



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Milana Procházky a soudců Mgr. Ing. Veroniky Baroňové a JUDr. Ing. Venduly Sochorové ve věci

žalobkyně: **LEDOPA s. r. o.**, IČO 27749266  
sídlem Makovského 1598/28, 591 01 Žďár nad Sázavou  
zastoupená JUDr. Milanem Jelínkem, advokátem  
sídlem Sokolovská 49/5, 186 00 Praha 8

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 8. 2016, č. j. 37491/16/5300-22441-711309

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobkyně se včas podanou žalobou domáhala zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí žalovaného, kterým byla zamítnuta odvolání a potvrzena rozhodnutí Specializovaného finančního úřadu (dále též „správní orgán I. stupně“ či „prvostupňový správce daně“):

- dodatečný platební výměr ze dne 13. 4. 2016, č. j. 97257/16/4230-22792-710129, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce května roku 2011 ve výši 85 000 Kč, a současně bylo rozhodnuto o zákonné povinnosti uhradit penále z doměřené daně ve výši 17 000 Kč;
  - dodatečný platební výměr ze dne 13. 4. 2016, č. j. 97424/16/4230-22792-710129, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce srpna roku 2011 ve výši 186 600 Kč, a současně bylo rozhodnuto o zákonné povinnosti uhradit penále z doměřené daně ve výši 37 320 Kč;
  - dodatečný platební výměr ze dne 13. 4. 2016, č. j. 97453/16/4230-22792-710129, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce září roku 2011 ve výši 161 100 Kč, a současně bylo rozhodnuto o zákonné povinnosti uhradit penále z doměřené daně ve výši 32 220 Kč;
  - dodatečný platební výměr ze dne 15. 4. 2016, č. j. 97492/16/4230-22792-710129, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce října roku 2011 ve výši 590 700 Kč, a současně bylo rozhodnuto o zákonné povinnosti uhradit penále z doměřené daně ve výši 118 140 Kč;
  - dodatečný platební výměr ze dne 15. 4. 2016, č. j. 97530/16/4230-22792-710129, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce listopadu roku 2011 ve výši 683 490 Kč, a současně bylo rozhodnuto o zákonné povinnosti uhradit penále z doměřené daně ve výši 136 698 Kč;
  - dodatečný platební výměr ze dne 13. 4. 2016, č. j. 97542/16/4230-22792-710129, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce prosince roku 2011 ve výši 490 520 Kč, a současně bylo rozhodnuto o zákonné povinnosti uhradit penále z doměřené daně ve výši 98 104 Kč.
2. Tyto dodatečné platební výměry byly odůvodněny zprávou o daňové kontrole ze dne 13. 4. 2016, č. j. 93504/16/4230-22792-707674. Prvostupňový správce daně v rámci daňové kontroly dospěl k závěru, že nárok na odpočet daně z přidané hodnoty (dále také „DPH“) nebyl oprávněný dle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“), a také dle české i evropské judikatury, neboť žalobkyně při nákupu reklamních služeb měla a mohla vědět, že pořizuje plnění, které je zasaženo podvodem na dani z přidané hodnoty. Identifikovaný obchodní řetězec fakticky začínal prvním článkem - agenturou I. H., DIČ: CZ6855221890 a pokračoval společností REKLAMAART s.r.o. → společností Vendia s.r.o. (dodávající společnosti PL Trading Corporation s.r.o.) → společností ZANEA s.r.o., CENTINDER s.r.o. nebo PL Trading Corporation s.r.o. → společností MARTIOFF CZ, spol. s r.o., konečným článkem byla žalobkyně. Žalovaný v rámci odvolacího řízení dospěl ke shodným právním závěrům jako prvostupňový správce daně a odvolání žalobkyně jako nedůvodná zamítl.
3. Meritem sporu v dané věci je posouzení, zda žalobkyně byla (vědomě) účastna podvodu na DPH.

## II. Obsah žaloby

4. Žalobkyně zejména namítala nesprávně zjištěný skutkový stav. Uvedla, že vydání napadeného rozhodnutí nepředcházelo úplné zjištění skutkového stavu dokazováním, jak předpokládá ust. § 92 odst. 4 daňového řádu. Žalobou napadené rozhodnutí není založeno

na řádně provedených a zhodnocených důkazech, nýbrž toliko na domněnkách, zprostředkovaných informacích a na úsudku, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno.

5. Závěr týkající se účelového zapojení společnosti REKLAMAART s.r.o. žalovaný důkazně nijak nepodložil, neboť se o výslech jednatele této společnosti ani nepokusil. Správce daně je povinen zjistit rozhodné skutečnosti co nejúplněji. Svá rozhodnutí není oprávněn zakládat na domněnkách či pochybnostech. Důkazní břemeno ohledně skutečností, které se týkají role společnosti REKLAMAART, s.r.o. není na straně žalobkyně, nýbrž na straně správce daně. Nejedná se totiž o skutečnosti, které žalobkyně tvrdila či byla povinna tvrdit. Naopak, o činnosti této společnosti žalobkyni nemůže být nic známo, neboť s ní nikdy nebyla v právních vztazích. K úplnému zjištění skutkového stavu ve smyslu ust. § 92 odst. 2 daňového řádu bylo povinností správce daně alespoň se pokusit o zjištění rozhodných skutečností výslechem jednatele společnosti REKLAMAART, s.r.o., zejména tedy zkoumat, co uvedená společnost v dané věci vykonala. Obdobným způsobem správce daně (a posléze i žalovaný) (ne)přistoupili k výslechu dalších osob. Přestože žalobkyně navrhovala výslech svědků, členů statutárních orgánů společností, o kterých správce daně tvrdil, že jsou součástí řetězce, správce daně těmito důkazním návrhům nevyhověl. Postupoval tak navzdory skutečnosti, že z informací od těchto osob (zejm. P. P.) vycházel a zjevně je tedy pokládal za relevantní. Výslech svědka M. P. pak nebyl dle žalovaného proveden proto, že „ani výslech tohoto svědka nemohl zvrátit fakt, že v daném řetězci je společnost VENDIA nekontaktní, minimální daňovou povinnost za zdaňovací období duben, červen, srpen a září roku 2011 neuhradila, za zdaňovací období červenec 2011 daňové přiznání nepodala a za zdaňovací období říjen až prosinec podala daňové přiznání s nulovou daňovou povinností“. Toto zdůvodnění je zcela absurdní; žalobkyně je přesvědčena o tom, že pokud by se podařilo provést výslech jednatele společnosti, nelze hovořit o tom, že by se jednalo o nekontaktní společnost. Naopak, bylo by možno zjistit, jakou roli uvedená společnost v souvislosti se službami poskytnutými žalobkyni plnila a zda se skutečně jednalo o řetězec zatížený podvodem na dani z přidané hodnoty, o jehož existenci mohla žalobkyně vědět.
6. Ani závěr o nepřiměřenosti ceny zaplacené žalobkyní za dodanou reklamu není důkazně podložen. Žalobkyni je kladeno k tíži, že „pokud by se ... věnovala byt' laickému průzkumu trhu, mohla dojít k závěru, že nakoupené reklamní služby neodpovídají běžným podmínkám na trhu s reklamními službami.“ Ani žalovaný ovšem žádný, byt' laický průzkum trhu, neprovedl. O tom, že zaplacená cena je nepřiměřeně vysoká, nelze usuzovat pouze na základě toho, že výrazně převyšuje cenu reklamního prostoru. Reklamní prostor však představuje jen část toho, co žalobkyně obdržela (někdo musí vybrat vhodnou příležitost na základě toho, že cíleně sleduje, jaké akce se k prezentaci nabízí, musí z celé řady v úvahu připadajících akcí vybrat ty, kde reklama bude efektivní apod.).
7. Nesprávný je i závěr, že si žalobkyně neprověřila své obchodní partnery. Ve vztahu ke společnosti MARTIOFF CZ, spol. s r.o. žalovaný neuvádí žádné skutečnosti, které by nasvědčovaly tomu, že tato společnost neplní své povinnosti vůči státnímu rozpočtu. Nemístná je výtká, že uvedená společnost nemá žádné skladovací prostory ani jiné materiální zázemí (s. 11 napadeného rozhodnutí). Žalobkyni není zřejmé, k čemu by jeho dodavatel potřeboval skladovací prostory, a proč by žalobkyně měla po existenci

skladovacích prostor pátrat. Citovaná část odůvodnění nasvědčuje tomu, že žalovaný mechanicky přebírá části odůvodnění ze svých jiných rozhodnutí, aniž by se zabýval tím, zda se jedná o okolnosti, jež jsou relevantní v projednávané věci.

8. Podezřelá okolnost je žalovaným spatřována v podobě smluv, které žalobkyně se svým dodavatelem uzavřela. Žalovaný konkrétně uvádí, že „*odvolatel předložil pouze smlouvy, které navíc neobsahují žádné ujednání ve smyslu odpovědnosti dodavatele za reklamní kampaň či jakékoli jiné ujednání ve smyslu minimalizace rizik odvolatele.*“ Toto tvrzení žalovaného je zcela obecné a o ničem nevypovídá. Předně není jasné, jaká rizika by měla žalobkyně minimalizovat. Uplatňování nároků z odpovědnosti za vady plnění je u reklamních služeb prakticky neuskutečnitelné. Žalobkyně své ekonomické zájmy ochránila tím, že uzavírala ad hoc smlouvy na každý jednotlivý případ, a nikoli dlouhodobější rámcovou smlouvu. Ochrana spočívala v tom, že další služby nemusela objednat, pakliže by nebyla spokojena s jejich kvalitou.
9. O personálním propojení žalobkyně s ostatními společnostmi tvořící součást řetězce žalovaný usuzuje též na základě toho, že žalobkyni i společnost MARTIOFF CZ, spol. s r.o. zastupovala Ing. M. T. Tvrdí přitom, že „tato skutečnost svědčí o personální propojenosti a společně s ostatními dokresluje, že si odvolatel měl a mohl být vědom účasti na obchodních transakcích zatížených daňovým podvodem.“ Tento úsudek je zcela nekorektní, neboť Ing. T. zastupovala spol. MARTIOFF CZ, spol. s r.o. při jediném jednání se správcem daně, které navíc proběhlo až po uskutečnění předmětných transakcí.
10. Tím, že správní orgány odepřely provést důkazy navržené žalobkyní, znemožnily jí fakticky unést důkazní břemeno. Žalobkyni není zřejmé, jaké jiné důkazní prostředky než výslechy svědků, kteří byli oprávněni jednat za jednotlivé společnosti, jež měly tvořit součást řetězce, přichází v úvahu. Pokud žalobkyně tvrdila (a hodlala i prokázat), že navýšení ceny služby v rámci řetězce bylo spojeno s přidanou hodnotou, která cenové navýšení odůvodní, pak výslech svědků je prvním důkazním prostředkem, který se k prokázání tohoto tvrzení nabízí. Uvedené platí tím spíše, dospěl-li správce daně k závěru, že společnost MARTIOFF CZ, spol. s r.o., nebyla tou společností, která ke službě přidala svůj vlastní přínos.
11. Žalobkyně konkrétně namítá, že správce daně odepřel provedení výslechu svědka P., ačkoli sám vycházel z protokolu o ústním jednání, který byl sepsán s tímto svědkem. Žalobkyně tvrdí, že bylo povinností správce daně a posléze žalovaného tohoto svědka na návrh vyslechnout. Tato povinnost vyplývá z ust. § 93 odst. 3 daňového řádu. Žalovaný tvrdí, že toto ustanovení nebylo v dané věci aplikovatelné, neboť P. P. nevystupoval v procesním postavení svědka a že protokoly o ústním jednání byly sepsány podle § 60 – 62 daňového řádu. Tento názor žalovaného je zcela nesprávný. Pro účely posouzení, zda se v daném případě jednalo o svědka ve smyslu ust. § 93 odst. 3 daňového řádu není určující procesní postavení této osoby v řízení, z něhož protokol o výslechu vzešel, nýbrž vztahy této osoby vůči žalobkyni. Pokud se jedná o osobu, která má v řízení o daňové povinnosti žalobkyně procesní postavení svědka, pak správce daně je povinen postupovat podle ust. § 93 odst. 3 daňového řádu a navrhne-li to daňový subjekt, provést výslech této osoby.

### III. Vyjádření žalovaného

12. Žalovaný ve svém vyjádření odkázal zejména na podrobné odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí a dále uvedl, že podanou žalobu považuje za nedůvodnou.
13. Žalobkyně dle žalovaného věděla nebo vědět mohla a měla, že je součástí řetězce zasaženého podvodem. Žalovaný rozebral povinnost daňového subjektu tvrdit a prokázat určité skutečnosti a dále se vyjádřil k (ne)provedeným svědeckým výpovědím. K neprovedení výsledku paní H. uvedl, že využil všechny zákonné cesty k provedení výsledku. K hodnocení svědecké výpovědi pana K. žalovaný uvedl, že byly zjištěny rozpory, které byly také náležitě vysvětleny (z řízení u společnosti MARTIOFF CZ, spol. s r. o.). Důvodem pro neprovedení svědecké výpovědi pana P. pak byla její zjevná nadbytečnost.

### IV. Obsah nařízeného jednání před soudem

14. V rámci jednání před soudem účastníci setrvali účastníci na svých dosavadních stanoviscích vyjádřených v jejich procesních podáních (žalobě a vyjádření k ní).

### V. Posouzení věci krajským soudem

15. Žaloba byla podána včas [§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“)], osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s. ř. s.) a jedná se o žalobu přípustnou (zejména § 65, § 68 a § 70 s. ř. s.).
16. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích uplatněných žalobních bodů, jakož i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlížet z úřední povinnosti, a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
17. Jádru sporu mezi žalobkyní a žalovaným spočívá v tom, zda bylo možné žalobkyni odepřít nárok na odpočet daně z přidané hodnoty za předmětná zdaňovací období.
18. Vnitrostátní právní úprava DPH se v jednotlivých členských státech řídí Směrnicí Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „Směrnice“), která nahradila na šestou směrnici Rady 77/388/EHS ze dne 17. 5. 1977, o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu, její výklad přitom platí i pro novou Směrnici.
19. Obecně platí, že „nárok osoby povinné k dani, která uskutečnila plnění, na odpočet daně z přidané hodnoty odvedené na vstupu není dotčen okolností, že v řetězci dodávek, v němž byla tato plnění uskutečněna, je jiné plnění, které předchází nebo následuje po plnění uskutečněném touto osobou povinnou k dani, zasaženo podvodem s daní z přidané hodnoty, aniž by to sama posledně uvedená věděla nebo mohla vědět“ (rozsudek Soudního dvora ES ze dne 12. 1. 2006, *Optigen*, spojené věci C-354/03, C-355/03 a C-484/03, odst. 55 a výrok).
20. Nárok na odpočet daně je tedy chráněn za situace, kdy plátce daně o záměru zkrátit daň nevěděl a ani vědět nemohl (s přihlédnutím ke všem objektivním okolnostem). Za této situace je namístě trvat na tom, že každé plnění musí být zohledněno samo o sobě a povaha určitého plnění v řetězci dodávek se nemůže měnit na základě předcházejících nebo

následujících událostí. Pravidlo, že každé plnění je třeba posuzovat samostatně a samo o sobě, bez ohledu na jeho účel nebo výsledky, totiž vychází z požadavku, aby společný systém DPH byl neutrální, a ze zásady právní jistoty, která vyžaduje, aby používání unijních právních předpisů bylo předvídatelné pro subjekty, na které se vztahuje.

21. Uvedený výklad Soudního dvora převzala i judikatura Nejvyššího správního soudu. Ta potvrdila, že každá účetní transakce mezi dodavatelem a jeho odběratelem v řetězci musí být posuzována sama o sobě. Zásada daňové neutrality brání obecné diferenciaci mezi legálními a protiprávními plněními. Proto subjekty, které přijmou veškerá opatření, jež od nich mohou být rozumně vyžadována, aby zajistily, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, bez ohledu na to, zda se jedná o podvod na DPH, nebo jiné podvody, musejí mít možnost důvěřovat legalitě uvedených plnění, aniž by riskovaly ztrátu svého nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu (viz rozsudek ze dne 11. 5. 2006 *Commissioners of Customs & Excise a Attorney General proti Federation of Technological Industries a další*, C-384/04, Sb. rozh., s. I 4191, bod 33).
22. Pokud je ovšem s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že dodání je uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která věděla nebo vědět měla a mohla, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, je věcí vnitrostátního soudu odeprít takové osobě povinné k dani přiznat nárok na odpočet. Osoba povinná k dani, která věděla nebo vědět měla a mohla, že se svým nákupem účastní podvodného plnění, pak musí být pro účely šesté směrnice považována za osobu účastnící se tohoto podvodu, a to bez ohledu na to, zda má z následného prodeje zboží prospěch, či nikoli. V takové situaci totiž osoba povinná k dani pomáhá pachatelům podvodu a stává se jejich spolupachatelem (viz věc Evropského soudního dvora ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 *Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL* [2006] Sb. rozh. s. I-6161 dále cit. v bodě [46]). Tyto principy rovněž následně přejala i judikatura Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 Afs 15/2008-100, dostupný na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz), nebo rozsudek ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010-195, publikovaný pod č. 2172/2011 Sb. NSS, a následná judikatura).
23. Klíčovou otázkou pro posouzení nároku žalobkyně na odpočet tedy je, zda věděla nebo měla vědět či alespoň mohla, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH. „Vědomost“ žalobkyně je přitom třeba posoudit podle objektivních skutečností. Povinností správce daně při prokazování podvodů je prokázat objektivní skutečnosti, z nichž lze učinit závěr, že daňový subjekt věděl, nebo minimálně měl vědět a mohl, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet daně bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelsko-odběratelském řetězci. Naopak povinností daňového subjektu je prokázat, že přijal veškerá opatření, která od něj bylo možné rozumně vyžadovat k ověření, že jeho plnění nepovede k účasti na daňovém podvodu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 1. 2016, č. j. 4 Afs 233/2015-47, dostupný na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)).
24. V napadeném rozhodnutí na str. 10 - 11 žalovaný označil objektivní skutečnosti svědčící o tom, že se žalobkyně nechovala dostatečně obezřetně, ve zkratce: 1) žalobkyně měla vstoupit do smluvního vztahu s účelově zapojenými společnostmi, neboť službu měla de facto provést I. H. (v jednom případě M. U.), která společnosti REKLAMAART s.r.o.

také fakturovala s popisem provedení reklamní služby přímo pro žalobkyni, 2) jednalo se o přeprodej shodného obsahu závazku bez přidané hodnoty mezi jednotlivými články v obchodním řetězci 3) cena poskytnutého plnění (reklamy) byla nadhodnocená, 4) dále byla zpochybněna efektivita a smysluplnost nakupovaných reklamních služeb.

25. Z existence uvedených objektivních skutečností žalovaný následně dovodil, že žalobkyně nepřijala dostatečná opatření, která po ní mohla být rozumně vyžadována k ověření, zda plnění, která provádí, nepovedou k účasti na daňovém podvodu. Skutečnost, že žalobkyně ignorovala objektivní okolnosti, které vzbuzují podezření, že došlo k nesrovnalostem, či přímo k daňovému podvodu, a nepřijala taková opatření, aby své účasti na podvodném jednání zabránila, vedla žalovaného k závěru, že žalobkyně věděla či alespoň vědět mohla a měla, že předmětná zdanitelná plnění jsou součástí podvodného jednání.
26. Žalobkyně jednotlivé objektivní skutečnosti v žalobě fakticky napadá a zásadně nesouhlasí, že by z nich bylo možno dovozovat, že byla vědomě účastna na daňovém podvodu, a to také s ohledem na nedostatečně zjištěný skutkový stav věci.
27. První nesprávnost žalobkyně spatřovala v závěru správce daně 1. stupně a žalovaného, že měla vstoupit do smluvního vztahu s účelově zapojenými společnostmi, neboť službu měla de facto provést I. H. (v jednom případě M. U.), která společnosti REKLAMAART s.r.o. také fakturovala s popisem provedení reklamní služby přímo pro žalobkyni.
28. S tímto závěrem žalovaného zdejší soud souhlasí, neboť ze skutečností plynoucích ze spisového materiálu nelze nevidět iracionalitu přefakturace mezi jednotlivými články obchodního řetězce, prakticky bez jakékoliv přidané hodnoty ke službě, kterou poskytla I. H. V této části soud odkazuje na vypořádání se s obdobnou námitkou a na další zjišťování a hodnocení uvedené skutečnosti žalovaným v žalobou napadeném rozhodnutí (viz str. 8 - 14 a 18 žalobou napadeného rozhodnutí). Uvedené závěry vychází z obsahu správního spisu a jsou popsány též na str. 16 a násl. zprávy o daňové kontrole. Krajský soud se s argumentací žalovaného, jenž je založena na zjištěných skutkových okolnostech, ztotožňuje. Rozsah reklamních služeb byl na konci dodavatelsko-odběratelského řetězce prakticky shodný s poskytnutou službou od I. H. (resp. M. U.), o čemž žalobkyně musela či alespoň měla vědět (jednak s ohledem na výši ceny a jednak na skutečnost, že žalobkyně, jak sama uvedla, věděla o podnikání a nabízení služeb přímo paní H.). V předmětné věci nebyl prokázán žádný racionální důvod, proč by k danému nárůstu subjektů účastnících se řetězce mělo dojít. Žalobkyně sice tvrdila, že rozsah služeb se fakticky zvětšil oproti službám poskytnutým prvním článkem v řetězci a to např. cíleným sledováním vhodných příležitostí apod., to však nemůže odůvodnit enormní zvýšení ceny de facto přeprodávaných služeb. Tato skutečnost nezakládá racionální důvod pro to, aby byla cena zvýšena takovým způsobem a za takových podmínek, jak tomu došlo v dané věci (k výši ceny se krajský soud vyjádří následně). Dále soud odkazuje na hodnocení provedené žalovaným v napadeném rozhodnutí na str. 13, 14, 15 a 16, s nímž se ztotožňuje. Činností samotné společnosti MARTIOFF CZ, spol. s r. o. se podrobně zabýval také prvostupňový správce daně na straně 47 až 49 správy o daňové kontrole. S hodnocením předmětné otázky žalovaným se soud ztotožňuje.

29. Další objektivní kritérium spočívalo v nepřiměřeně vysoké a nadhodnocené ceně za reklamní služby navyšující se mezi jednotlivými články řetězce a to bez přidané hodnoty oproti plnění poskytnutému prvním článkem, s čímž žalobkyně zásadně nesouhlasila. Žalovaný v napadeném rozhodnutí konstatoval, že se jednalo o mnohonásobně navýšenou cenu a že si žalobkyně přinejmenším žádným způsobem neověřovala, jakým způsobem se výše ceny odvíjí od reálného provedení reklamy. Tyto své závěry žalovaný odvodil ze zjištění od třetích osob za poskytnutí srovnatelných služeb na několika stejných akcích (viz úřední záznam ze dne 16. 2. 2015, č. j. 19615/15/4230-22792-709228), na jejichž základě bylo možno dospět k závěru, že cena obvyklá byla jednoznačně akceptovatelná ve výši obchodované mezi prvním článkem řetězce a společností REKLAMAART s.r.o. a nikoliv mezi žalobkyní a společností MARTIOFF CZ, spol. s r.o., kdy navíc ze spisového materiálu vyplývá, že tato společnost skutečně pouze přefaktovala službu, ke které nepřidala žádnou další hodnotu (to plyne z textu smluv, výslechu T. K. a ze samotného porovnání služeb u koncového zákazníka, tj. žalobkyně a plněním poskytnutým prvním článkem řetězce). V podrobnostech soud odkazuje na str. 9, 11 a 12 napadeného rozhodnutí žalovaného. S tímto hodnocením se soud ztotožňuje. Lze tedy učinit dílčí závěr, že výši ceny, za kterou žalobkyně služby nakoupila, důvodně neobjasnila a tuto cenu je možno označit za nepřiměřenou. Za uvedené situace lze zcela jistě žalobkyni přičítat k tíži, že nepřijala dostatečná ochranná opatření eliminující zapojení do podvodného řetězce.
30. Poslední objektivní kritérium žalovaný spatřoval ve zpochybnění efektivity a smysluplnosti nakupovaných reklamních služeb. Žalovaný mj. uvedl, že cena za poskytnutí reklamních služeb (cca 22,2 milionu Kč) vůči tržbám z přepravních služeb jakožto jednoho z předmětů podnikání žalobkyně jako odborníka na přepravu pohonných hmot (cca 27,3 milionu Kč) je nereálně vysoká s efektem minimálního přínosu. Lze usuzovat o nicotném či žádném zisku vzhledem k vynaloženým nákladům na reklamní služby. S tím lze jednoznačně souhlasit, přičemž úvahu lze opět podpořit právě vysokou cenou za předmětné reklamní služby. Její vynaložení by v daném případě představovalo ne hospodárný a zcela nelogický postup žalobkyně.
31. Žalovaný tak v souhrnu odkazuje na skutečnosti, které v jednotlivostech vykazují nesrovnalosti a nestandardnosti, přičemž z povahy zjišťovaných skutečností je zcela zřejmé a vzájemně logicky vypovídající, jak celá řada z nich souvisí s podstatnou skutečností, na základě které nebyl žalobkyni odpočet přiznán, tedy s povědomostí žalobkyně o daňovém podvodu, resp. účasti na něm. Zdejší soud popsal v předchozích odstavcích, že objektivní kritéria (ve vzájemných souvislostech) zjištěná žalovaným jsou natolik závažná, že spolu s nedostatečnými kontrolními mechanismy ze strany žalobkyně vedou k závěru, že o daňovém podvodu věděla, či vědět měla a mohla. Soud zcela souhlasí se závěrem žalovaného o vědomém zapojení žalobkyně do obchodního řetězce zasaženého daňovým podvodem na DPH (jak je uvedeno zejména na str. 9, 10, 11 a 12 žalobou napadeného rozhodnutí).
32. Dále se soud zabývá námitkami směřujícími zejména proti procesním postupům žalovaného. Žalobkyně předně tvrdila, že žalovaný dospěl k závěru o účelovosti zapojení společnosti REKLAMAART s.r.o. do podvodného řetězce, ač nebyl proveden výslech

jejího jednatele (stejně jako dalších jednatelů jednotlivých článků v obchodním řetězci), nebyla vyslechnuta I. H. a nesprávně byl vyhodnocen výslech T. K.

33. Krajský soud se nejprve vyjádří k neprovedení svědecké výpovědi výsledkem I. H. Ze spisového materiálu vyplývá zcela jasná a logická odpověď, proč k výslechu uvedené osoby nedošlo. Z materiálů založených ve spise (žalobkyně tyto skutečnosti navíc nerozpорије) vyplývá, že se žalovaný snažil I. H. předvolat a dokonce za pomoci Policie ČR předvést. Tato snaha však nevedla k jejímu předvedení, neboť bylo zjištěno, že se na adrese svého trvalého pobytu nezdrжује. Správci daně se dále bezúspěšně pokusili I. H. kontaktovat telefonicky (po předání telefonického kontaktu ze strany žalobkyně) a od telefonních operátorů zjistili, že dané číslo není na tuto osobu registrováno, tj. nebyla zjištěna fakturační adresa. Po správcích daně není možno požadovat jiný další postup, neboť objektivně zcela naplnili svoji zákonnou povinnost a vyčerpali zákonné možnosti provést výslech této svědkyně. Skutečnost, že se má tato osoba pohybovat po konkrétním městě (dle tvrzení žalobkyně) se mívá s možnostmi správců daně, neboť si nelze dost dobře představit, jakým způsobem by měly na základě této informace postupovat. Tato námitka je nedůvodná.
34. Další námitka mířila proti údajně nesprávně provedenému zhodnocení výpovědi T. K. K tomu krajský soud uvádí následující. Ze spisového materiálu vyplývá, že správce daně provedl výslech tohoto svědka, přičemž důkazy plynoucí z jeho výpovědi byly konfrontovány s odpověďmi, které tento svědek uvedl v rámci daňového řízení vedeného u daňového subjektu společnosti MARTIOFF CZ, spol. s r.o. Uvedená tvrzení si skutečně v mnohém protičeí, a to také v důležité části ohledně rozsahu poskytnutých služeb (zejména, že původně T. K. – jednatel společnosti MARTIOFF tvrdil, že fakticky tato společnost nepřidávala k plněním poskytnutým jejími dodavateli pro žalobkyni žádnou přidanou hodnotu). Takový postup, tj. zpochybnění celkové věrohodnosti této svědecké výpovědi s ohledem na předchozí tvrzení svědka v rámci jiného daňového řízení, není v rozporu s právním řádem, naopak tento postup přispívá ke správnému zjištění skutkového stavu věci. V podrobnostech soud odkazuje na úvahy a závěry žalovaného uvedené na straně 15 a 16 napadeného rozhodnutí žalovaného, jenž jsou založeny na skutkových a právních závěrech obsažených na straně 38- 46 a zejména 47 a 48 zprávy o daňové kontrole.
35. Správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy, každý důkaz posuzuje jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti a přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo (§ 8 odst. 1 daňového řádu). Správci daně zároveň žádá pravidla nestanoví důkazní sílu jednotlivých důkazních prostředků, přičemž závěry dokazování musí vyplynout z racionálního myšlenkového procesu odpovídajícího požadavkům formální logiky a úvaha správce daně musí být přezkoumatelným způsobem vyjádřena. Jako důkazy mohou sloužit také jiné podklady z daňových řízení či výsledky dožadání, pokud jde o jiné v řetězci zapojené společnosti, vyjádření pořadatele akce a podobně. Daňový subjekt pak musí být s důkazy seznámen a musí mít možnost se k nim vyjádřit, což v nyní posuzovaném případě dodrženo bylo. V rámci zásady volného hodnocení důkazů, kterou finanční správa bezesporu disponuje, pak žalovaný spolu s prvostupňovým správcem daně dospěli zákonným postupem k řádně odůvodněnému a logickému závěru,

že nelze výpovědi svědka T. K. osvědčit tvrzení žalobkyně. I tuto námitku krajský soud shledal nedůvodnou.

36. K neprovedení výsledků jednatele společnosti REKLAMAART s.r.o. a jednatelů M. P. (společnosti Centinder a Vendia) a P. P. (RELS Trading, resp. PL Trading) žalovaný uvedl, že s ohledem na dostatečně prokázaný skutkový stav se jejich výslech jeví jako nadbytečný a nehospodárný. Krajský soud se závěry žalovaného vyjádřenými na str. 18 napadeného rozhodnutí ztotožňuje, tyto vyplývají z obsahu připojených správních spisů. Skutkový stav byl v dané věci zjištěn natolik dostatečně, že z něj bylo možno dospět k závěru o vědomé účasti žalobkyně na daňovém podvodu na DPH. I výsledky těchto svědků, ač případně podporující tvrzení žalobkyně, by v kontrastu s ostatními skutečnostmi nemohly zvrátit závěry plynoucí z provedených zjištění (viz str. 18, zejména odst. [69] a [71] na str. 18 žalobou napadeného rozhodnutí). Žalovaný využil informace (které žalobkyně nerozporovala) získané od jednatele P. z jiného řízení, přičemž tyto informace nepotvrzovaly skutečnosti svědčící ve prospěch žalobkyně. Ze stejných důvodů ani soud nepřistoupil k výsledku jednatelů P. a P., navržených žalobkyní v rámci jednání před soudem. Z důvodů totožných jako v odst. [33] tohoto rozsudku soud nepřistoupil k navrhovanému výsledku I. H. V rámci nařízeného jednání zástupce žalobkyně k dotazu soudu ohledně adresy, z níž je svědkyni možno předvolat, odkázal na obsah správního spisu. Žalobkyně dále navrhovala výslech Mgr. M. U., přičemž k výsledku svědkyně soud rovněž nepřistoupil, a to z důvodu, že výslech této svědkyně byl správcem daně uskutečněn dne 20. 8. 2014, žalobkyně využila svého práva být přítomna výsledku svědkyně a klást jí otázky. Informace uvedené Mgr. M. U. žalobkyně nezpochybňovala a ani neuvedla, proč by mělo být přistoupeno k jejímu opakovanému výsledku.
37. Pokud žalobkyně namítala, že si dostatečně prověřila svého dodavatele, pak s ohledem na výše uvedené skutečnosti tato námitka neobstojí. Lze sice souhlasit se žalobkyní, že tvrzení žalovaného o absenci skladovacích prostor a materiálního zázemí nemusí v rámci poskytování reklamních služeb hrát významnější roli, ovšem tyto skutečnosti nebyly a nejsou zásadní pro posouzení dané věci. Také konstatování žalovaného, že smlouvy mezi žalobkyní a jejím dodavatelem neobsahovaly např. ujednání o odpovědnosti, nebylo klíčové, ale tvořilo jednu část z mozaiky správcem daně zjištěných a prokázaných skutečností svědčících o tom, že ze strany žalobkyně šlo o vědomé zapojení do obchodního řetězce zatíženého daňovým podvodem na DPH. Tvrzení žalovaného o personálním propojení s ohledem na shodného zástupce žalobkyně a jejího dodavatele, nebylo dostatečně prokázáno. Jedná se sice o skutečnost v teoretické rovině možnou, avšak krajský soud se kloní k závěru, že jelikož se jednalo o krátké zastupování a bez dalších souvislostí a důkazů, nepřisuzoval by této okolnosti většího významu. Jak však krajský soud konstatoval výše, byl skutkový stav v dané věci zjištěn dostatečně spolehlivě pro závěr o vědomém zapojení žalobkyně do obchodního řetězce zatíženého daňovým podvodem na DPH (viz zejména str. 10, 11, 12 napadeného rozhodnutí žalovaného). Z tohoto důvodu bylo zcela namístě nárok na odpočet DPH žalobkyni nepřiznat.
38. V záležitosti posuzované zdejším soudem je Krajskému soudu v Brně z jeho vlastní činnosti známo, že podobný *modus operandi* žalobkyně i její obchodní partneři zvolili již v minulosti ve vícero případech (v různých věcech a v různých zdaňovacích obdobích, jak ve vztahu k dani z příjmů právnických osob, tak ve vztahu k dani z přidané hodnoty a

odpočtu této daně), či tak učinily subjekty s žalobcem personálně propojené – zde lze odkázat např. na rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 25. 5. 2017, č. j. 62 Af 85/2015-62, dostupný na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz), v němž zdejší soud posuzoval skutkově i právně obdobný případ personálně propojené společnosti, kdy Krajský soud v Brně dospěl k závěru o nadbytečnosti provádění důkazů výsledkem navržených svědků, přičemž kasační stížnost proti tomuto rozsudku zamítl Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 24. 5. 2018, č. j. 9 Afs 194/2017-34, dostupným na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz); Nejvyšší správní soud se tak s názorem Krajského soudu v Brně na danou věc ztotožnil. Z další rozhodovací činnosti Krajského soudu v Brně lze odkázat např. na rozsudky ze dne 29. 6. 2017, č. j. 29 Af 67/2015-51, ze dne 26. 1. 2018, č. j. 62 Af 50/2016-96, ze dne 8. 6. 2018, č. j. 62 Af 83/2016-45 a ze dne 26. 6. 2018, č. j. 29 Af 62/2016-46. I v citovaných věcech zdejší soud potvrdil závěry správce daně a žalovaného, že předmětné řetězce a obchodní transakce v nich uskutečňované byly zatíženy podvodem na dani z přidané hodnoty, kdy v rámci takových řetězců docházelo k umělému navyšování ceny přeprodávaných služeb, které se od počátku nijak neměnily. Soud shledal, že se jednalo o řetězce vytvořené účelově, přičemž žalobkyně věděla nebo mohla vědět, že je součástí podvodného řetězce. I pokud by nyní správce daně (žalovaný) vycházel z jakési ekonomie řízení, v jejímž rámci nepřistoupil k výsledku všech navržených svědků, musí se dle názoru soudu pojmát tato ekonomie řízení v kontextu obdobných či téměř totožných daňových kontrol jako v současné věci (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 5. 2018, č. j. 9 Afs 194/2017-34).

## VI. Závěr a náklady řízení

39. Krajský soud na základě výše uvedených skutečností neshledal žalobu důvodnou, a proto ji výrokem I. tohoto rozsudku podle ustanovení § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
40. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl v souladu s ust. § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož platí, že nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobkyně ve věci úspěch neměla (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníkovi řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní agendy nevznikly.

### Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat do dvou týdnů po jeho doručení kasační stížnost. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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 právních předpisů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno dne 6. 12. 2018

Mgr. Milan Procházka  
předseda senátu