcném tak i časovém rozsahu období březen 2012 – květen 2013, přinést výslech J. S. – jednatele PAVI s.r.o., nebo dle zmínění svědka N. působení J. S. ve společnosti „ASTON“, která se však ve smluvních jednáních nevyskytuje a byla nadto zmíněna jen u části environmentálních služeb. Výslech svědka je jistě bezprostředním důkazem o skutkovém stavu, který je zapotřebí pro zjištění rozhodných skutečností, zde pro stanovení správné výše daně, avšak jeho význam závisí na tom, zda může zásadně osvědčit zjišťovaný stav či jej doplnit nebo upřesnit. Svědecká výpověď je významná tam, kde tato výpověď může přispět ke zjištění stavu věci tak, že vnese novou skutečnost či objasnění do skutkového stavu věci a tím na jeho náležité zjištění může mít vliv (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu např. č. j. 8 Afs 81/2007 – 42). V daňovém řízení, kde nárok na odpočet závisí na průkazných a věrohodných daňových dokladech svědčících o parametrech plnění a cenách plnění, z nichž se odvíjí určitá hodnota a tím i výše nároku na odpočet daně, pak svědecká výpověď při znevěrohodnění těchto obligatorních daňových dokladů *při takovém rozsahu plnění a nedostatečnosti ostatních provedených důkazů*, jako tomu bylo v této věci, nemohla mít výpověď J. S. sílu vyvrátit pochybnosti správce daně a nahradit obligatorní náležitosti daňových dokladů tak, aby přesvědčivě potvrdila výši nároku na odpočet daně. Na uvedeném nemůže nic změnit skutečnost, že ke změně důvodu neuznání nároku na odpočet daně došlo až žalovaným v odvolacím řízení, neboť na základě vyhodnocení zásadního skutkového stavu ohledně neprůkaznosti rozsahu a četnosti plnění již správcem daně, se žalobce mohl a měl, v rámci svého důkazního břemene, vyjadřovat již v řízení před správcem daně a ostatně i po „Seznámení a výzva“ ze dne 29. 8. 2019 až do vydání napadeného rozhodnutí.
137. Na základě uvedeného tak nebyly vyvráceny pochybnosti správce daně a tyto pochybnosti nebyly ani v odvolacím řízení vyvráceny výpovědí svědka J. S., soud má proto závěr žalovaného, že v případě facility služeb nebyl prokázán rozsah a četnost plnění, který by přesvědčivě prokazoval opodstatněnost ceny plnění dle Smlouvy o dílo s PAVI s.r.o., případně dle jiné smlouvy, pokud by byl zřejmý i jiný realizátor díla a plátce daně.
138. Z uvedených důvodů soud nepřisvědčil námitkám žalobce, že tím, že nebylo pokračováno ve výslechu svědka J. S., došlo k vadě, která měla vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí ve věcném závěru o neoprávněnosti nároku na odpočet daně u poskytování facility služeb.

139. C) Posouzení procesních námitek

140. Až na základě všech shora uvedených skutečností bylo možné přezkoumat, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami procesu, a to takovými, které by měly vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí v jeho závěru o obou důvodech neuznání nároku na odpočet daně.

141. Nejvyšší správní soud se významem porušení procesních pravidel zabýval např. v rozsudcích č. j. 2 Afs 125/2006-126 a č. j. 2 Afs 93/2006, kdy rozlišil, zda k porušení procesu dochází v zanedbatelné míře nebo v intenzitě, zpochybňující zákonnost posuzovaného rozhodnutí správního orgánu. Uvedl, že: *„je tak třeba vyslovení nezákonnosti správního rozhodnutí chápat i jako deklaraci toho, že míra pochybení správního orgánu překročila mez, již je vzhledem k celkové komplikovanosti řízení a s přihlédnutím k povaze rozhodované věci možno považovat za v konečném důsledku neohrožující právem chráněné zájmy účastníků, přičemž k překročení této meze může dojít jak jediným pochybením dostatečně závažného rázu, tak také větším počtem relativně samostatných pochybení, jež by snad byla vnímána jako marginální sama o sobě, ve svém úhrnu však dosahují zmíněné zásadní intenzity. Pouze takový přístup totiž koresponduje se zásadou materiálně a nikoliv pouze formálně chápaného právního státu, s níž se Nejvyšší správní soud identifikuje (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 5. 2004, č. j. 6 A 100/2002 - 74)“* a dále *„Naopak, vadou, která nemohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, je taková vada, která se týká okolností pro výsledek řízení bezvýznamných. V posuzovaném případě porušení procesních předpisů v řízení před správním orgánem, jež spočívalo v chybném postupu při seznámení daňového subjektu s důkazními prostředky, nezkrátilo stěžovatele na možnosti uplatňovat jednotlivá procesní práva a konat procesní úkony, jež by byly způsobilé přivodit pro stěžovatele takové rozhodnutí, které by osvědčilo, že doklady, na základě kterých stěžovatel uplatňoval nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, byly vystaveny plátcem daně. Nejvyšší správní soud neshledal v posuzované věci zmíněné porušení natolik závažným a pro výsledek řízení relevantním, aby samo o sobě, bez přistoupením dalších okolností, založilo nezákonnost rozhodnutí správce daně. Jestliže jiná pochybení než shora uvedené se v řízení před správcem daně první instance ani před žalovaným nevyskytla a jestliže důkazní prostředky, s nimiž žalovaný naložil procesně nesprávným způsobem, byly pro posuzovanou věc bezvýznamné, anebo se jednalo o protokol, s jehož obsahem byl již stěžovatel seznámen, jelikož byl přítomen ústního jednání, nebylo důvodu rozhodnutí žalovaného v rámci soudního přezkumu zrušit. Procesní pravidla neexistují samoúčelně – jejich cílem je poskytování ochrany hmotně právním vztahům. Lze proto výjimečně připustit, jako je tomu v případě stěžovatele, že i když došlo k porušení procesních předpisů, jež by abstraktně vzato mohlo ovlivnit zákonnost rozhodnutí, lze napadené rozhodnutí správního orgánu nezrušit, jedná-li se o pochybení v celkovém kontextu daného řízení zjevně nevýznamné a je-li na jisto postaveno, že toto pochybení nemohlo žádným myslitelným způsobem zapříčinit jiný výsledek řízení, než jaký by nastal, pokud by k onomu pochybení nedošlo“*.

142. Uvedený judikatorní náhled je přílehlavý dané věci. Městský soud shledal, že v žalobě vytýkané vady řízení před správcem daně i v odvolacím řízení ve vztahu k celé komplikovanosti řízení a s přihlédnutím k výsledkům zevrubnému zjišťování skutkového stavu věci a právního rámce, který byl aplikován, nejsou způsobilé ovlivnit věcné závěry správce daně i tím ani zákonnost napadeného rozhodnutí. Je tomu tak proto, že žalobce nemohl být postupem správních orgánů obou stupňů zkrácen na svých právech vyjádřit se ke všem skutečnostem, zjištěním a důkazům správce daně i žalovaného v odvolacím řízení.

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

Jak vyplývá ze správního spisu, žalobce měl dostatek prostoru v prvostupňovém řízení reagovat na výzvy správce daně a dokládat skutečnosti rozhodné pro svá daňová tvrzení, vyjadřovat se k VKZ. Byl seznámen se Zprávou o daňové kontrole, jeho zástupce se účastnil projednání Zprávy o daňové kontrole, přičemž v těchto podkladech je dokumentován zásadní, podrobný a klíčový skutkový stav věci nejen k okolnostem reklamního plnění, ale i k plnění ohledně facility služeb. Tento skutkový stav pak byl doplněn v odvolacím řízení výsledkem řady svědků, obsah jejichž výpovědi žalovaný shrnul v „Seznámení a výzva“ ze dne 29. 8. 2019, s nímž byl žalobce rovněž seznámen dne 9. 9. 2019 a svou reakci na seznámení ze dne 9. 9. 2019 koncipoval toliko jako nesouhlas s tímto postupem, s poukazem na ještě probíhající dokazování v rámci odvolacího řízení, konkrétně na plánovaný výslech svědka J. S. dne 20. 9. 2019. Napadené rozhodnutí bylo vydáno dne 8. 10. 2019.

143. Uvedený rámec prostoru poskytnutého žalobci k prokazování jeho nároku a uplatnění práv v řízení postačuje k úsudku, že postupy správce daně a žalovaného nezavdaly důvod k tomu, aby byly posouzeny s důsledkem nezákonnosti napadeného rozhodnutí.
144. Předně ve vztahu k námitkám vad prvostupňového řízení soud nemůže přisvědčit námitce žalobce, že by postup správce daně po seznámení žalobce s VKZ činil úkony v rozporu se zásadami daňového řízení. Správce daně zřehlednil a rozpracoval údaje týkající se navyšování ceny reklamního plnění, a to k indiciím sděleným žalobci již ve VKZ, s nimiž se žalobce také mohl seznámit při nahlížení do spisu dne 18. 4. 2018 a dále i při daňové kontrole a mohl na ně v průběhu řízení reagovat. Takový postup není vadou řízení a nemá potenciál znehodnotit výsledky daňové kontroly a dalšího dokazování. V uvedeném žalovaném v napadeném rozhodnutí příležitostně odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu k prostoru pro dokazování po vystavení VKZ.
145. Zásadnější vady s vlivem na zákonnost rozhodnutí s ohledem na vývoj řízení v jeho odvolací fázi soud nespátřuje ani ve způsobu nařizování výsledku svědků v období letních měsíců r. 2019. Výsledky svědků se konaly v důsledku doplnění řízení požadovaného žalovaným v požadavku ze dne 21. 5. 2019, a to k doplnění stávajících skutkových zjištění v rámci právního rámce posuzování. Jak ze žaloby i spisu vyplývá, žalobce byl v době výsledků zastoupen zmocněncem a přítomnost daňového subjektu při výslechu svědka prostřednictvím zástupce umožňuje institut zastoupení dle ust. § 27 či § 25 daňového řádu. Výslech svědka za přítomnosti zástupce aprobejuje i judikatura Nejvyššího správního soudu, na kterou ostatně žalovaný v napadeném rozhodnutí na str. 6 odkázal. Pokud žalobce i nad rámec přiznání toho, že jeho zástupce byl obeznámen s podstatnou množinou okolností daňového řízení, považuje za zásadní, že nebyl přítomen nařízeným výslechům, ačkoliv u všech byl přítomen jeho zástupce, pak se z podané žaloby nepodává, jaké znalosti v širší míře a do takových detailů, jaké měl žalobce, bylo třeba konfrontovat se svědky ve vztahu k předmětu řízení, když takové případné poznatky, které by nebyly dohledatelné z proběhlého dokazování, neuplatnil v daňovém řízení a jako nezbytné je neuvádí ani v podané žalobě. Pouhý předpoklad o původních úmyslech pracovníků správce daně nařídít určité výsledky na jiném místě a v jiném čase a který se nerealizoval, nelze vnímat jako vadu řízení. Námitka nepřiměřenosti koncentrace výsledků svědků v krátkém časovém horizontu po namítaném dlouhodobém horizontu vývoje řízení nemá důsledky zkrácení práv žalobce, jestliže šlo o doplnění dokazování na jeho návrh a současně snahu žalovaného toto doplnění realizovat.

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

146. Jak bylo již výše naznačeno v rámci věcných námitek u facility služeb, není vadou řízení, která by měla vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí ani nedokončení výslechu svědka J. S. dne 20. 9. 2019. Nejprve je třeba předeslat, že pan J. S. jako svědek vypovídal již 25. 7. 2019 a při tomto výslechu mu byly ze strany žalobce již kladeny otázky. Jak vyplývá z druhé svědecké výpovědi ze dne 20. 9. 2019 výslech probíhal téměř 7 hodin, přičemž jak lze zjistit z protokolu, v počáteční fázi výslechového času, od 10.30. hod. byly jeho otázky zaměřeny k osobě správce daně a jeho úřední činnosti, poté, zřejmě od 11.45 hod. zástupce žalobce pokládal otázky ke skutečnostem souvisejícím s reklamním plněním a výslech byl ukončen v 19.00 hod, aniž by se žalobce v průběhu této doby zaměřil na pokládání otázek právě k plnění facility služeb, ačkoliv byly předmětem změny právního názoru. Až po ukončení jednání navrhl, aby svědecká výpověď k této části plnění pokračovala, s návrhem termínu 11. 10. 2019.
147. Na základě uvedeného nelze popřít skutečnost, že výslech k otázce facility plnění nepokračoval, patrně z toho důvodu, že tento výslech nemohl být vzhledem k výsledkům daňové kontroly, původnímu výslechu téhož svědka J. S. a naprosto chybějícím podkladům k rozsahu a četnosti služeb fatální a nezbytný jako náhrada či důkazní protiváha neprokázaných tvrzení a současně i z časových důvodů a hospodárnosti řízení, kdy dokončení výslechu v uvedeném směru již proto nebylo zásadní. Ačkoliv z důvodu déletrvajícího prověřování daňové povinnosti nelze rezignovat na náležité zjištění skutkového stavu věci, v tomto případě s přihlédnutím k určité vleklé věcné a časové součinnosti žalobce, nelze správci daně za daného stavu řízení vytknout snahu již ukončit ověřování daňové povinnosti žalobce. Výsledky řízení již nemohly být zvráceny další výpovědí svědka J. S., který ostatně ani při výslechu dne 25. 7. 2019 konkrétně nevypovídal, uváděl toliko povědomost o cenách jako osoba dlouhodobě se pohybující v oblasti fotbalových klubů, a vyslovoval domněnky o způsobech reklamy. Lze tedy přitakat žalovanému v jeho hodnocení, že žalobce již při první výpovědi svědka J. S. mohl, při znalosti VKZ a výsledků Zprávy o daňové kontrole klást svědkovi konkrétní otázky v míře detailů a znalostí, které zná jen žalobce a považuje je pro věc za zásadní.
148. Z uvedených důvodů nelze vejít ani na námítky žalobce ohledně nevypořádání námítky podjatosti dle ust. § 77 odst. 2 a 4 daňového řádu. Námitka podjatosti byla v řízení vznesena ve vztahu k nenařízení výslechu svědků, v žalobě pak pro způsob stanovení termínu výslechů svědků, tedy nikoliv pro relevantní důvody možné zaujatosti dle § 77 odst. 1 daňového řádu a byla vypořádána v napadeném rozhodnutí.
149. Zásadní vadou odvolacího řízení, která by měla vliv na nezákonnost napadeného rozhodnutí, není ani postup žalovaného dle § 115 daňového řádu, kdy žalobci bylo zasláno „Seznámení a výzva“ ze dne 29. 8. 2019, a to před výslechem J. S. uskutečněným dne 20. 9. 2019.
150. Již judikatura Nejvyššího správního soudu v rozsudku č. j. 4 Afs 34/2003-74 k ust. § 115 daňového řádu stvrzuje, že: *„Dospěje-li odvolací orgán po doplnění dokazování k jinému právnímu posouzení, než ze kterého vyšel správce daně, seznámí s takovým posouzením řádně a včas daňový subjekt. Ten poté může ještě v průběhu odvolacího řízení doplňovat a pozměňovat údaje odvolání, formulovat nové námítky, případně doplnit, předložit nebo navrhnout další důkazní prostředky, jež by novou právní kvalifikaci případně vyloučily. Nerespektuje-li odvolací orgán takový postup, porušuje zásadu dvojinstančnosti.“* A dále dle rozsudku č. j. 5 Afs

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

68/2009-113 "Změnil-li žalovaný (odvolací orgán) právní kvalifikaci a postavil své závěry o neuznání nároku na odpočet na zcela jiných důvodech, bylo jeho povinností stěžovatele v průběhu odvolacího řízení seznámit s novými skutečnostmi, které zjišťoval, a umožnit mu vyjádřit se k nim, popř. navrhnout důkazy k nově zjištěným skutečnostem se vztahující. Nepostupoval-li tak, porušil čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, garantující právo účastníka řízení být přítomen projednávání věci a vyjadřovat se k prováděným důkazům".

151. Také platí, že v daňovém řízení se neuplatní zásada koncentrace, nýbrž apelace a jednotnosti řízení a odvolací orgán tak může doplnit v podstatě jakékoliv důkazy, pokud uzná za vhodné, a pokud tak učiní v zákonných mezích.
152. Žalovaný v zákonných mezích postupoval. Postupoval v souladu s ust. dle § 115 odst. 1 daňového řádu v tom, že po změně právního náhledu na důvod neuznání nároku na odpočet DPH u facility služeb seznámil žalobce v přípisu označeném „Seznámení a výzva“ ze dne 29. 8. 2019 a doručeném žalobci dne 9. 9. 2019 se změnou právního názoru a vyzval jej k vyjádření do 15 dnů od doručení seznámení. V uvedeném soud nespatřuje porušení citovaného zákonného ustanovení ani práva žalobce na spravedlivý proces. V „Seznámení a výzvě“ byl žalobce seznámen i s doplněním dokazování v odvolacím řízení, tj. s výsledky svědků, včetně prvního výsledku J. S. ze dne 25. 7. 2019, při nichž již zástupce žalobce kladl svědkům otázky. V tomto ohledu tedy žalovaný dostal zákonnému postupu a zásadě neporušení dvojinstančnosti řízení dle citované judikatury. Je však pravdou, že „Seznámení a výzva“ neobsahovaly a ani nemohly obsahovat hodnocení svědecké výpovědi svědka J. S. ze dne 20. 9. 2019, která teprve časově následovala. Uvedené však nemohlo znamenat zásadní dopad do práva žalobce, je-li účelem postupu dle § 115 seznámit daňový subjekt s novými skutečnostmi a důkazy tak, aby on na ně mohl reagovat, a když jeho práva v řízení seznámit se s nimi byla zachována. Žalobce tento prostor i po „Seznámení a výzvě“ měl, neboť se účastnil výsledku pana S. dne 20. 9. 2019, a proto zaslání dalšího „Seznámení a výzvy“ jen k tomuto úkonu následně po datu 20. 9. 2019 by jen v souladu s tím, jak byly výše posouzeny dosavadní nepřínosné výpovědi žalobce, mající nepřínosný obsah, nemohlo nové „Seznámení a výzva“ nikterak zapříčinit porušení práv žalobce a porušení zásady dvojinstančnosti řízení. To stejné platí k výtkám neprodloužení lhůty k vyjádření, neboť lhůta 15 dnů byla vzhledem k povaze obsahu „Seznámení a výzvy“ ve vztahu k VKZ, Zprávě o daňové kontrole a výsledku svědků, jejichž obsah byl žalobci znám a žalovaný ve vyjádření k žalobě výkladem i s odkazem na ust. § 115 odst. 4 daňového řádu a rozsudky krajských soudů připomněl, že lhůtu stanovenou k vyjádření daňového subjektu k seznámení nelze prodloužit. I když tedy žalovaný v případě výsledku svědka J. S. nepostupoval striktně a teoreticky dle zákona tak, že by vystavil nové „Seznámení a výzva“, jde toliko o formální vadu, která nemá vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Ostatně žalobce ani neuvádí, z jaké relevantní skutečnosti, vycházející z druhého výsledku J. S., lze dovozovat nekomplexní věcné hodnocení provedených důkazů v odvolacím řízení, jinak zřejmých ze „Seznámení a výzvy“ a v čem se projevuje jím tvrzený silný zásah do jeho práv.
153. Městský soud za důvod ke zrušení napadeného rozhodnutí nepovažuje ani námitku, že žalovaný rezignoval na vlastní hodnocení věci z pozice odvolacího orgánu a převzal doslovný obsah výsledků dokazování v odvolacím řízení provedeném správcem daně.

154. Kromě toho, že správními soudy je ustáleně judikováno, že není vadou řízení, situace, jestliže odvolací správní orgán při ztotožnění se s hodnocením důkazů a závěrů prvostupňového správního orgánu převezme jeho argumentaci. Pokud žalovaný v dané věci převzal od správce daně písemnost z doplněného dokazování, což žalobce dokumentoval v žalobě na některých částech textu, šlo o shrnutí tvrzení svědků a hodnocení jejich výpovědi, které je souladné s jejich obsahem, proto soud nevidí důvod, aby toto nemohlo být převzato do rozhodnutí žalovaného, má-li toto hodnocení skutkový podklad. Žalovanému nelze vytkat absenci vlastního skutkového hodnocení věci již s přihlédnutím k tomu, že sám zevrubně posuzoval výsledky kontrolních zjištění, a změnil právní úvahy správce daně ohledně části plnění a vyplnil mezery v dokazování požadavkem na doplnění dokazování výsledkem svědků. Takový vývoj skutkových a právních úvah nelze považovat za neobjektivitu a absenci jeho právního úsudku. Ani v uvedeném tedy žalobní námitka nebyla důvodná.
155. Soud konečně považuje za potřebné reagovat na repliku žalobce v té její části, kde žalobce doplňuje tvrzení žaloby o uplatnění principu legitimního očekávání a o institut pověření správce daně v odvolacím řízení s tím, že v případě doplnění dokazování se má jednat o úřední osobu rozdílnou od té, která vedla kontrolu u správce daně. V ostatním žalobce obdobně jako v daňovém řízení a v podané žalobě akcentuje nesouhlas s hodnocením objektivních okolností jako algoritmu podvodného jednání s důrazem na rozdílnost cen reklamního plnění.
156. Předně uplatnění principu legitimního očekávání, které žalobce váže k rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích v obdobné věci stejného řetězce dodavatelů, není případné ve vztahu k žalobci. Platí a tímto rozsudkem je uvedená zásada dodržena v tom, že městský soud dospěl ke shodnému závěru o existenci podvodu na DPH. Žalobce však nemůže mít legitimní očekávání v otázce vědomostního testu, který se váže ke konečnému subjektu na konci obchodního řetězce, neboť jde o jiné subjekty, jiné skutkové okolnosti, totiž jiné smlouvy, jiné ceny reklamních plnění a dopady do podnikatelské sféry těchto subjektů, včetně jiného chování v rámci přijetí rozumných opatření. Kromě toho se městský soud odchýlil od závěrů krajského soudu v tom, že se nesoustředil toliko na jednotlivé objektivní okolnosti a přijatá opatření, ale posuzoval je i v jejich souhrnu.
157. Námitka pověření stejných úředních osob doplněním dokazování v odvolacím řízení je novým tvrzením nad rámec zákonné lhůty k podání žaloby, nicméně pokud se má vztahovat k námitce porušení dvojinstančnosti řízení v souvislosti s tvrzenou vadou k postupu dle ust. § 115 daňového řádu, pak, jak bylo výše vyloženo, nemůže obstát. Podle § 115 odst. 1 daňového řádu v rámci odvolacího řízení může odvolací orgán provádět dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí nebo k odstranění vad řízení, anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně, *který napadené rozhodnutí vydal*, se stanovením přiměřené lhůty. V souzené věci žalovaný uložil doplnění dokazování správci daně, který napadené rozhodnutí vydal, a bylo nejen souladné se zákonem, ale i věcně a časově hospodárné, pokud doplnění dokazování provedly osoby, které věc zpracovávaly. Hodnocení výsledku dokazování pak v souhrnu s ostatními důkazy bylo na žalovaném.

### VIII. Závěr a náklady řízení

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

158. Na základě všech shora uvedených skutečností Městský soud v Praze neshledal žalobní námitky důvodnými a dospěl k závěru, že správní orgány obou stupňů nepochybily ve skutkovém a právním posouzení věci, shromáždily dostatečné podklady ke svým závěrům, podrobně s nimi pracovaly, několikrát v úředních postupech daňového řízení s nimi seznámily žalobce a svá zjištění skutkově i po právní stránce náležitě zhodnotily. Soud proto podanou žalobu podle § 78 odst. 8 s.ř.s. jako nedůvodnou zamítl.
159. Výrok o nákladech řízení je dán ust. § 60 odst. 1 s.ř.s. Žalobce neměl ve věci úspěch, soud mu proto nepřiznal náklady řízení a žalovanému žádné náklady nad rámec jeho běžné činnosti nevznikly.

#### **Poučení:**

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud. Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s.ř.s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie. Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz).

Praha 13. ledna 2022

JUDr. Naděžda Řeháková v. r.  
předsedkyně senátu

# USNESENÍ

Městský soud v Praze rozhodl předsedkyní senátu JUDr. Naděždou Řehákovou ve věci

žalobce: J. N., DIČ X  
sídlem X  
zastoupen BDO Czech Republic s.r.o., IČO 26402220  
sídlem Nádražní 344/23, 150 00 Praha 5

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

ve věci žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 10. 2019, č. j. 41797/19/5300-22444-711,  
o opravě písemného vyhotovení rozsudku

## t a k t o :

Písemné vyhotovení rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 13.1.2023, č.j. 9Af 52/2019-104, kterým byla zamítnuta žaloba proti rozhodnutí žalovaného uvedenému v záhlaví tohoto usnesení, **se o p r a v u j e** tak, že:

v závěru rozsudku v levém dolním rohu se na místo zde nesprávně uvedeného data vydání rozsudku „dne 13. ledna 2022“ uvádí správné datum vydání rozsudku „dne 13. ledna 2023“.

## O d ů v o d n ě n í

Městský soud v Praze v rámci porozsudkové agendy zjistil, že v soudním spise je založeno písemné vyhotovení rozsudku v této věci s chybou v uvedení data vydání rozsudku. Skutečnost, že došlo k chybě v psaní, je zřejmá ze soudního spisu vedeného v dané věci, zejména z ústního jednání, při kterém byl rozsudek vyhlášen, neboť k ústnímu jednání a vyhlášení rozsudku došlo dne 13.1.2023. Uvedené datum nese i protokol o hlasování založený ve spise.

Z uvedeného důvodu proto předsedkyně senátu provedla opravu zkráceného znění rozsudku podle § 54 odst. 4 soudního řádu správního.

**P o u č e n í : Proti tomuto usnesení není přípustná kasační stížnost.**  
( § 102 a násl. s.ř.s. )

V Praze dne 23. března 2023

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

JUDr. Naděžda Řeháková v. r.  
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.