



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Davida Rause, Ph.D. a soudců Mgr. Kateřiny Kopečkové, Ph.D. a Mgr. Petra Šebka ve věci

žalobce: **EXPOSURE GROUP, a.s.**
sídlem Jihlavská 1007/2, Žďár nad Sázavou
zastoupený JUDr. Milanem Jelínkem, advokátem
Advokátní kancelář Hartmann, Jelínek, Fráňa a partneři, s.r.o.
sídlem Sokolovská 49/5, Praha

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9.5.2016, č.j. 20614/16/5300-22441-711309,

takto:

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

Odůvodnění:

1. Žalobce se podanou žalobou domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 9.5.2016, č.j. 20614/16/5300-22441-711309, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno celkem deset rozhodnutí (dodatečné platební výměry) Finančního úřadu pro kraj Vysočina (dále jen „správce daně“) ze dne 25.9.2015, kterými správce daně žalobci doměřil daň z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad až prosinec 2011, únor 2012, duben 2012, červen až září 2012 a listopad až prosinec 2012.

I. Shrnutí žalobní argumentace

2. Žalobce poukazuje na to, že žalovaný odvolání zamítl s odůvodněním, že žalobce neunesl své důkazní břemeno. Důvodem, proč se tak stalo, je podle žalobce postup správce daně a žalovaného, kteří mu znemožnili důkazní břemeno unést. Navzdory opakovaným důkazním návrhům správce daně a žalovaný nevyslechli osoby oprávněné jednat za jednotlivé společnosti, které měly tvořit řetězec, zejména nebyl vyslechnut Ing. T. K., jednatel přímého dodavatele žalobce MARTIOFF CZ, spol. s r.o. (dále jen „MARTIOFF“). Bez provedení výsledků svědků není dostatečně skutkově podložen závěr o tom, jaká byla úloha jednotlivých společností v řetězci. Výsledkem svědků bylo možno prokázat či vyvrátit domněnku správce daně, že se jednotlivé společnosti ve skutečnosti na poskytnutí služby nepodílely a měly pouze formální roli. Přestože žalovaný dovozuje negativní závěry ohledně žalobce, nevyslechl Mgr. P. P. a E. Š. B. jako svědky. Stejně tak podle žalobce nelze mít za nadbytečný výsledek H. P., jednatele REKLAMAART, s.r.o. Skutkové závěry žalovaného tak nejsou dostatečně podloženy.
3. Žalobce dále namítá, že žalovaný okolnosti, k nimž měli navrhovaní svědci vypovídat, v napadeném rozhodnutí hodnotí, a to na základě nepřímých důkazů, např. na základě nekontaktnosti některých subdodavatelů. Neprovedené důkazy nelze podle žalobce nahrazovat informacemi poskytnutými dožádanými správci daně, neboť se jedná o zprostředkované informace, jež mají vést správce daně k adekvátnímu procesnímu postupu. I žalovaný přitom připouští, že některé aspekty se v daňovém řízení nepodařilo z různých důvodů objasnit.
4. Žalobce dále namítá, že I. H. by nebyla schopna poskytnout službu v takové podobě, v jaké ji žalobce poptával, neboť jejím úkolem bylo pouze umístit reklamu dle zadání, které obdržela. I. H. neměla potřebné „know how“, a proto žalobce neměl důvod poptávat plnění přímo u ní, jak uvedl žalovaný. Stejně tak je nesmyslný požadavek, že měl žalobce sám oslovit pořadatele jednotlivých akcí. Žalobce zadání nezpracovával, přičemž veškeré marketingové aktivity, včetně průzkumu trhu, přenesl na svého dodavatele, a následně na jeho doporučení na Invest Gates Group, s.r.o. (dále jen „IGG“). Záměrem žalobce nebylo uzavřít pouze smlouvu o zprostředkování, jak tvrdí žalovaný. Jeho dodavatelé nebyli jen zprostředkovatelé služeb, nýbrž nesli odpovědnost za efektivitu reklamních kampaní a bylo na nich, jak reklamu zajistí. Stejně tak není správný závěr žalovaného, že žalobce a dodavatelé mezi sebou uzavřeli formální smlouvy. Ostatně žalovaný ani žádné reálné riziko, jež smlouvy dostatečně neřešily, neuvádí. Záměrem žalobce bylo okamžitě ukončit spolupráci, pokud by reklama nepřinášela kýžený efekt, čemuž odpovídala i forma smluvní dokumentace.

5. Žalobce dále zpochybňuje úvahy žalovaného o rozložení důkazního břemena v případě prokazování objektivních okolností týkajících se účasti žalobce na podvodu DPH, s tím, že úvahy žalovaného dezinterpretují § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb. daňového řádu (dále jen „daňový řád“). Podstatná část okolností, jež nasvědčují existenci podvodného řetězce DPH, leží zcela mimo sféru žalobce, tudíž k nim žalobce důkazní břemeno nenese, a není povinen je uvádět v daňovém tvrzení. Rozsah skutečností, k nimž daňový subjekt nese důkazní břemeno, nemůže být svévolně rozšiřován, a to i s ohledem na silnější postavení správce daně v rámci sporu, který jednak nese své důkazní břemeno a zároveň i důkazy hodnotí. Nesprávné rozložení důkazního břemena v daňovém řízení je zásadní vadou, která má za následek nesprávné a nezákonné rozhodnutí ve věci samé.
6. Žalobce dále namítá, že z napadeného rozhodnutí není zřejmé, na základě jakých konkrétních skutečností měla být v době, kdy byly služby poskytovány, aktivována zvláštní povinnost žalobce prověřovat své obchodní partnery. To, že to žalobci v obecné rovině nepřísluší, připouští i žalovaný. Žalobce dále poukazuje na zjevný vnitřní rozpor v argumentaci žalovaného v bodě 140 napadeného rozhodnutí. Podle žalobce nevyšly v daňovém řízení najevo jakékoli skutečnosti, jež by svědčily pro to, že si dodavatelé žalobce neplní své daňové povinnosti či jakékoli jiné skutečnosti, jež by odůvodňovaly zvýšenou ostražitost žalobce.
7. Žalobce konečně namítá, že i vypořádání odvolací námitky týkající se neprovedení výslechu Ing. T. K. je nesprávné.
8. S ohledem na výše uvedené navrhuje, aby soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Na svém procesním postoji žalobce setrval po celou dobu řízení před zdejším soudem.

II. Shrnutí vyjádření žalovaného

9. Žalovaný ve svém vyjádření předně odkazuje na obsah napadeného rozhodnutí a argumenty v něm uvedené, na nichž setrvává, a se žalobními námitkami nesouhlasí.
10. Žalovaný navrhuje, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl, a na svém procesním postoji setrval během celého řízení před soudem.

III. Posouzení věci

11. Žaloba byla podána včas (§ 72 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, dále jen „s.ř.s.“), osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s.ř.s.), žaloba je přípustná (§ 65, § 68 a § 70 s.ř.s.).
12. Zdejší soud napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s.ř.s.) podle skutkového a právního stavu ke dni rozhodování žalovaného a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
13. Žalovaný své rozhodnutí založil na tom, že transakce žalobce byly součástí řetězce transakcí zatížených podvodem na DPH, přičemž dovodil, že žalobce nepostupoval s péčí řádného hospodáře a vzhledem ke všem okolnostem musel vědět, že se takového řetězce transakcí (přeprodávání plnění) účastní.

14. Žalobce má naopak za to, že závěry správce daně a žalovaného, že se účastnil řetězce transakcí vykazujících znaky daňového podvodu, neobstojí, a to zejména z toho důvodu, že nebyli jako svědci vyslechnuti Ing. T. K., Mgr. P. P., E. Š. B. a H. P.
15. Tvrdí-li správce daně a žalovaný, že se žalobce 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; nesou tedy v tomto ohledu důkazní břemeno (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).
16. Ze zpráv o daňové kontrole (č.j. 1396704/15/2914-60562-711564 ve vztahu ke zdaňovacímu období srpna 2011 až prosince 2011 a č.j. 1396696/15/2914-60562-711564 ve vztahu ke zdaňovacímu období ledna, února, dubna, června až prosince 2012), na něž zdejší soud v podrobnostech odkazuje, vyplynulo, že žalobce v kontrolovaných zdaňovacích obdobích uplatnil odpočet DPH na základě daňových dokladů od MARTIOFF za službu spočívající v prezentaci žalobce na dvou akcích na Mezinárodních závodech v alpském lyžování FIS slalom a obří slalom v kategorii mužů a žen konaných ve Špindlerově Mlýně ve dnech 16.12.-19.12.2011 (doklad č. 51100033 se základem daně 495 500 Kč, doklad č. 51100034 se základem daně 495 500), dále na akcích Workshop (začínající a profi modelové a modelky) v Ostravě ve dnech 26.11.-27.11.2011 (doklad č. 51100035 se základem daně 498 600 Kč), Adrenalinové dny + tour Airfare na Čeladné ve dnech 24.2.-25.2.2012 (doklad č. 5120051 se základem daně 590 800 Kč), Ve stopě Valašské zimy – Memoriál Josefa Sláčka ve dnech 3.2.-4.2.2012 (doklad č. 5120052 se základem daně 579 000 Kč), „Irish cultural festival“ v Ostravě ve dnech 23.3.-24.3.2012 (doklad č. 5120089 se základem daně 535 200 Kč), koncert Mňága a Žďorp v retro music clubu v Ostravě dne 7.3.2012 (doklad č. 5120087 se základem daně 495 500 Kč), „Trancefusion“ v Průmyslovém paláci dne 14.4.2012 (doklad č. 5120090 se základem daně 799 200 Kč).
17. Dále žalobce uplatnil odpočet DPH na základě daňových dokladů od IGG za službu spočívající v prezentaci žalobce na akci Veteran rallye Ostrava 2012 dne 26.5.2012 (doklad č. 5120160 se základem daně 448 600 Kč), Rallye show 12 – Autosalon show 12 v Hradci Králové na okruhu Czech Ring ve dnech 9.6.-10.6.2012 (doklad č. 5120207 se základem daně 648 200 Kč), Beskydské hudební léto – Fernet STOCK Z Generation Airfare tour v Ostravici dne 6.7.2012 (doklad č. 5120227 se základem daně 387 500 Kč), Helax Grand OPEN AIR v areálu Hlučínského jezera ve dnech 28.6.-29.6.2012 (doklad č. 5120260 se základem daně 398 600 Kč), Festival Slavkov 2012 – Fernet STOCK Z Generation Airfare tour ve Slavkově u Brna ve dnech 6.7.-7.7.2012 (doklad č. 5120261 se základem daně 427 500 Kč), BASINFIREFEST Fernet STOCK Z Generation Tour Airfare v Plzni ve dnech 29.6.-1.7.2012 (doklad č. 5120322 se základem daně 427 500 Kč), COLOURS OF OSTRAVA ve dnech 12.7.-15.7.2012 (doklad č. 5120323 se základem daně 399 800 Kč), ROCK FOR PEOPLE v Hradci Králové ve dnech 3.7.-6.7.2012 (doklad č. 5120321 se základem daně 399 800 Kč), ADRENALIN CUP v Ostravici ve dnech 22.6.-23.6.2012 (doklad č. 5120343 se základem daně 399 000 Kč).
18. Předmětem plnění bylo umístění reklamních bannerů, na nichž byly nápisy „SPECIALISTA NA PŘEPRAVU POHONNÝCH HMOT – EXPOSURE GROUP“, „EXPOSURE GROUP – www.ledopa.cz“ či „SPECIALISTA NA PŘEPRAVU

POHONNÝCH HMOT – EXPOSURE GROUP, www.ledopa.cz“ a vyhodnocení (monitoring) reklamní akce. O tom, že plnění subdodavately realizováno bylo – výskyt reklamního banneru s firmou žalobce a zpracování tzv. monitoringu – sporu není. Pokud jde o žalobce, ten v průběhu daňové kontroly v rámci svého důkazního břemena k předmětu plnění správci daně předložil daňové doklady, smlouvy o dílo uzavřené se společností MARTIOFF, mandátní smlouvy uzavřené s IGG a dokumentaci obsahující monitoring reklamních akcí. Své tvrzení, že by předmět jím přijatého zdanitelného plnění od společnosti MARTIOFF a IGG byl jiný v tom smyslu, že by se nejednalo jen o provedenou reklamu na bannerech a její vyhodnocení, nýbrž že jeho dodavatelé navíc prováděli i průzkum reklamního trhu za účelem výběru akcí a efektivního zacílení reklamy, žalobce ničím nedoložil.

19. Pokud jde o smlouvy o dílo, jejich předmětem byly akce uvedené na daňových dokladech (stejně tak tomu bylo i u mandátních smluv s IGG) a obsahovaly ujednání, že dodávka zahrnuje veškeré služby v rozsahu, v jakém je dodavatel zakoupil od poskytovatele. Cena služby byla fakturována tak, že jedna polovina ceny byla fakturována před akcí a druhá po konání akce. Pokud jde o dokumentaci „Vyhodnocení akce“, její součástí je i fotodokumentace, která byla vypracována agenturou Koreka & revolution models, za niž jedná I. H.
20. Správce daně dále vycházel z protokolů o ústním jednání (protokol z jiného daňového řízení č.j. 1292257/13 ze dne 19.8.2013, včetně jeho doplnění č.j. 282137/12/291935705065) s Ing. T. K., jednatelem MARTIOFF, z něhož vyplynulo, že MARTIOFF zajišťovala pouze zájemce a že prezentaci na akcích zajišťoval dodavatel. Činnost MARTIOFF spočívala v poptávání reklamních akcí pro své zákazníky, nákupu a prodeji služeb a předání nutných podkladů pro prezentaci zákazníka a předání vyhodnocení akce zákazníkovi. Pokud jde o monitoring akcí, ten podle Ing. T. K. zhotovila agentura Koreka Revolution. Ing. T. K. dále uvedl, že ze smluvního instrumentária plyne, že MARTIOFF neměl jiná práva, než jaká nakoupil od svého dodavatele, a současně nečinil nic jiného, než co bylo smluvně dodáno v rámci prezentace. Dále uvedl, že část služeb nakupoval u „PL“ (PL Trading Corporation, s.r.o.), vyhodnocení akcí od tohoto dodavatele obdržel poštou. S citovanými protokoly o ústním jednání byl žalobce seznámen a mohl se k nim vyjádřit. Pokud jde o jednatele IGG Mgr. M. S., ten při ústním jednání s dožádaným správcem daně sdělil, že služby pro žalobce zajišťoval subdodavately.
21. Správce daně dále zjistil, že výše specifikované služby spočívající v prezentaci žalobce na předmětných akcích byly přeprořádány v rámci následujících řetězců:
 - I. H.→REKLAMAART→CENTINDER→MARTIOFF→žalobce
 - I. H.→REKLAMAART→ZANEA→MARTIOFF→žalobce
 - I. H.→KALCO→ICORES holding→ABRIA→PL trading corporation→MARTIOFF→žalobce
 - I. H.→STYREKO→MARTIOFF→žalobce
 - I. H.→KALCO→ICORES holding→IGG→žalobce.
22. Správce daně dále zjistil, že v rámci uvedených řetězců transakcí došlo k mnohonásobnému navýšení ceny plnění, kdy I. H. fakturovala svým odběratelům reklamu za cenu v řádu 20

000 Kč, přičemž v některých případech došlo k více než 40-ti násobnému navýšení ceny reklamní služby.

23. Dále správce daně zjistil, že I. H. jak realizovala reklamní službu, tak vytvořila monitoring a vyhodnocení akce, které poté prodala subdodavateli v řetězci. Správce daně mimo jiné vycházel ze svědecké výpovědi I. H. v jiném daňovém řízení za účasti žalobce, kterou obdržel v rámci dožádání (protokol o výsledku svědka č.j. 3138267/14/3202-60561-800146 ze dne 26.11.2014). Dále bylo zjištěno, že I. H. uzavřela s odběratelem REKLAAMART s.r.o. rámcovou smlouvu o dodávkách zboží na dobu neurčitou, přičemž součástí dodávky je i vyhodnocení akce, v jejímž rámci již bylo uvedeno „Děkujeme společnosti Exposure Group za podporu při realizaci akce“. Dále I. H. uzavřela rámcovou smlouvu s odběratelem KALCO s.r.o., z níž vyplynulo, že nedílnou přílohou každé vystavené faktury odběratelem je potvrzené vyhodnocení akce, dále správce daně v rámci dožádání obdržel kopii faktury mezi I. H. a STYREKO s.r.o. s datem uskutečnění zdanitelného plnění dne 16.4.2012, přitom tento daňový subjekt v daném období v daňovém přiznání nevykázal žádná zdanitelná plnění.
24. Správce daně tedy dospěl k závěru, že to byla I. H., která zajistila pro žalobce kompletní reklamní službu, včetně vyhodnocení akce. Pokud jde o samotné logo, to vytvořil pro žalobce IGG a vyfakturoval mu jej za cenu 512 010 Kč, z čehož si žalobce uplatnil ve zdaňovacím období červen 2012 nárok na odpočet daně z přidané hodnoty.
25. Pokud jde o jednotlivé subdodavatele vyskytující se v rámci výše uvedených řetězců, CENTINDER s.r.o. na výzvy správce daně k zaslání daňových dokladů, smluv a faktur nereagoval a správci daně se nepodařilo ověřit, zda tento subjekt odvedl z předmětných plnění daň na výstupu. Pokud jde o REKLAAMART s.r.o. (jednatel H. P.), v rámci dožádání správce daně zjistil, že se jedná o nekontaktní daňový subjekt, který nepodává přiznání k dani z příjmů právnických osob ani k dani z přidané hodnoty. Pokud jde o subdodavatele ZANEA s.r.o., v rámci dožádání bylo zjištěno, že sídlí na virtuální adrese a jeho jednatel M. S. nemá k dispozici žádné účetní ani jiné doklady, ani mu nejsou známy žádné informace o této společnosti. Subdodavatel ABRIA s.r.o. (jednatel P. P.) se v místě svého sídla nenachází a jedná se o nekontaktní daňový subjekt, který podal daňové přiznání za roky 2011 a 2012. Pokud jde o PL Trading Corporation, s.r.o. (jednatel P. P.), jedná se o nekontaktní daňový subjekt, přitom z jiných daňových řízení vyplynulo, že tato společnost žádnou vlastní činnost nevykonávala. Dále pokud jde o STYREKO s.r.o., ta sice daňové přiznání podala, nicméně uvedla, že neuskutečnila žádná zdanitelná plnění, ani neuplatnila nárok na odpočet daně. Pokud jde dále o ICORES Holding s.r.o. (od 26.10.2013 v likvidaci) (jednatelka E. Š. B.), jedná se o nekontaktní daňový subjekt, který nereaguje na písemnosti správce daně a které podal poslední přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2012 a vykázanou vlastní daňovou povinnost neuhradil. Z odpovědi na dožádání místně příslušného správce daně KALCO s.r.o. (jednatelka E. Š. B.) vyplynulo, že tento daňový subjekt je nekontaktní, nepodává daňové přiznání a registrace k DPH mu byla ke dni 21.7.2007 zrušena.
26. V uvedených řetězcích tedy společnosti REKLAAMART s.r.o., ICORES Holding s.r.o. a STYREKO s.r.o. neodvedly daň z přidané hodnoty. Tato skutková zjištění správce daně a žalovaný vyhodnotili tak, že účelem uvedených transakcí bylo razantní navýšení ceny deklarovaného plnění za účelem vyinkasování odpočtu DPH, neboť obchodní transakce

neměly vzhledem k extrémnímu navýšení ceny ekonomický smysl, přičemž jeden z článků řetězců daň neodvedl.

27. Odmítnutí nároku na odpočet je výjimkou ze základní zásady, kterou tento nárok představuje. 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 osoba uplatňující nárok na odpočet DPH věděla nebo mohla vědět (rozsudky Soudního dvora ve věcech *Dávid Péter*, *Optigen*, *Federation of Technological Industries*). Závěr o tom, že plátce DPH věděl či měl a mohl vědět, že se účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, zpravidla vyžaduje komplexní analýzu konkrétních podezřelých skutečností a posouzení jejich vzájemných souvislostí. „*Není povinností správních orgánů či dokonce správních soudů prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod. V daňovém řízení musí být nicméně postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval. Správce daně přitom může vycházet z mnoha indicií, které mu jsou k dispozici (srov. již zmiňované rozsudky Nejvyššího správního soudu čj. 2 Afs 15/2014-59 a čj. 6 Afs 130/2014-60).*“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31.8.2016, č.j. 2 Afs 55/2016-38, č. 3505/2017 Sb. NSS). Při posuzování subjektivní stránky je nutno hodnotit, zda daný podnikatelský subjekt přijal při výkonu své hospodářské činnosti přiměřená opatření, která od něj lze rozumně vyžadovat, aby zajistil, že jeho plnění není součástí podvodu. Jen pokud z takové analýzy plyne, že podezřelé skutečnosti nejsou nahodilé, navzájem izolované a dobře vysvětlitelné i jinak než účastí plátce daně na podvodu na DPH, nýbrž naopak propojené a svými souvislostmi a charakterem vzájemného propojení výrazně zesilující podezření a minimalizující pravděpodobnost toho, že plátce daně jednal poctivě, lze uvedený závěr učinit.
28. Namítal-li žalobce, že si nebyl vědom zvláštní povinnosti prověřovat si své obchodní partnery, k tomu zdejší soud uvádí, že daňový subjekt má obecnou povinnost učinit přiměřená opatření k zamezení podvodům na dani z přidané hodnoty, a to bez ohledu na to, v jakém hospodářském odvětví působí, jak se v něm chovají jiné subjekty nebo zda se v tomto odvětví takové podvody již vyskytly, či nikoli. Neobvyklá cena obchodované komodity, dlouhodobě nestandardní způsob obchodování a absence účinných vnitřních kontrolních mechanismů mohou být indiciemi nasvědčujícími tomu, že daňový subjekt věděl nebo měl vědět, že se svou ekonomickou aktivitou účastní podvodu na dani z přidané hodnoty (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25.6.2015, č.j. 6 Afs 130/2014-60, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10.6.2015, č.j. 2 Afs 15/2014-59). Není tedy důvodná výtku žalobce, že si žalovaný v bodě 140 napadeného rozhodnutí protiřečí, pokud uvádí, že bylo na žalobci, aby si prověřil své obchodní partnery a s ohledem na hodnotu nakupované reklamní služby porovnal její nepřiměřenou cenu s běžnou obchodní praxí, s tím, že k prokázání své dobré víry měl žalobce předložit důkazy.
29. Žalovaný a správce daně dostatečně specifikovali objektivní okolnosti, o něž opřeli svůj závěr, že žalobce věděl nebo musel vědět, že plnění, z něhož nárokoval odpočet DPH, bylo součástí daňového podvodu vyskytujícího se v dodavatelském řetězci. Žalovaný se podrobně zabýval hodnocením smluv o dílo uzavřených mezi žalobcem a MARTIOFF a mandátních smluv uzavřených mezi žalobcem a IGG. Poukázal na jejich typovost a pokud

jde o smlouvy o dílo, ty upravovaly vztah, jenž byl de facto pouze vztahem zprostředkovatelským. Obsah smluv byl stručný, aniž by bylo upraveno zajištění či odpovědnost za škodu, což by se v případě tak vysoké hodnoty ceny reklamy dalo předpokládat. Cena plnění byla určena jako cena celková, aniž by její výše byla rozepsána jako součet konkrétních složek, např. ve formě rozpisu jednotlivých prvků reklamy, či cena odvíjející se od počtu pracovních hodin. Žalovaný taktéž poukázal na absenci jakýchkoliv předávacích protokolů a na to, že k tomu, zda došlo k samotnému předání reklamních služeb, neexistuje žádný důkaz a smlouvy způsob předání nijak neupravují. Pokud jde o mandátní smlouvy, neplyne z nich dostatečně určitě ani jejich předmět, nejsou zde řádně upraveny platební podmínky. Nebyla obsažena ani ujednání, jež jsou pro mandátní smlouvu typická, neboť představuje druh přímého zastoupení, kdy má mandatář zaplatit plnou cenu reklamy namísto žalobce; to ve smlouvě upraveno nebylo.

30. Další okolností nasvědčující ve spojení s ostatními daňovému podvodu je podle žalovaného vysoká cena reklamy, kterou žalobce akceptoval a která podle žalovaného nemá ekonomické opodstatnění. Tvzení žalobce, že nedisponuje personálním aparátem, který by mu umožnil provést si analýzu reklamního trhu, označil žalovaný jako účelové. Skutečnost, že předmět plnění se měl v rámci článků řetězců lišit, podle žalovaného žalobce ničím neprokázal, a ani se správcem daně zjištěných skutečností nic takového nevyplývalo.
31. Žalovaný dále poukázal na primární smysl reklamy, kterým je na akci odpovídajícího typu oslovit potencionální zákazníky. Podle žalovaného je efekt reklamy, která byla pořízena za extrémně navýšenou cenu a byla prezentovaná na akcích, které se tomu svou povahou nehodí (taneční a metalové party, prezentace začínajících modelů a modelek), vysoce diskutabilní. Na bannerech byl navíc matoucí kontakt na stránky www.ledopa.cz.
32. Žalovaný dále poukázal na řetězení daňových subjektů, kdy v rámci řetězců byla většina subjektů nekontaktních a někteří neodvedli daň, s tím, že si plnění mezi sebou pouze přeprodávali. Výše uvedené subjekty přitom byly také personálně propojeny, a to přes Mgr. P. P. a E. Š. B.
33. Z výše uvedených skutečností žalovaný správně dovodil, že žalobce byl účastníkem řetězce společností zatíženého daňovým podvodem. Zdejší soud v této souvislosti zdůrazňuje, že se nejedná o „nepřímé“ důkazy, jak argumentuje žalobce, nýbrž o zjištěné skutečnosti, které správce daně hodnotil a které společně dokládají faktickou existenci řetězce společností i jejich význam v rámci řetězce – jednalo se pouze o přeprodávání plnění od I. H. Podle žalovaného žalobce věděl nebo mohl vědět, že je jeho součástí, a měl přijmout přiměřená opatření, která by spočívala v ověření si svých obchodních partnerů a ceny reklamy (až 49 krát navýšené). Žalovaný poukázal též na to, že žalobce vstoupil do smluvního vztahu s MARTIOFF, který svoji činnost nikde neprezentoval. Žalovaný dospěl k závěru, že žalobce nepostupoval s péčí řádného hospodáře, když uzavřel smlouvy ve výše popsané podobě a o cenu reklamy a její provedení se více nezajímal. Cena reklamy byla podle žalovaného v nápadném nepoměru s provedením reklamy a typem akce.
34. Takové odůvodnění závěrů dovozených z výše uvedených okolností ve světle výše citované judikatury týkající se podvodu na dani z přidané hodnoty plně ob stojí. Není v této souvislosti důvodná námitka, že by žalovaný postupoval v rozporu s § 92 odst. 3 daňového řádu, podle něhož daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších

podáních. K tomu zdejší soud odkazuje na závěry Nejvyššího správního soudu, že „Nese-li důkazní břemeno správce daně, je v oprávnění nabízet důkazy a uplatnit prostředky ke své obraně zapotřebí primárně vidět právo osoby, proti níž se řízení vede, nikoli její důkazní břemeno. Nevyrací-li daňový subjekt zjištění správce daně, nenabízí-li jiné možné varianty skutkového děje, 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 DPH a daňový subjekt k tomu žádnou kvalifikovanou obranu nenabídne, nelze po správci daně vyžadovat, aby za daňový subjekt domýšlel všechna myslitelná tvrzení či možné skutkové verze a v rozhodnutí se s nimi vypořádal. Totéž platí o situaci, kdy daňový subjekt sice o tom, že se svými transakcemi účastní podvodu, nevěděl, ale jen proto, že se nechoval s mírou obezřetnosti, kterou by bylo možné po daňovém subjektu v obdobném postavení a situaci spravedlivě požadovat – nenabídne-li daňový subjekt sám omluvitelné vysvětlení své neobezřetnosti, nelze po správci daně požadovat, aby za něho taková hypotetická vysvětlení domýšlel a 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 předložena či navržena takové důkazy, které by mohly rozumně vést k jejich prokázání. Na správci daně tedy leží důkazní břemeno k prokázání buď vědomosti daňového subjektu o účasti na podvodu, anebo takové neobezřetnosti daňového subjektu, že kdyby k ní nedošlo, subjekt by s největší pravděpodobností rozpoznal, že se do podvodu na DPH svým jednáním zapojil, a mohl by se takového zapojení vyvarovat.“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24.5.2018, č.j. 9 Afs 194/2017-34).

35. Na podkladě výše uvedeného lze shrnout, že žalovaný dostatečně uvedl a prokázal jednotlivé podezřelé okolnosti týkající se posuzovaných obchodních transakcí. V souhrnu se proto žalovanému podařilo prokázat, že žalobce byl zapojen způsobem neodpovídajícím obchodní logice a praxi dobrého hospodáře v transakci zatížené daňovým podvodem, neboť žalobce vynakládal za reklamu částky v řádech statisíců, dokonce milionů Kč (např. v únoru či listopadu roku 2012), aniž by tomu odpovídalo smluvní instrumentarium a aniž by si jakkoli prověřoval dopad umístění reklamních bannerů na akcích, na nichž byl nadto uveden odkaz na webové stránky jiné společnosti.
36. K námitce, že přijaté reklamní služby byly co do svého rozsahu jiné než reklama poskytnutá na počátku řetězce I. H., je třeba uvést, že k prokázání rozsahu přijatého zdanitelného plnění (v této otázce bylo důkazní břemeno na žalobci) byly doloženy pouze daňové doklady, smlouvy, které tvrzení žalobce nedokládaly, a vyhodnocení reklamy – monitoring, vypracovaný I. H. Pokud jde v této souvislosti o námitku, že správce daně nedůvodně odmítl vyslechnout žalobcem navrhované svědky, 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 výslechu 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, 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.

37. Správce daně k návrhu na výslech Ing. T. K. již ve zprávě o daňové kontrole uvedl, že shromáždil dostatek listinných důkazů, které prokazují jeho závěry. Správce daně zdůraznil, že MARTIOFF se nijak neprezentuje, nemá webové stránky, nerozšiřuje okruh svých dodavatelů, prodává dodávku služby tak, jak ji nakoupil. Navíc správce daně správně akcentoval, že marže u MARTIOFF byla minimální. K mnohonásobnému navýšení ceny došlo již u předchozích článků v řetězci. Zdejší soud má navíc za to, že žalobce v průběhu daňového řízení neuvedl žádnou podstatnou okolnost, jež by znevěrohodnila správcem daně shromážděné listinné důkazy včetně obsahu vyjádření Ing. T. K. tak, aby bylo třeba se jej znovu na činnost MARTIOFF dotazovat, a to formou výslechu svědka.
38. Zdejšímu soudu je navíc z úřední činnosti známo, že shodně Ing. T. K. vypovídal jako svědek v daňovém řízení týkajícím se daně z přidané hodnoty ve zdaňovacích obdobích měsíce března roku 2012 a měsíce května roku 2012 (rozsudek zdejšího soudu ze dne 25.5.2017, č.j. 62 Af 85/2015-62, který byl potvrzen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 24.5.2018, č.j. 9 Afs 194/2017-34). Nejvyšší správní soud k potřebnosti další svědecké výpovědi Ing. T. K. v citovaném rozsudku mimo jiné uvedl, že „*Veškeré skutečnosti o obsahu poskytované reklamy, včetně jejího vyhodnocení, byly náležitě zjištěny a tato skutková zjištění nevzbuzují žádné pochybnosti. Argumentaci stěžovatelky, že se při výslechu svědka K. nemohla ptát na okolnosti svědčící podvodu na DPH, považuje soud za účelovou a zavádějící. Podstatou její obrany byla obsahová rozdílnost reklam na počátku a na konci řetězce, a právě k rozsahu a vyhodnocení reklam na konci řetězce byl jednatel MARTIOFF vyslechnut.*“. K dotazu soudu u jednání zástupce žalobce neuvedl, v čem se nyní posuzovaná situace z hlediska potřebnosti výslechu Ing. T. K. liší od situace posuzované Nejvyšším správním soudem. Žádnou takovou odlišnost neshledává ani zdejší soud. Navrhoval-li žalobce provést v nyní posuzované věci výslech Ing. T. K. k rozsahu poskytnutého plnění, tak i kdyby v pozici svědka Ing. T. K. uvedl něco jiného, než je obsaženo v jeho vyjádření, podstatným – bez předjímání hodnocení takové svědecké výpovědi – je, že v daňovém řízení bylo zjištěno, že rozsah přijatého plnění dle daňových dokladů žalobce, jimiž dokládal svůj nárok na odpočet daně, odpovídal plnění, jež bylo přeprodáváno v rámci řetězců od I. H.
39. Ze stejných důvodů se zdejší soud ztotožňuje s postupem, kdy správce daně a žalovaný nevyslechli Mgr. P. P., E. Š. B. a H. P.
40. Žalovaný neprovedení výslechu navrhovaných svědků nadto řádně odůvodnil. Podle žalovaného by provedení dalších svědeckých výpovědí bylo v rozporu se zásadou rychlosti, hospodárnosti a procesní ekonomie, když v souladu se zásadou materiální pravdy byl dostatečně prokázán skutkový stav. Poukázal v této souvislosti na výsledky dožádání, které jako listinné důkazy v daňovém řízení použitelné jsou, přičemž žalobce měl možnost se k nim vyjádřit. Pokud jde o řetězení jednotlivých společností, jejich personálního propojení či neplnění si daňových povinností subdodavatelů, to je z provedených důkazů s jistotou seznatelné. Pokud jde o činnost jednotlivých subdodavatelů, ta spočívala v tom, že si plnění od I. H. mezi sebou pouze přeprodávali. Za takové situace bylo podle zdejšího soudu neprovedení výslechu svědků žalovaným řádně, srozumitelně a navíc i správně odůvodněno a není pravdou, že

žalovaný hodnotil již okolnosti, o nichž měli svědci vypovídat; žalovaný hodnotil skutečnosti plynoucí z jiných důkazních prostředků.

41. 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.

IV. Náklady řízení

42. O nákladech účastníků řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s.ř.s. Žalobce nebyl ve věci úspěšný, a proto mu nenáleží právo na náhradu nákladů řízení. Úspěšným byl žalovaný, tomu však podle obsahu soudního spisu nevznikly v řízení o žalobě žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti. Proto soud rozhodl, že žalovanému se náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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.

Brno 28. června 2018

David Raus, v.r.
předseda senátu