



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců JUDr. Faisala Husseiniho a Mgr. Petra Pospíšila ve věci

žalobce: **LEDOPA OIL s.r.o.**, IČO 29293651
sídlem Jihlavská 1007/2, Žďár nad Sázavou 1, 591 01 Žďár nad
Sázavou
zastoupený advokátem JUDr. Milanem Jelínkem
sídlem Resslova 1253, 500 02 Hradec Králové

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 4. 2016, č. j. 16778/16/5300-22441-711309,

takto:

- I. Žaloba **se zamítá**.
- II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Finanční úřad pro Kraj Vysočina (dále jen „správce daně“) vydal ve věci žalobce následující rozhodnutí ze dne 24. 9. 2015: 1) dodatečný platební výměr č. j. 1430828/15/2914-50522-706194 na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad roku 2011 ve výši 159 600 Kč, kterým bylo současně rozhodnuto o zákonné povinnosti uhradit penále ve výši 31 920 Kč; 2) dodatečný platební výměr č. j. 1431031/15/2914-50522-706194 na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období únor roku 2012 ve výši 233 960 Kč, kterým bylo současně rozhodnuto o zákonné povinnosti uhradit penále ve výši 46 792 Kč; 3) dodatečný platební výměr č. j. 1431167/15/2914-50522-706194 na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období duben roku 2012 ve výši 206 140 Kč, kterým bylo současně rozhodnuto o zákonné povinnosti uhradit penále ve výši 41 228 Kč; 4) dodatečný platební výměr č. j. 1431239/15/2914-50522-706194 na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červen roku 2012 ve výši 215 540 Kč, kterým bylo současně rozhodnuto o zákonné povinnosti uhradit penále ve výši 43 108 Kč; 5) dodatečný platební výměr č. j. 1431371/15/2914-50522-706194 na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen roku 2012 ve výši 165 700 Kč, kterým bylo současně rozhodnuto o zákonné povinnosti uhradit penále ve výši 33 140 Kč; 6) dodatečný platební výměr č. j. 1431419/15/2914-50522-706194 na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období září roku 2012 ve výši 163 000 Kč, kterým bylo současně rozhodnuto o zákonné povinnosti uhradit penále ve výši 32 600 Kč; 7) dodatečný platební výměr č. j. 1431533/15/2914-50522-706194 na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad roku 2012 ve výši 245 820 Kč, kterým bylo současně rozhodnuto o zákonné povinnosti uhradit penále ve výši 49 164 Kč; 8) dodatečný platební výměr č. j. 1431610/15/2914-50522-706194 na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec roku 2012 ve výši 323 820 Kč, kterým bylo současně rozhodnuto o zákonné povinnosti uhradit penále ve výši 64 764 Kč. Správce daně takto po provedené daňové kontrole rozhodl z toho důvodu, neboť se domníval, že nároky na odpočet daně z přidané hodnoty ze specifikovaných zdanitelných plnění za uvedená zdaňovací období nejsou oprávněné, neboť dané transakce vykazují znaky daňového podvodu, o kterém žalobce mohl vědět.
2. Proti uvedeným platebním výměrům podal žalobce odvolání, které žalovaný zamítl rozhodnutím ze dne 25. 4. 2016, č. j. 16778/16/5300-22441-711309, a napadené platební výměry potvrdil.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

3. Ve včas podané žalobě žalobce navrhl soudu, aby rozhodnutí žalovaného zrušil a aby žalovanému uložil povinnost uhradit žalobci náklady řízení.
4. Žalobce po věcné stránce případ vymezil tak, že mu správce daně doměřil daň z přidané hodnoty, když odmítl uznat nárokovaný odpočet daně z přijatých plnění spočívajících v reklamních službách, které byly žalobci poskytnuty společnostmi MARTIOFF CZ, spol. s r.o. (dále jen „MARTIOFF“) a Invest Gates Group, s.r.o. (dále jen „Invest Gates Group“). Důvodem odepření odpočtu daně byl závěr správce daně, že se jednalo o transakce zatížené podvodem na dani z přidané hodnoty, o kterém žalobce mohl při vynaložení dostatečné péče vědět. Podvod na dani měl spočívat v tom, že reklamní služba, kterou žalobce od svých dodavatelů obdržel, byla dle zjištění správce daně v nezměněné podobě přeprodávána v řetězci, v rámci tohoto řetězce byla cena reklamy navýšena a jeden z článků řetězce neodvedl daň. Za prvotního zpracovatele reklamy pokládá správce daně paní I. H. Účast žalobce na podvodu na dani z přidané hodnoty byla správcem daně spatřována v tom, že přijal reklamní službu za neopodstatněně vysokou cenu a neověřil si, Shodu s prvopisem potvrzuje: D. J.

za jakou cenu jsou služby tohoto druhu běžně užívány. Za referenční cenu pokládal správce daně cenu, kterou za své služby účtovala I. H. Žalobce dle svých slov již v daňovém řízení poukazoval na to, že služba, kterou obdržel od svých dodavatelů, nebyla totožnou se službami, které poskytovala I. H. Žalobce od svého dodavatele očekával poskytnutí komplexních služeb zahrnujících zejména identifikaci vhodných příležitostí, při nichž bylo možné efektivně propagovat společnost žalobce, a následnou analýzu efektivity uskutečněných reklamních akcí, I. H. (jak vyplynulo z provedeného dokazování) zajišťovala pouze samotnou realizaci akce. I. H. tedy sice reklamu fyzicky zajistila, na plánování reklamní kampaně se však nijak nepodílela a ani toho nebyla schopna. Analytické činnosti uskutečněné dodavatelem (posoudit, kdy, kde a jak žalobce prezentovat) žalobce měly výrazně vyšší přidanou hodnotu než samotné zajištění reklamy. K prokázání těchto tvrzení žalobce navrhoval v daňovém řízení provedení výsledku svědků. Tomuto důkaznímu návrhu však žalovaný nevyhověl a námitky žalobce oslyšel v odvolacím řízení i žalovaný.

5. Co se týká konkrétních výtek na adresu rozhodnutí žalovaného (resp. správce daně), namítá žalobce v prvním žalobním bodu zejména nesprávné hodnocení důkazů opatřených v rámci daňové kontroly, přičemž daňové orgány rovněž nesprávně vymezily důkazní břemeno – jejich přístup neměl oporu v zákoně č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), konkrétně v § 92 odst. 3 daňového řádu. Důvodem pro odepření nároku na odpočet daně, byla existence skutečností, která dle správce daně zakládala důvod se domnívat, že žalobce měl a mohl vědět o podvodu na dani z přidané hodnoty, jímž byl dotčen i řetězec transakcí, jehož součástí bylo poskytnutí reklamní služby žalobci. Podstatná část těchto okolností ale ležela zcela mimo sféru žalobce. Ohledně těchto skutečností, týkajících se zejména jeho obchodních partnerů, nemohl žalobce nést důkazní břemeno. Žalovaným nesprávně pojaté rozložení důkazního břemene se zároveň prolíná dalšími vadami, kterými je napadené rozhodnutí zatíženo, a samo o sobě by mělo vést ke zrušení rozhodnutí žalovaného.
6. Dále, v souvislosti s nesprávnými skutkovými zjištěními daňových orgánů, se žalobce domnívá, že je nezákonně činěn odpovědným za počínání jiných subjektů, s nimiž nebyl v žádném vztahu a nemohl je nijak ovlivnit. Závěr, že jednotlivé společnosti, tvořící součást řetězce, se ve skutečnosti na poskytnutí služeb nepodílely, si nelze učinit, aniž by byly slyšeny osoby oprávněné za tyto společnosti jednat. Provedení výsledku těchto osob žalobce navrhoval, leč marně. Za účelem zjištění skutkového stavu v souladu s § 92 odst. 2 daňového řádu bylo nutno výsledk těchto osob provést. Daňové orgány však své závěry učinily z nepřímých důkazů a indicií (což lze doložit úvahou o nekontaktnosti jedné ze společností), popř. negativní konsekvence pro žalobce vyvodily z toho, že součástí řetězce byly personálně propojené společnosti; tyto osoby však nebyly vyslechnuty a žalobci nebylo umožněno prokázat, že žádnou z těchto osob neznal a ani znát nemohl. To se týká i údajně nadbytečného výsledku pana P., jednatele společnosti REKLAMAART s.r.o. V souvislosti s tím se žalobce domnívá, že není možné nahrazovat neprovedené důkazy informacemi, které byly správci daně poskytnuty dožádanými správci daně.
7. Za nesprávný postup je třeba považovat i to, že na návrh žalobce žalovaný ani správce daně neprovedli výslech Ing. T. K., jednatele společnosti MARTIOFF, která byla přímým dodavatelem žalobce. Přitom žalovaný vycházel z informací poskytnutých Ing. K., zjevně je tedy považoval pro rozhodnutí ve věci za podstatné. Pokud daňové orgány chtěly použít protokol o svědecké výpovědi z jiného daňového řízení, měly svědeckou výpověď provést Shodu s prvopisem potvrzuje: D. J.

v souladu s § 93 odst. 3 daňového řádu v rámci řízení o daňové povinnosti žalobce. Žalovaný dezinterpretuje a porušuje práva žalobce ve smyslu § 93 odst. 3 a § 96 odst. 5 daňového řádu, pakliže využil protokol o ústním jednání, které proběhlo s Ing. K. ve věci daňové povinnosti společnosti MARTIOFF. Žalobce vychází z toho, že Ing. K. byl v daňovém řízení žalobce v postavení svědka a jako takový měl být nutně na základě přání žalobce ve smyslu § 93 odst. 3 daňového řádu vyslechnut, resp. měl žalobce mít dle § 96 odst. 5 daňového řádu právo zúčastnit se výsledku tohoto svědka a klást mu v rámci dokazování otázky.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

8. Ve vyjádření k žalobě žalovaný uvedl, že žalobní námitky jsou v zásadě totožné s těmi, které žalobce uvedl v odvolání, přičemž k těmto námitkám se žalovaný vyjádřil již ve svém žalobou napadeném rozhodnutí. Z těchto důvodů žalovaný na své rozhodnutí odkazuje.
9. Žalovaný se domnívá, že v bodech 91 až 118 žalobou napadeného rozhodnutí dostatečně podrobně uvedl okolnosti, pro které má za to, že žalobce věděl či mohl a měl vědět, že se účastní plnění zasaženého daňovým podvodem. Bylo fakturováno o dodávkách zboží, ze kterých nebyla odvedena daň do státního rozpočtu, ale z níž poslední tuzemský daňový subjekt v řetězci dodavatelů chtěl získat nárok na odpočet. Zjištěné indicie, byť každou samu o sobě nelze považovat za nezákonnou, ve své souhrnu tvoří logický, ničím nenarušený a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících důkazů, které prokazují skutečnost, že žalobce věděl či mohl a měl vědět o podvodu na dani z přidané hodnoty.
10. Správce daně dle žalovaného také vyvinul maximální úsilí, aby byl skutkový stav zjištěn co nejúplněji. Co se pak týká otázky rozložení důkazního břemene, lze obecně říci, že existenci nároku na uplatnění odpočtu daně z přidané hodnoty dle § 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“) nelze dovozovat pouze z toho, že dotčený subjekt drží a správci daně předloží formálně bezvadné daňové doklady – ty musí být v souladu se stavem faktickým. Daňový subjekt tedy prokazuje, že bylo provedeno deklarované plnění v deklarovaném rozsahu, uskutečnilo se v příslušném zdaňovacím období, poskytovatelem plnění byla osoba, která daňový doklad vystavila, a jeho příjemcem byl ten, kdo nárok na odpočet uplatnil. Obecně sice stačí k prokázání nároku na uplatnění odpočtu daně předložit formálně perfektní daňové doklady, pokud však správce daně zpochybní, že k provedení zdanitelného plnění došlo způsobem, který je danými doklady deklarován, je daňový subjekt k prokázání svých tvrzení povinen předkládat další důkazní prostředky. Těchto otázek se dotkla již judikatura Soudního dvora EU, jakož i judikatura vnitrostátní; v souladu s ní žalovaný postupoval. Hodnocení důkazů pak proběhlo v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů.
11. K otázce výsledku pana K. se žalovaný vyjádřil podrobně již v napadeném rozhodnutí. Zde je třeba poukázat na to, že správce daně měl dostatek důkazních prostředků, aby rekonstruoval řetězec obchodních společností přeprodávajících si reklamní služby a s protokoly o ústním jednání s panem K. byl žalobce seznámen a měl možnost na ně reagovat, pročez nebyl zkrácen na svých právech. Žalovaný považuje v daném řízení za prokázané fyzické provedení reklam paní I. H. Vzhledem k tomu, že sdělení žalobce, že se v případě nákupu od jeho dodavatele jednalo o odlišnou službu, než jakou poskytovala paní H., zůstalo pouze v rovině tvrzení, shledal žalovaný výsledek pana K. v rámci

Shodu s prvopisem potvrzuje: D. J.

odvolacího řízení za nadbytečný, neboť vzájemnou nezaměnitelnost reklam žalobce nijak neprokázal.

IV. Ústní jednání

12. V rámci ústního jednání dne 26. 6. 2018 žalobce odkázal na podanou žalobu a zmínil i mezitímní vývoj judikatury. V tomto směru odkázal zejména na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ve věci *Vyrtych* (rozsudek ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60, publikovaný pod č. 3705/2018 Sb. NSS) a ve věci *Genova* (rozsudek ze dne 15. 3. 2018, č. j. 6 Afs 379/2017-54, dostupný na www.nssoud.cz); tato judikatura dává žalobci dle jeho názoru zapravdu.
13. V citované judikatuře měl dle žalobce Nejvyšší správní soud dospět k závěru, že je-li prokázáno splnění hmotněprávních podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, což je i nynější případ, pak nedochází k žádnému přesunu důkazního břemene ze správce daně na daňový subjekt a je to právě správce daně, který musí v plném rozsahu prokázat jednak to, že se jedná o transakci zatíženou podvodem na dani z přidané hodnoty, jednak to, že byla naplněna subjektivní stránka podvodu na dani z přidané hodnoty, tedy že daňový subjekt měl a mohl vědět, že se se jedná o transakci zatíženou podvodem, a přesto ji uskutečnil. Z věci *Vyrtych* jasně vyplývá, že důkazní břemeno nese správce daně, v rozhodnutí ve věci *Filák* (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 3. 2018, č. j. 1 Afs 427/2017-48, dostupný na www.nssoud.cz) pak plyne, že ve fázi prokazování existence podvodu na dani z přidané hodnoty může daňový subjekt zůstat zcela pasivní, neboť prokazování rozhodných skutečností je povinností správce daně. Je tedy nezákonné, pokud se v nynější věci žalovaný domnívá, že žalobce nesl nějaké důkazní břemeno.
14. Co se týká vyjádření Ing. K. v rámci jiného daňového řízení, domáhal se žalobce, aby Ing. K. byl jako svědek vyslechnut i v nyní posuzovaném daňovém řízení. Tomu však nebylo vyhověno, kdy žalovaný svůj postup odůvodnil nadbytečností takového důkazu. Pokud je však použit protokol o vyjádření osoby, která je ve vztahu k daňovému subjektu v postavení svědka, pak je třeba na žádost daňového subjektu takový důkaz provést. To vyplývá z daňového řádu a není třeba se vůbec zabývat s tím, zda je či není daný důkaz nadbytečný, protože závěr o potřebnosti výsledku dal správce daně najevo již tím, že využil jako důkaz protokol, jehož obsahem je výslech třetí osoby. Je pak jen na daňovém subjektu, zda bude chtít vyslechnout takového svědka. Je to analogické s trestním řízením, kdy se obviněný může rozhodnout, zda bude trvat na výsledku svědka, či bude považovat za dostatečné pouhé přečtení jeho výpovědi. Není proto, jak již bylo řečeno, vůbec namístě zvažovat, zda je či není provedení výsledku takového svědka nadbytečné. To vyplývá právě z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 3. 2018, č. j. 6 Afs 379/2017-54 – zde Nejvyšší správní soud dovodil, že když je využito vyjádření třetí osoby z jiného daňového řízení, pak taková osoba musí být vyslechnuta jako svědek v řízení o daňové povinnosti příslušného daňového subjektu, pakliže o to tento daňový subjekt požádá.
15. Žalovaný se při ústním jednání vyslovil k věci tak, že setrvává na svém písemném vyjádření. Zároveň je mu známá recentní judikatura, kterou žalobce zmínil, nicméně v posuzované věci žalovaný řádně postupoval v souladu s unijní judikaturou, na kterou navazuje judikatura Nejvyššího správního soudu. V tomto směru byl správně proveden vědomostní test, zda žalobce měl a mohl vědět o svém zapojení do podvodu na dani

Shodu s prvopisem potvrzuje: D. J.

z přidané hodnoty. K judikátu ve věci *Genova* žalovaný poukázal na to, že v případě návrhu na výslech svědka je důležité, aby bylo specifikováno, co má být takovým výslechem prokázáno; žalovaný přitom správně vyhodnotil návrh na výslech Ing. K. jako nadbytečný.

16. Žalobce v reakci na to uvedl, že problematika judikatury Evropské unie na nynější věc nedopadá (i otázka tzv. vědomostního testu), neboť je posuzována otázka procesního postupu a procesní pravidla jsou věcí autonomie členských států – právo EU tedy českému správci daně nijak nediktuje, jak má při hodnocení daňového podvodu postupovat; důkazní břemeno přitom nese správce daně. K rozhodnutí ve věci *Genova* žalobce dodal, že důkazní návrh na výslech Ing. K. byl dle platného práva perfektní; i pokud by tomu však bylo tak, jak tvrdí žalovaný, nebylo by adekvátním postupem zamítnutí důkazního návrhu, nýbrž výzva, aby byl důkazní návrh specifikován a bylo zváženo, zda bude či nebude důkaz proveden. V posuzované věci však prostor pro takové zvažování ve světle judikatury Nejvyššího správního soudu vůbec nebyl dán.

V. Posouzení věci soudem

17. Zdejší soud přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí správce daně včetně řízení předcházejícího jeho vydání, a shledal, že žaloba není důvodná (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
18. Žalobce především namítal, že žalovaný neprávě pojal otázku rozložení důkazního břemene, neprovedl žalobcem navržené důkazy a nezjistil tedy řádně stav věci, resp. že některé důkazy nebyly provedeny či vyhodnoceny zákonným způsobem. To vedlo k nezákonnému odepření nároku na odpočet daně z přidané hodnoty.
19. Problematika nároku na odpočet daně je upravena v § 72 zákona o dani z přidané hodnoty. Otázky podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně upravuje zákon o dani z přidané hodnoty ve svém § 73. Primárně právě v souvislosti s předmětnými ustanoveními rozhodoval správce daně a následně i žalovaný. Tato ustanovení, resp. celkově záležitosti nároku na odpočet daně z přidané hodnoty a jeho prokazování byly již nespočetněkrát předmětem rozhodovací činnosti vnitrostátních správních soudů, jakož i Soudního dvora EU, kdy je třeba brát v důsledku harmonizace úpravy daně z přidané hodnoty v potaz i unijní rozměr.
20. V souladu s konstantní a dlouhodobou judikaturou Soudního dvora EU přitom platí, že osoba povinná k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, musí být pro účely směrnice [směrnice Rady ze dne 17. 5. 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – společný systém daně z přidané hodnoty, jednotný základ daně č. 77/388/EHS tzv. „Šestá směrnice“, resp. směrnice Rady 2006/112/ES, ze dne 28. 11. 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty, která nahradila (bez obsahové změny) původní Šestou směrnicí] považována za osobu účastnící se tohoto podvodu, a to bez ohledu na to, zda má z následného prodeje zboží prospěch, či nikoli (tzv. vědomostní test). V takové situaci totiž osoba povinná k dani pomáhá pachatelům podvodu a stává se jejich spolupachatelem. (viz body 56 a 57 rozsudku ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 *Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL*, Sb. rozh., s. I-6161). Na zmíněnou judikaturu Soudního dvora EU i například Nejvyššího správního soudu přitom

žalovaný ve svém rozhodnutí poukazoval a vymezil tak rámec, v němž je třeba se pohybovat.

21. Tvrdí-li správce daně, že se daňový subjekt účastnil podvodného jednání, případně o tomto podvodném jednání v obchodním řetězci mohl a měl vědět, je jeho povinností shromáždit dostatečné množství důkazů, které tento závěr podporují (viz rozsudek Soudního dvora ze dne 21. června 2012 ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, *Mahagében kft proti Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága a Péter Dávid proti Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága*, bod 49). Důkazní břemeno tedy nese správce daně.
22. Obecně přitom platí, že nelze uvažovat o přesunu důkazního břemene na daňový subjekt v tom smyslu, že má prokázat, že se daňového podvodu neúčastnil (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 10. 2016, č. j. 6 Afs 170/2016-30, a ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 147/2016-28, oba dostupné na www.nssoud.cz). Kdo nese odpovědnost za zjištění skutkového stavu věci, tj. včetně prokázání objektivních okolností, z nichž vyplývá, že si daňový subjekt nepočínal – zjednodušeně řečeno – přiměřeně obezřetně, je správce daně, a to bez ohledu na to, jakou procesní taktiku své obrany daňový subjekt zvolí.
23. Nese-li důkazní břemeno správce daně, je v oprávnění nabízet důkazy a uplatnit prostředky ke své obraně zapotřebí primárně vidět právo osoby, proti níž se řízení vede, nikoli její důkazní břemeno. Nevyvrací-li daňový subjekt zjištění správce daně, nenabízí-li jiné možné varianty skutkového děje, nerozpорије-li dosud učiněné závěry, do jisté míry tím může za určitých okolností zjednodušit důkazní pozici správce daně. Pokud správce daně prokáže objektivní okolnosti svědčící o vědomosti daňového subjektu o účasti v řetězci zasaženém podvodem na dani z přidané hodnoty a daňový subjekt k tomu žádnou kvalifikovanou obranu nenabídne, nelze po správci daně vyžadovat, aby za daňový subjekt domýšlel všechna myslitelná tvrzení či možné skutkové verze a v rozhodnutí se s nimi vypořádal. Totéž platí o situaci, kdy daňový subjekt sice o tom, že se svými transakcemi účastní podvodu, nevěděl, ale jen proto, že se nechoval s mírou obezřetnosti, kterou by bylo možné po daňovém subjektu v obdobném postavení a situaci spravedlivě požadovat – nenabídne-li daňový subjekt sám omluvitelné vysvětlení své neobezřetnosti, nelze po správci daně požadovat, aby za něho taková hypotetická vysvětlení domýšlel a prověřoval je. Stejně tak po něm nelze požadovat, aby opakovaně vyvracel pouhá nesouhlasná tvrzení daňového subjektu s jeho zjištěními, nejsou-li žádným způsobem podložena, zejména nejsou-li předloženy či navrženy takové důkazy, které by mohly rozumně vést k jejich prokázání. Na správci daně tedy leží důkazní břemeno k prokázání buď vědomosti daňového subjektu o účasti na podvodu, anebo takové neobezřetnosti daňového subjektu, že kdyby k ní nedošlo, subjekt by s největší pravděpodobností rozpoznal, že se do podvodu na dani z přidané hodnoty svým jednáním zapojil, a mohl by se takového zapojení vyvarovat.
24. Budou-li i při pasivitě daňového subjektu závěry ohledně objektivních okolností nasvědčujících tomu, že daňový subjekt o podvodu na dani z přidané hodnoty věděl nebo vědět mohl, skutkově podložené, logické a vzájemně nerozporné a nenabízející jiné rozumně přesvědčivé vysvětlení, správce daně důkazní břemeno unese. V opačném případě, je správce daně povinen nárok na odpočet daně uznat, bez ohledu na případnou pasivitu daňového subjektu.

25. Čím větší aktivitu, a to aktivitu kvalifikovanou, však daňový subjekt při své obraně vyvine, tím větší nároky budou kladeny na správce daně, který je povinen svá dosavadní zjištění obhájit a případné vzniklé pochybnosti odstranit. Jinými slovy, zpochybní-li daňový subjekt ony objektivní skutečnosti, případně nabídne-li důkazy, že se v obchodním styku choval s mírou obezřetnosti, kterou by bylo možné po daňovém subjektu v obdobném postavení a situaci spravedlivě požadovat, musí se s nimi správce daně řádně vypořádat, tj. buď argumentaci daňového subjektu uznat, nebo odůvodnit, proč tato argumentace jeho dosavadní závěry nezpochybnila.
26. V projednávané věci žalovaný uceleně a přehledně v bodech uvedl, které okolnosti považuje za rozhodující pro svůj závěr, přičemž každá úvaha je podložena skutkovými zjištěními. Žalovaný objektivní okolnosti vztahoval mj. k samotnému způsobu přeprodávání reklamy v řetězci, personálnímu propojení účastníků se subjekty, bezdůvodnému navyšování ceny, obsahu reklam, její efektivitě, tj. jak k identifikaci podvodu na dani z přidané hodnoty, tak k chování žalobce.
27. Z obsahu správního spisu a samotného žalobou napadeného rozhodnutí tak krajský soud připomíná, že ve výše uvedených zdaňovacích obdobích žalobce přijal zdanitelné plnění v podobě reklamní služby od dodavatelů MARTIOFF a Invest Gates Group. Na počátku všech řetězců stála paní I. H., která reklamu zajišťovala. Ve zdaňovacím období listopadu roku 2011 se na poskytnutých službách podílel tento řetězec společností: žalobce jako odběratel – MARTIOFF – Zanea s.r.o. – REKLAMAART s.r.o. – I. H. jako konečný dodavatel služby. Ve zdaňovacím období únor 2012 se jednalo o řetězec: žalobce jako odběratel – MARTIOFF – PL Trading Corporation, s.r.o. – ABRIA spol. s r.o. – ICORES Holding s.r.o. – KALCO s.r.o. – I. H. jako konečný dodavatel služby. Ve zdaňovacím období duben 2012 se jednalo o řetězec: žalobce jako odběratel – MARTIOFF – PL Trading Corporation s.r.o. – ABRIA spol. s r.o. – ICORES Holding s.r.o. – KALCO s.r.o. – I. H. jako konečný dodavatel služby. Ve zdaňovacím období červen 2012 byl řetězec tvořen těmito subjekty: žalobce jako odběratel – Invest Gates Group – ICORES Holding s.r.o. – KALCO s.r.o. – I. H. jako konečný dodavatel služby. Ve zdaňovacím období srpen 2012 se jednalo o řetězec: žalobce jako odběratel – Invest Gates Group – ICORES Holding s.r.o. – KALCO s.r.o. – I. H. jako konečný dodavatel služby. Ve zdaňovacím období září 2012 šlo o tentýž řetězec jako v předešlém zdaňovacím období. Stejně tak tomu bylo i ve zdaňovacích obdobích listopad a prosinec 2012.
28. Správce daně ve zprávě o daňové kontrole a následně i žalovaný ve svém rozhodnutí podrobně popsali, že na počátku vyfakturovala paní I. H. reklamní akce, které se uskutečnily v jednotlivých zdaňovacích obdobích, a to v souhrnu, svým odběratelům za částky ve výši cca 24 000 Kč až 91 000 Kč (bez daně z přidané hodnoty), které byly v řetězcích přeprodávány tak, že za ně žalobce v jednotlivých zdaňovacích obdobích vydal částky cca 800 000 Kč – 1 620 000 Kč, kdy mezi prvním a poledním článkem řetězce byla cena navýšena v jednotlivých zdaňovacích obdobích 17krát až 33krát. Tyto skutečnosti daňové orgány doložily a rovněž doložily, že k extrémnímu zvýšení ceny v rámci řetězců zpravidla došlo u subjektů, které se správcem daně nekomunikují, jsou nekontaktní, jsou propojeny například osobou jednatelky E. Š. Bartošové, popř. si neplní své zákonné povinnosti (např. ICORES Holding s.r.o. a KALCO s.r.o.). V podrobnostech soud ve vztahu k takto zjištěným skutečnostem, se kterými se detailně seznámil, odkazuje na strany 11 až 18 napadeného rozhodnutí.

29. V souvislosti s takto uvedenými skutečnostmi se žalovaný podrobně vyrovnal s tzv. vědomostním testem, tedy existencí objektivních i subjektivních okolností, na základě nichž bylo možné považovat žalobce za účastníka podvodu na dani z přidané hodnoty. Žalovaný tak poukázal na problematickou smluvní dokumentaci mezi žalobcem a jeho přímými dodavateli, která dává vzniknout pochybnosti o přiléhavosti zvolených smluvních vztahů, jakož i o jejich vážnosti, kdy nebyl řádně specifikován ani předmět plnění a zároveň ani takové skutečnosti, které se týkaly zajištění závazů, odpovědnosti apod. Dále žalovaný poukázal na podezřelé okolnosti týkající se sjednané ceny, kdy ověřil, že subjekty (pořadatelé jednotlivých akcí), které fakturovaly paní I. H. za umístění reklamy žalobce, sjednávaly ceny za tato jednotlivá plnění v jednotkách, maximálně desítkách tisíců Kč. Žalovaný rovněž zpochybnil smysl a efektivitu reklamy, její rozsah a vyhodnocení, kdy jednotlivé akce, na kterých byl žalobce prezentován, neodpovídaly zaměření jeho činnosti, nebylo z nich jasné, co která ze společností, které jsou personálně se žalobcem propojeny a byly takto propagovány, činí, kdy zároveň paní I. H. reklamu nejen sama provedla, ale také ji vyhodnotila. S ohledem na již výše uvedené vzbuzovalo pochybnosti i řetězení personálně propojených subjektů, kdy k razantnímu navýšení ceny plnění docházelo právě u subjektů nekontaktních či jinak „problematických“. Žalovaný rovněž poukázal na rozpor jednání žalobce s jednáním, které by bylo možné očekávat, kdyby jednal s péčí řádného hospodáře – zpravidla nakupoval služby až třicetkrát dražší, než které by mohl získat, kdyby je získal od prvního článku řetězce; například se společností MARTIOFF takto uzavřel kontrakt, aniž by tato společnost své služby nějak veřejně prezentovala – z těchto okolností pak žalovaný dovozoval nedostatek dobré víry žalobce a nepřijetí rozumných opatření, které by zabránily jeho účasti na podvodu na dani z přidané hodnoty. Soud v tomto směru odkazuje na strany 18 až 23 napadeného rozhodnutí, kdy se se závěry žalovaného plně shoduje a v podrobnostech na ně odkazuje.
30. Co se tedy týká výše uvedeného, domnívá se zdejší soud, že postup správce daně (resp. žalovaného) byl v souladu s rozhodnutími Nejvyššího správního soudu, která žalobce zmiňoval, a to konkrétně s rozsudky ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60, (věc *Vyrtych*) a ze dne 21. 3. 2018, č. j. 1 Afs 427/2017-48 (věc *Filák*).
31. Ohledně namítaného neprovedení navrhovaných důkazů – výsledků svědků, uvádí soud, že je podstatné, jakou důkazní hodnotu měly navrhované důkazní prostředky pro doposud zjištěný skutkový stav mít, jinými slovy, co jimi hodlal žalobce prokázat. Pokud správce daně přistoupí k výsledku svědka, pak je tomu tak proto, že svědecká výpověď může sloužit k prokázání skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně. Důvodem odmítnutí důkazního návrhu pak může být právě okolnost, že navrhovaný důkaz není schopen potvrdit ani vyvrátit tvrzené skutečnosti a není podstatný pro již zjištěný skutkový stav. Jedná se o jeden z legitimních důvodů odmítnutí provedení důkazu, jak již mnohokrát judikoval Ústavní soud (např. nález Ústavního soudu ze dne 29. 6. 2004, sp. zn. III. ÚS 569/03, dostupný na <http://nalus.usoud.cz>, a řada dalších). Správce daně tedy není vázán všemi důkazními návrhy daňového subjektu, nicméně pokud k provedení navrhovaného důkazu nepřistoupí, musí být zřejmé, jaké důvody jej k odmítnutí dokazování s ohledem na již zjištěný skutkový stav vedly, čemuž správce daně i žalovaný v daném případě dostáli (k dané otázce také viz níže).
32. Žalovaný neprovedení výsledku navrhovaných svědků (Ing. K. a jednatelů dalších dodavatelů v řetězci) odůvodnil jejich nadbytečností. Žalovaný v rámci odvolacího rozhodnutí poukázal v této souvislosti na listinné důkazy, z nichž vyplývá, že reklamní Shodu s prvopisem potvrzuje: D. J.

služby byly uskutečněny v rozsahu fotodokumentace a vyhodnocení předložených žalobcem. I. H. byla prvním článkem v řetězci a žalobce zaplatil několikanásobně vyšší částku za totožnou službu, jakou poskytla právě paní H. Dodavatelé MARTIOFF a Invest Gates Group toliko dodali reklamní služby zajištěné I. H. v rozsahu, v jakém je nakoupili. Dodavatelé MARTIOFF a Invest Gates Group tak pouze zajišťovali zájemce o reklamní akce. Za takto zjištěného skutkového stavu je možné akceptovat závěr daňových orgánů, že by výslech svědků byl nadbytečný, kdy soud ve stručnosti odkazuje na odůvodnění, které v tomto smyslu žalovaný srozumitelně uvedl na straně 24 svého rozhodnutí; s takto vyjádřenými důvody pro nadbytečnost výslechu svědků se soud ztotožňuje.

33. Nad rámec již výše uvedeného tak soud k tvrzení, že žalobcem přijaté reklamní služby byly co do svého rozsahu jiné než reklama poskytnutá na počátku řetězce I. H., uvádí, že k prokázání rozsahu přijatého zdanitelného plnění (v této otázce je nepochybně důkazní břemeno na jeho straně) žalobce v průběhu daňové kontroly nabídl kromě daňového dokladu a smluv o dílo také vyhodnocení reklamy – monitoring, o kterém tvrdil, že byl součástí objednaných reklamních balíčků, a doložil jej k prokázání oprávněnosti uplatněného odpočtu daně z přidané hodnoty.
34. Oproti tomu žalovaný skutková zjištění týkající se realizace a podoby reklamy a bezdůvodného navyšování její ceny v řetězci (včetně reklamy poskytnuté na počátku I. H.) opřel o listinné důkazy, jež se nacházejí ve správním spisu.
35. Není tedy pravdou, že by svůj závěr o tom, že žalobce měl nebo mohl vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, žalovaný opřel o neunesení důkazního břemene žalobcem, jakkoliv se tyto formulace v rozhodnutí objevují. Z obsahu správního spisu i napadeného rozhodnutí vyplývá, že to byl žalovaný, kdo prokázal, že rozsah poskytnuté reklamy I. H. se – s výjimkou postupného několikanásobného navyšování ceny – ve všech případech přeprodal v řetězci beze změny. Žalobci se toto zjištění nepodařilo vyvrátit či alespoň relevantním způsobem zpochybnit (viz výše).
36. Jak již bylo rovněž řečeno, není tedy krajskému soudu zřejmé, proč by za takto zjištěného skutkového stavu měl správce daně či žalovaný povinnost vyslýchat žalobcem navrhované svědky. Veškeré skutečnosti o obsahu poskytované reklamy, včetně jejího vyhodnocení, byly náležitě zjištěny a tato skutková zjištění nevzbuzují žádné pochybnosti.
37. Zpochybňoval-li žalobce použití informací získaných formou dožádání od jiných správců daně, zejména pak sdělení, která učinil Ing. K. jakožto jednatel společnosti MARTIOFF v rámci řízení, které se týkalo právě tohoto daňového subjektu (viz protokoly o ústním jednání s Ing. K. ze dne 2. 8. 2013, č. j. 230876/12/291935705065, a ze dne 21. 11. 2012, č. j. 282137/12/291935705065), nelze s žalobcem souhlasit. 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 žádná 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 výsledky dožádání, pokud jde o jiné v řetězci zapojené společnosti, vyjádření pořadatele akce a dožádanými správci daně poskytnuté listiny. V určitých situacích tedy mohou výsledky dožádání nahradit i výslechy svědků. Daňový subjekt pak musí být s důkazy seznámen a musí mít možnost se k nim vyjádřit, což v nyní posuzovaném případě

Shodu s prvopisem potvrzuje: D. J.

dodrženo bylo. Nelze tedy souhlasit se žalobcovou námitkou směřující k závěru o procesní nepoužitelnosti protokolu o ústním jednání s Ing. K., resp. že Ing. K. měl být v každém případě na návrh žalobce vyslechnut jako svědek i v daňovém řízení žalobce. V daném případě má soud za to, že s ohledem na okolnosti celé věci a skutečnosti, které měl tento navrhovaný svědek potvrdit, nebyl žalobce dotčen na svém právu klást svědkovi otázky, potažmo tu nebyla vzhledem k relevantním důvodům, které žalovaný uvedl, bezpodmínečně povinnost provést výslech svědka (Ing. K.) na žádost žalobce (daňového subjektu); s důvody, které žalovaný uvedl ve vztahu k nevyslechnutí Ing. K. jakožto svědka se krajský soud ztotožňuje (viz strana 26 napadeného rozhodnutí).

38. Právě otázku konkrétních skutkových okolností individuálního případu vzal soud v potaz při zvažování věci, a to v souvislosti s argumentací žalobce rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 3. 2018, č. j. 6 Afs 379/2017-54 (věc *Genova*). Krajský soud principiálně souhlasí s tam vyslovenými závěry Nejvyššího správního soudu, bere při tom ovšem ohled na to, za jakých podmínek Nejvyšší správní soud dospěl k závěru o potřebě vyslechnout svědky navržené daňovým subjektem – skutkové okolnosti mezi věcí řešenou Nejvyšším správním soudem a Krajským soudem v Brně považuje zdejší soud za natolik rozdílné, že bez dalšího nemůže mechanicky „aplikovat“ rozsudek ve věci *Genova*. V nynější věci tak nebyl žádný rozpor mezi ostatními (navrženými) důkazy a tím, co tvrdil správce daně a co mělo být v podstatě dokázáno výsledkem Ing. K., kdy se soud na základě všech výše shrnutých skutečností rovněž nedomnívá, že by postup správce daně byl účelový, vedený snahou znemožnit žalobci výkon jeho procesních práv. Nebyl tak dán žádný rozpor mezi tím, co Ing. K. uvedl v daňovém řízení týkajícím se daňové povinnosti společnosti MARTIOFF a tím, co bylo zjištěno v právě posuzovaném daňovém řízení.
39. V případě *Genova* se také jednalo o posouzení specifických „akcí“ daného subjektu, zatímco v záležitosti posuzované zdejším soudem je Krajskému soudu v Brně z jeho vlastní činnosti známo, že podobný *modus operandi* žalobce i jeho 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, v němž zdejší soud posuzoval skutkově i právně obdobný případ personálně propojené společnosti Exposure Group a.s. (i v tomto případě figurovaly prakticky totožné osoby a subjekty jako nyní), 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; 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, dostupný na www.nssoud.cz, a ze dne 8. 6. 2018, č. j. 62 Af 83/2016-45 (dosud nezveřejněný, nicméně žalobci zřejmě známý, neboť se opět jednalo o případ „sesterské společnosti“ LEDOPA GROUP, s.r.o., zastoupené tímtež advokátem jako v nynějším případě). I v citovaných věcech (např. rozsudky ze dne 25. 5. 2017, č. j. 62 Af 85/2015-62, a ze dne 29. 6. 2017, č. j. 29 Af 67/2015-51) 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 žalobce věděl nebo mohl vědět, že je součástí podvodného řetězce. Pokud tak nyní správce daně (žalovaný) vycházel z jakési ekonomie řízení, v jejímž rámci nepřistoupil výsledku 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. zmíněný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 5. 2018, č. j. 9 Afs 194/2017-34).

40. Zdejší soud tak neshledal žádný z uplatněných žalobních bodů důvodným a nad rámec uplatněných žalobních bodů nezjistil žádnou vadu, jež by mohla mít za následek nezákonnost žalobou napadeného rozhodnutí, k níž by musel přihlížet z úřední povinnosti. Proto žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

V. Závěr a náklady řízení

41. Na základě výše uvedeného soud žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl, neboť není důvodná.
42. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož 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. Žalobce ve věci úspěch neměl (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, pročež mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. 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 zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 26. června 2018

JUDr. Zuzana Bystřická, v.r.
předsedkyně senátu