



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 v právní věci žalobce: **LEDOPA GROUP, s.r.o.**, se sídlem Žďár nad Sázavou, Jihlavská 1007/2, zastoupený JUDr. Milanem Jelínkem, advokátem, Advokátní kancelář Hartmann, Jelínek, Fráňa a partneři, s.r.o., se sídlem Praha 8, Sokolovská 49/5, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 31, o žalobě proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 1.3.2016, č.j. 8356/16/5300-22441-711309,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 1.3.2016, č.j. 8356/16/5300-22441-711309, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náklady řízení ve výši 18 776 Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám JUDr. Milana Jelínka, advokáta, Advokátní kancelář Hartmann, Jelínek, Fráňa a partneři, s.r.o., se sídlem Praha 8, Sokolovská 49/5.
- III. Žalovaný **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se domáhá zrušení rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 1.3.2016, č.j. 8356/16/5300-22441-711309.

I. Podstata věci

Žalovaný rozhodnutím ze dne 1.3.2016, č.j. 8356/16/5300-22441-711309, zamítl žalobcova odvolání proti dodatečným platebním výměrům vydaným Finančním úřadem pro Kraj Vysočina (dále jen „správce daně“) dne 5.3.2015, č.j. 437907/15/2914-50522-706194, č.j. 438024/15/2914-50522-706194, č.j. 438040/15/2914-50522-706194, č.j. 418229/15/2914-50522-706194, č.j. 419129/15/2914-50522-706194, č.j. 424339/15/2914-50522-706194, č.j. 426182/15/2914-50522-706194, č.j. 426414/15/2914-50522-706194, č.j. 426934/15/2914-50522-706194, kterými byla žalobci podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), a podle § 98 odst. 1, § 143 a § 147 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červen 2011 (41 730 667 Kč), 3. čtvrtletí 2011 (15 453 391 Kč), 4. čtvrtletí 2011 (32 190 882 Kč), leden 2012 (12 327 594 Kč), únor 2012 (24 132 425 Kč), březen 2012 (60 489 108 Kč), duben 2012 (38 045 477 Kč), květen 2012 (29 745 628 Kč) a červen 2012 (43 350 233 Kč) a současně vznikla žalobci povinnost uhradit penále podle § 251 daňového řádu.

Správce daně dospěl k závěru, že žalobce nakoupil pohonné hmoty (dále též „PHM“) od dodavatelů (českých společností) s místem nakládky v zahraničí (Slovensko, Spolková republika Německo a Slovinsko). PHM byly stáčeny do automobilových cisteren v zahraničí (v jiných členských státech) a byly dopravovány na účet žalobce přímo konečnému odběrateli. Byly dodány mezi několika subjekty (které si je mezi sebou „přefakturovávaly“), avšak s jedinou přepravou – z rafinerie v jiném členském státě přímo do čerpacích stanic v tuzemsku. Správce daně na základě aplikace rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 6.4.2006 ve věci EMAG Handel Eder OHG v. Finanzlandesdirektion für Kärnten, C 245/04 (dále jen „rozsudek EMAG“), dospěl k závěru, že místem plnění při dodání zboží bylo místo, kde se zboží nacházelo v době, kdy přeprava zboží začala, tj. území jiných členských států, neboť to byl žalobce, kdo organizoval a hradil dopravu (§ 7 odst. 2 zákona o DPH). Žalobce tedy nepostupoval podle § 2 a § 72 zákona o DPH, pokud si z těchto nákupů uplatnil nárok na odpočet daně z tuzemského plnění.

Správce daně dále neuznal nárok na odpočet daně v rozsahu přijatých zdanitelných plnění (nákup „reklamních akcí“) od dodavatele Invest Gates Group,

s.r.o., neboť cílem přijetí těchto plnění bylo „vyinkasování odpočtu DPH na úkor státního rozpočtu“.

Žalovaný tyto závěry správce daně potvrdil.

II. Shrnutí argumentace žalobce

Žalobce nesouhlasí s tím, jak žalovaný určil místo plnění, a dovolává se rozsudku EMAG a rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 16.12.2010 ve věci Euro Tyre Holding BV, C-430/09 (dále jen „rozsudek Euro Tyre“), podle něhož je při určení místa dodání třeba přihlídnout ke všem okolnostem případu. Žalovaný v daném případě tento rozsudek v napadeném rozhodnutí nezohlednil. Žalobce rovněž poukazuje na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25.11.2015, č.j. 5 Afs 77/2015-43 (dále též „rozsudek JASA trans“), a ze dne 7.1.2016, č.j. 4 Afs 22/2015-104.

Dále žalobce namítá nedostatečně zjištěný skutkový stav v souvislosti s určením místa plnění a organizací přepravy, neboť žalovaný neumožnil žalobci unést důkazní břemeno (neprovedl žalobcem navržené důkazy). Žalobce namítá vnitřní rozpory v právních názorech žalovaného a porušení § 16 zákona o DPH. Podle žalobce byla též porušena zásada neutrality DPH, neboť daň na výstupu byla vybrána a žalobci bylo upřeno právo na odpočet daně.

Žalobce nesouhlasí ani s tím, že správce daně neuznal nárok na odpočet daně v rozsahu přijatých zdanitelných plnění (nákup „reklamních akcí“) od dodavatelů MARTIOFF CZ spol. s r.o. a Invest Gates Group, s.r.o. a namítá k tomu neúplně zjištěný stav věci.

Žalobce rovněž namítá procesní pochybení žalovaného, kterých se měl dopustit během odvolacího řízení (výzva k prokázání skutečností byla nezákonná, lhůty, v nichž měl žalobce unést důkazní břemeno, byly příliš krátké a žalovaný porušil zásadu součinnosti). V dalším vyjádření žalobce zrekapituloval aktuální judikaturu Nejvyššího správního soudu navazující na rozsudek JASA trans.

Žalobce setrval na svém procesním postoji po celou dobu řízení před zdejším soudem a z výše uvedených důvodů se domáhal zrušení napadeného rozhodnutí.

III. Shrnutí argumentace žalovaného

Žalovaný nesouhlasí s tím, že by napadené rozhodnutí bylo nezákonné. Odkazuje na jeho odůvodnění a vyjadřuje se k jednotlivým žalobním bodům stejně jako v napadeném rozhodnutí. V průběhu řízení své vyjádření doplnil mj. o polemiku s rozsudkem JASA trans. I žalovaný na svém procesním stanovisku setrval po celou

dobu řízení před zdejší soudem a s ohledem na výše uvedené navrhuje soudu, aby žalobu jako nedůvodnou zamítl.

IV. Posouzení věci

Žaloba byla podána včas (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dále jen „s.ř.s.“), osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s.ř.s.). Žaloba je přípustná (zejména § 65, § 68 a § 70 s.ř.s.).

Zdejší soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s.ř.s.) a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.

V daném případě jsou sporné dvě právní otázky. Zda žalobce postupoval podle § 2 a § 72 zákona o DPH, pokud si z nákupů PHM uplatnil nárok na odpočet daně z tuzemského plnění, a zda správce daně v souladu se zákonem neuznal nárok na odpočet daně v rozsahu přijatých zdanitelných plnění (nákup „reklamních akcí“) od dodavatelů MARTIOFF CZ spol. s r.o. a Invest Gates Group, s.r.o.

Nárok na odpočet nákupu PHM

Nejprve se soud zabýval první otázkou, tj. nákupy PHM s místem nakládky v zahraničí (Slovensko, Spolková republika Německo a Slovinsko), které byly dodány mezi několika subjekty (jež si je mezi sebou „přefakturovávaly“), avšak s jedinou přepravou – z rafinerie v jiném členském státě přímo do čerpacích stanic v tuzemsku.

Dle § 72 odst. 1 písm. a) zákona o DPH „[p]látce je oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku“. Zdanitelným plněním je plnění, které je předmětem daně a není osvobozené od daně, přičemž předmětem daně je mimo jiné dodání zboží za úplaty osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku a pořízení zboží z jiného členského státu za úplaty uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti nebo právnickou osobou nepovinnou k dani [§ 2 odst. 1 písm. a) a c) zákona o DPH]. Dodáním zboží je dle § 13 odst. 1 zákona o DPH „převod práva nakládat se zbožím jako vlastník“.

Pořízením zboží z jiného členského státu se dle § 16 odst. 1 zákona o DPH rozumí „nabytí práva nakládat jako vlastník se zbožím od osoby registrované k dani v jiném členském státě, která není osvobozenou osobou, pokud je zboží odesláno nebo přepraveno z tohoto jiného členského státu do členského státu od něj odlišného a) osobou, která uskutečňuje dodání zboží, b) pořizovatelem, kterým se pro účely tohoto zákona rozumí osoba, která pořizuje zboží z jiného členského státu, nebo c) zmocněnou třetí osobou“.

Místem plnění při dodání zboží, pokud je dodání zboží uskutečněno bez odeslání nebo přepravy, je *„místo, kde se zboží nachází v době, kdy se dodání uskutečňuje“* (§ 7 odst. 1 zákona o DPH). Místem plnění při dodání zboží, pokud je zboží odesláno nebo přepraveno osobou, která uskutečňuje dodání zboží, nebo osobou, pro kterou se uskutečňuje dodání zboží, nebo zmocněnou třetí osobou, je *„místo, kde se zboží nachází v době, kdy odeslání nebo přeprava zboží začíná“* (§ 7 odst. 2 zákona o DPH). Za místo plnění při pořízení zboží z jiného členského státu se považuje *„místo, kde se zboží nachází po ukončení jeho odeslání nebo přepravy pořizovateli“* (§ 11 odst. 1 zákona o DPH).

V dané věci se jedná o tzv. řetězovou transakci, kdy *„několik podniků ze dvou či více členských států postupně uzavírá kupní smlouvy na stejné zboží, které jsou pak plněny prostřednictvím jediného pohybu zboží od prvního dodavatele posledního kupujícímu“* (stanovisko generální advokátky J. Kokott ze dne 10.11.2005 ve věci C-245/04, EMAG). Při posuzování řetězových transakcí je třeba vycházet z toho, že *„dvě po sobě následující dodání zakládající pouze jeden pohyb zboží, musí být považována za časově po sobě následující. Zprostředkující pořizovatel může totiž převést na druhého pořizovatele právo nakládat jako vlastník s majetkem až poté, co ho předtím získal od prvního prodávajícího, a proto k druhému dodání může dojít až poté, co bylo uskutečněno první dodání“* (rozsudek EMAG). V citovaném rozsudku Soudní dvůr dovodil, že *„[v] případě, že dvě po sobě následující dodání téhož zboží, uskutečněná za protiplnění mezi osobami povinnými k dani, které jednají jako takové, zakládají jedno odeslání nebo jednu přepravu tohoto zboží uvnitř Společenství, toto odeslání nebo přeprava může být přičtena pouze jednomu z obou dodání a pouze toto dodání bude osvobozeno od daně [...] Uvedený výklad platí bez ohledu na to, kdo je osobou povinnou k dani – první prodávající, zprostředkující pořizovatel nebo druhý pořizovatel – která má právo nakládat se zbožím během zmíněné zásilky nebo přepravy“*. K místu dodání v citovaném rozsudku Soudní dvůr uvedl, že *„[p]okud je dodání zakládající odeslání nebo přepravu zboží uvnitř Společenství, které má tedy za logický důsledek pořízení uvnitř Společenství zdaněné v členském státě, v němž zmíněné odeslání nebo přeprava končí, prvním ze dvou po sobě následujících dodání, za místo druhého dodání se považuje místo pořízení uvnitř Společenství, které mu předcházelo, to jest místo v členském státě určení. Naopak, pokud je dodání zakládající odeslání nebo přepravu zboží uvnitř Společenství druhým ze dvou po sobě následujících dodání, k prvnímu dodání, které bylo v tomto případě uskutečněno před odesláním nebo přepravou zboží, došlo v členském státě, v němž se toto odeslání nebo přepravy začaly uskutečňovat“*.

V rozsudku Euro Tyre se Soudní dvůr zabýval otázkou, jakému dodání musí být přičtena přeprava uvnitř Společenství, pokud je uskutečněna osobou, která byla jakožto první pořizovatel a druhý dodavatel účastna obou dodání v rámci řetězové transakce, nebo je uskutečněna jejím jménem. Při posuzování této otázky je nutné dle Soudního dvora zohlednit všechny podmínky zakládající právo na osvobození dodání

zboží uvnitř Společenství, tj. 1) převod práva nakládat se zbožím jako vlastník na pořizovatele; 2) prokázání, že zboží bylo odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu; a 3) fyzické opuštění území členského státu dodání v důsledku tohoto odeslání nebo této přepravy. Zároveň je třeba zkoumat záměr kupujícího v okamžiku pořízení, je-li podpořen objektivními poznatky.

K podmínce prokázání přepravy zboží mimo členský stát dodání Soudní dvůr v citovaném rozsudku uvedl, že *„ačkoli, jak vyplývá z bodu 45 výše uvedeného rozsudku EMAG Handel Eder, je otázka, kdo má právo nakládat se zbožím jako vlastník během přepravy uvnitř Společenství, nerozhodná, mohla by okolnost, že tuto přepravu uskutečňuje vlastník zboží, nebo že je uskutečňována jeho jménem, hrát roli při rozhodování o tom, zda bude uvedená přeprava přičtena prvnímu či druhému dodání. Nicméně v případech, kdy je přeprava uskutečňována osobou, která se účastní obou plnění, nebo jménem této osoby, tak jako je tomu ve věci v původním řízení, není tato okolnost relevantní“*.

V rozsudku Euro Tyre tedy Soudní dvůr došel k závěru, že *„v případě, kdy je zboží předmětem dvou po sobě následujících dodání mezi různými osobami povinnými k dani, které jednají jako takové, avšak předmětem pouze jedné přepravy uvnitř Společenství, musí být určení plnění, jemuž má být tato přeprava přičtena, tedy prvnímu či druhému dodání [...] provedeno s ohledem na celkové posouzení všech okolností projednávaného případu za účelem prokázání toho, které z obou dodání splňuje všechny podmínky, které se vážou k dodáním uvnitř Společenství“*. Podstatné je tedy především určení okamžiku, kdy bylo na druhého pořizovatele převedeno právo nakládat se zbožím jako vlastník. V případě, že by se druhý převod práva nakládat se zbožím jako vlastník uskutečnil předtím, než došlo k přepravě uvnitř Společenství, by totiž již nebylo možno tuto přepravu přičítat prvnímu dodání ve prospěch prvního pořizovatele.

V návaznosti na uvedenou judikaturu Nejvyšší správní soud v rozsudku JASA trans dovodil, že *„pro posouzení místa dodání je tzv. kritérium organizace přepravy, podle kterého je dodání určeno podle osoby zajišťující přepravu, popř. osoby k tomu dávající příkaz, významné. Rozhodně však nelze mít za to, že jde o kritérium jediné, popř. rozhodující [...]. V případě, kdy je zboží předmětem dvou po sobě následujících dodání mezi různými osobami povinnými k dani, které jednají jako takové, avšak předmětem pouze jedné přepravy uvnitř Společenství, musí být určení plnění, jemuž má být tato přeprava přičtena, tedy prvnímu či druhému dodání, provedeno s ohledem na celkové posouzení všech okolností projednávaného případu (nikoli v podstatě jen s ohledem na tzv. kritérium organizace přepravy) za účelem prokázání toho, které z obou dodání splňuje všechny podmínky, které se vážou k dodáním uvnitř Společenství. Jednou z těchto podmínek je také nepochybně posouzení otázky, kdo byl první pořizovatel, který nabyt na území jiného členského státu (Rakousko, Německo) právo nakládat se zbožím jako vlastník [...] [p]rvním pořizovatelem nemusí být bez*

dalšího vždy osoba, která dopravu zajistila, resp. k ní dala příkaz. Dodání zboží v jiném členském státě může být totiž mimo jiné uskutečněno předáním zboží prodávajícím prvním dopravci k přepravě ve prospěch kupujícího (pořizovatele), který tak získá právo nakládat se zbožím jako vlastník ve smyslu výše uvedeném. Není přitom bez dalšího vyloučeno, aby tato přeprava byla ve prospěch kupujícího zajištěna jinou osobou, která s dopravcem uzavře přepravní smlouvu, z níž nabude práv a povinností právě tento kupující (pořizovatel)“.

Žalobce ve věci nyní posuzované předně nesouhlasí s určením místa plnění a dovolává se právě rozsudku Nejvyššího správního soudu JASA trans.

Žalovaný v napadeném rozhodnutí dospěl k závěru, že žalobce organizoval přepravu (jeho jednatel ji objednával) a také ji hradil, aniž by ji někomu „přefakturoval“. Žalobce podle žalovaného neprokázal svoje tvrzení, že by přepravu realizoval na příkaz svého dodavatele. Žalovaný tedy uzavřel, že na žalobce přešlo právo nakládat se zbožím jako vlastník naložením PHM (v jiném členském státu), bez ohledu na to, co je uvedeno v mezinárodních nákladních listech. Místem plnění tedy nebylo tuzemsko, nýbrž jiný členský stát. Pokud jde o rozsudek JASA trans, poukázal žalovaný na odlišnost věci, neboť v ní nedošlo k řádnému přenesení důkazního břemena na daňový subjekt (s. 29 napadeného rozhodnutí), a také na to, že tento rozsudek není „odrazem konstantní judikatury“ (s. 30 napadeného rozhodnutí).

K aplikaci rozsudku JASA trans přímo na danou situaci se však vyjádřil již Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 19.11.2016, č.j. 2 Afs 250/2015 – 53, ve věci téhož žalobce i žalovaného. V tomto rozsudku byla posuzována zákonnost zajišťovacích příkazů vydaných Finančním úřadem pro Kraj Vysočina na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden až prosinec roku 2012. Součástí přezkumu zákonnosti postupu správce daně byla i otázka pravděpodobnosti budoucího stanovení daně. Nejvyšší správní soud shledal pro účely vydání zajišťovacích příkazů závěr o budoucím vyměření daně opodstatněným. Nejvyšší správní soud uvedl, že „*stěžovatelce* (pozn. soudu zdejšího: žalobce byl v řízení před Nejvyšším správním soudem v pozici stěžovatelky, která brojila kasační stížností proti zamítavému rozsudku zdejšího soudu) *tak lze sice přisvědčit, že to, že zajišťovala přepravu zboží, nemusí bez dalšího znamenat, že ji je třeba považovat za pořizovatele zboží z jiného členského státu ve smyslu § 16 zákona o DPH. Stěžovatelka nicméně v kontrastu s jí citovaným rozsudkem č. j. 5 Afs 77/2015 – 43 v řízení před správcem daně nenamítala (a nic takového ani nevyplývá z obsahu správního spisu), že přepravu zajišťovala ve prospěch jiného subjektu a že k dodání zboží stěžovatelce došlo teprve poté, co tento subjekt získal právo nakládat se zbožím jako vlastník. Proti odůvodněnému závěru žalovaného, že vzhledem k tomu, že zajišťovala, organizovala a hradila přepravu, naplňuje transakce mezi stěžovatelkou a jejími dodavateli všechny podmínky dodání spojeného s přepravou do jiného členského státu, stěžovatelka nepředložila žádnou jinou verzi skutkového děje. (...) V nyní posuzovaném případě však stěžovatelka tvrdí,*

že ji nelze považovat ani za pořizovatele zboží z jiného členského státu, ani za dodavatele tohoto zboží, a odkazuje na blíže nespecifikované transakce proběhlé dříve v obchodním řetězci. V případě, že stěžovatelka přepravu zajišťovala ve prospěch jiného subjektu, musela jí být tato skutečnost známa a nic jí nebránilo správce daně na ni upozornit. Stěžovatelka tak však neučinila (a nečiní ani v řízení před správními soudy). Jednání stěžovatelky tak, jak ho prezentuje v posuzovaném řízení, nadto nedává žádný ekonomický smysl. Stěžovatelka nedisponovala vozovým parkem ani řidiči, přepravu zajišťovala skrze další subjekty, kterým za přepravu platila, organizaci přepravy nefaktovala žádnému subjektu, nicméně tvrdí, že tuto přepravu je třeba přiřadit k jiné transakci v rámci obchodního řetězce. Správci daně nelze vytýkat, že se ve svém předběžném posouzení zaměřil na kritérium organizace přepravy, když žádné jiné relevantní informace od stěžovatelky neobdržel. Závěr žalovaného a krajského soudu, že v rámci řetězce jednotlivých dodání to byla právě transakce mezi stěžovatelkou a jejími dodavateli, která naplnila všechny podmínky dodání spojeného s přepravou do jiného členského státu, je třeba považovat pro účely splnění podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů za opodstatněný“.

Nejvyšší správní soud zdůraznil, že „v případě vydání zajišťovacích příkazů se jedná o závěry mezitímní (předběžné), u nichž není na místě obšírně prokazovat otázky související se stanovením samotné daně. Teprve v nalézacím řízení bude správce daně povinen, třeba i na základě mezinárodní spolupráce, shromáždit relevantní podklady pro konečné zjištění, kdo byl pořizovatelem zboží z jiného členského státu ve smyslu § 16 zákona o DPH (např. dodací listy a přepravní doklady či informace zanesené orgány finanční správy jiného členského státu do elektronického systému EU pro výměnu informací týkajících se DPH, tzv. VIES). Vzhledem k tomu, že řada okolností v nyní posuzované věci nasvědčuje závěru, že nešlo o standardní obchodní případy, nelze ani vyloučit, že se správce daně vydá směrem prokázání podvodného jednání. Mezi jeho typické rysy se řadí např. tyto: jedná se o řetězovou transakci s prvotním nákupem v jiném členském státu, jeden z článků řetězce po uskutečnění transakci neodvedl DPH a je nekontaktní a přeprodej zboží mezi více subjekty nedává žádný ekonomický smysl. Často se řada účastníků dané obchodní transakce registruje k dani těsně před zahájením obchodní operace, je dáno osobní propojení mezi jednotlivými subjekty, sjednané smlouvy nejsou datovány a neodpovídají skutečnosti, řada jednotlivců je nekontaktních či nemá žádné bližší informace o provedené transakci, jednotlivé subjekty operují s více bankovními účty, které neoznámí správci daně, a dochází k výběrům značných částek v hotovosti zúčastněnými subjekty (k tomu blíže viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016 - 38)“.

Zdejší soud tedy vážil, zda správce daně, resp. žalovaný objasnili veškeré relevantní okolnosti nezbytné pro zákonné doměření daně, tj. zda shromáždili relevantní podklady pro konečné zjištění, kdo byl pořizovatelem zboží z jiného členského státu ve smyslu § 16 zákona o DPH.

Ze spisu k tomu vyplynulo, že ve zprávě o daňové kontrole správce daně dospěl k závěru, že místem plnění při dodání zboží (PHM) bylo místo, kde se zboží nacházelo v době, kdy přeprava zboží začala, tj. území jiných členských států. Podle správce daně bylo pro určení osoby, která uskutečňuje pořízení zboží uvnitř Společenství, rozhodující stanovit osobu, která zboží přepravuje nebo na jejíž příkaz je zboží přepravováno a která má právo se zbožím nakládat v ekonomickém slova smyslu, nikoli ve smyslu vlastnickém. Podle správce daně to byl žalobce, na jehož příkaz se PHM do České republiky dopravovaly (dopravu organizoval – telefonicky objednával a hradil) a kdo měl právo se zbožím nakládat.

V doplněních odvolání žalobce namítal, že nebyl pořizovatelem zboží z jiného členského státu.

Výzvou ze dne 11.12.2015 žalovaný vyzval žalobce, aby do osmi dnů prokázal, že uplatnil nárok na odpočet daně dle dokladů uvedených v přílohách č. 1/2.Q, 1/3.Q a 1/4.Q zprávy o daňové kontrole DPH č.j. 295044/15 a č. 1/1, 2/1, 3/1, 4/1, 5/1 a 6/1 zprávy o daňové kontrole DPH č.j. 295075/15. Zejména měl žalobce prokázat, kdy a kde došlo k dodání zboží podle § 13 zákona o DPH (kdy a kde došlo k převodu oprávnění nakládat se zbožím jako vlastník na žalobce). V odůvodnění výzvy žalovaný uvedl, že má pochybnosti o oprávněnosti nároku na odpočet DPH a o místě plnění u dodávek PHM. Podle žalovaného žalobce věděl, že PHM mají původ v jiném členském státě, neboť sám objednával dopravu, přesto tvrdil, že zboží pořídil v tuzemsku. Žalobce tedy měl podle žalovaného dostatečně odůvodnit a doložit, proč má být místem plnění tuzemsko.

Žalobce podáním ze dne 15.1.2016 požádal o upřesnění výzvy, zejména v tom smyslu, zda žalovaný považuje žalobce za pořizovatele zboží z jiného členského státu. Žalobce dále uvedl, že nebyl organizátorem přepravy, přestože ji platil, a nemohl sám (ani prostřednictvím najatého přepravce) ovlivnit realizaci samotné přepravy až do doby, než bylo zboží na území České republiky propuštěno do volného oběhu. Na základě dohody se svým dodavatelem byl povinen hradit přepravu a byl oprávněn zvolit přepravce, avšak nebyl oprávněn rozhodovat o místě určení zboží. Žalobce zdůraznil, že nebyl prvotním organizátorem přepravy, nýbrž toliko zmocněným přepravcem. K prokázání svých tvrzení navrhl, aby žalovaný provedl výsledky žalobcových dodavatelů, které jmenovitě uvedl.

Dne 20.1.2016 žalovaný seznámil žalobce se zjištěnými skutečnostmi a vyzval jej k vyjádření. Žalovaný v odůvodnění této výzvy uvedl, že důkazní návrhy žalobce nejsou způsobilé nic změnit na zjištění správce daně, že místem plnění nebylo tuzemsko. Podle žalovaného bylo zjištěno, že žalobce obstarával přepravu a nesl na ni náklady, aniž by je komukoli přefakturoval. Tvrzení žalobce, že byl pouze zmocněným přepravcem, nebylo nijak prokázáno.

Dne 27.1.2016 se zástupce žalobce dostavil k žalovanému a krom toho, že mu položil řadu otázek, navrhl provést důkazy doklady k jednotlivým přepravám, které navrhl žalovanému zapůjčit. Z nich má být patrné, že žalobce nebyl během přepravy oprávněn se zbožím nakládat jako vlastník. Požádal žalovaného o sdělení, zda mu má tyto listiny doložit, neboť je měl k dispozici již správce daně, aniž by z nich vyvodil jakákoli skutková zjištění.

Na tuto žádost reagoval žalovaný sdělením ze dne 4.2.2016, kde žalobci oznámil, že nemůže předjímat důležitost důkazních prostředků.

Podáním ze dne 12.2.2016 žalobce podal další vyjádření ve věci, v němž zopakoval, že nebyl pořizovatelem zboží z jiného členského státu a že ho jeho dodavatelé ujistili, že kupuje zboží až poté, co bylo uskutečněno intrakomunitární dodání. Vyzval žalovaného, aby si od žalobcových dodavatelů vyžádal zprávu, kdo z nich jednal jako pořizovatel zboží z jiného členského státu. Dále zopakoval důkazní návrhy (výsledky žalobcových dodavatelů a listinami – mezinárodními nákladními listy, doklady o přepravě zboží). S ohledem na množství těchto dokladů a na stanovenou lhůtu žalobce navrhl, že tyto doklady zpřístupní žalovanému v sídle žalobce či jeho zástupce. Dále předložil smlouvy s jeho některými dodavateli, které měl k dispozici.

Podáním ze dne 17.2.2016 žalobce předložil vzorek listin týkajících se přepravy a zdůraznil, že ze žádného mezinárodního nákladního listu neplyne, že by byl žalobce odesílatelem či příjemcem zboží.

Rozhodnutím ze dne 1.3.2016 žalovaný odvolání žalobce zamítl. Setrval na názoru správce daně, že místem plnění při dodání zboží bylo místo, kde se zboží nacházelo v době, kdy přeprava zboží začala, tj. území jiných členských států, neboť to byl žalobce, kdo organizoval a hradil dopravu a kdo v momentě naložení PHM získal oprávnění s ním zacházet jako vlastník.

K návrhu na dokazování výsledky žalobcových dodavatelů se vyjádřil ve vypořádání třetího a dvacátého prvního odvolacího důvodu a shledal je nepotřebnými. Pokud šlo o předložené mezinárodní nákladní listy CMR, tak ty podle žalovaného nejsou způsobilé prokázat, že žalobce nenabyl právo nakládat se zbožím jako vlastník již při převzetí zboží v rafinerii v zahraničí. Nic na tom nemění, že žalobce nebyl v nákladním listu uveden jako příjemce zboží. Není totiž sporu, že se zboží přepravilo, ani že žalobce zajišťoval přepravu (vypořádání dvacátého třetího odvolacího důvodu). Ve vztahu k listinám, které žalobcem nepředložil, ale k důkazu navrhl, žalovaný uvedl, že se jimi zabývat nemohl.

Pokud jde o námitky dílčích procesních pochybení v rámci shora uvedených kroků žalovaného či s nimi souvisejících, tak ty soud důvodnými neshledal.

Výzvou ze dne 11.12.2015 žalovaný vyzval žalobce, aby do osmi dnů prokázal, že uplatnil nárok na odpočet daně dle dokladů uvedených v přílohách č. 1/2.Q, 1/3.Q a 1/4.Q zprávy o daňové kontrole DPH č.j. 295044/15 a č. 1/1, 2/1, 3/1, 4/1, 5/1 a 6/1 zprávy o daňové kontrole DPH č.j. 295075/15. Zejména měl žalobce prokázat, kdy a kde došlo k dodání zboží podle § 13 zákona o DPH (kdy a kde došlo k převodu oprávnění nakládat se zbožím jako vlastník na žalobce). V odůvodnění výzvy žalovaný uvedl, že má pochybnosti o oprávněnosti nároku na odpočet DPH a o místě plnění u dodávek PHM. Podle žalovaného žalobce věděl, že PHM mají původ v jiném členském státě, neboť sám objednával dopravu, přesto tvrdil, že zboží pořídil v tuzemsku. Žalobce tedy měl podle žalovaného dostatečně odůvodnit a doložit, proč má být místem plnění tuzemsko.

Uvedenou výzvu soud nepovažuje za neurčitou, nejasnou ani nesrozumitelnou. Naopak žalovaný srozumitelně vyjádřil, co požaduje po žalobci prokázat (oprávněnost jeho požadavku na odpočet DPH v případě dodávky PHM, konkrétně, že místem plnění bylo tuzemsko). Tuto skutečnost žalobce tvrdil a bylo tedy na něm, aby ji na výzvu žalovaného prokázal. Žalovaný tedy dostal povinnosti vymezit okruh skutečností, které je povinen žalobce prokázat. Soud přitom souhlasí se žalovaným, že není jeho povinností ve výzvě specifikovat konkrétní důkazní prostředky, které má žalobce předložit.

Žalobce dále poukazoval na nečinnost žalovaného během dovolacího řízení a následně na stanovování příliš krátkých lhůt. Byť soud souhlasí se žalobcem, že odvolací řízení probíhalo řadu měsíců, aniž by bylo po žalobci cokoli požadováno, a následně mu byly stanoveny lhůty v řádu dní k předložení důkazních návrhů, nejedná se o okolnost, která by mohla způsobovat nezákonnost napadeného rozhodnutí. Zmíněná lhůta byla totiž žalovaným prodloužena, a jak sám žalobce uvádí v žalobě, k předložení důkazních prostředků měl žalobce nakonec 32 dnů. Takovou lhůtu považuje soud za přiměřenou. Žalobcem tvrzená nečinnost žalovaného přitom mají předmět daného řízení, neboť ta nemá na zákonnost napadeného rozhodnutí žádný vliv. Existují přitom jiné instituty, jimiž mohl žalobce proti údajné nečinnosti v řízení brojít.

Soud neshledal důvodnou ani námitku, že by žalovaný porušil zásadu součinnosti (spolupráce podle § 6 odst. 2 daňového řádu). Pokud jde o odpovědi na otázky položené žalobcem dne 27.1.2016, tak se jedná o otázky v převážné míře zodpovězené v seznámení žalobce se zjištěnými skutečnostmi. Podle názoru soudu žalovaný nepochybil ani v tom, že nevyhověl žádosti žalobce a nenařídil ústní jednání. Není to totiž žalobce, kdo by určoval, zda je nezbytné ústní jednání nařídít.

Pokud jde o hmotněprávní závěry, pak ze shora uvedeného je zřejmé, že žalovaný místo plnění stanovil na základě kritéria organizace přepravy zboží, tedy v rozporu s rozsudkem JASA trans, podle něhož kritérium organizace přepravy, podle

kterého je dodání určeno podle osoby zajišťující přepravu, nemůže být kritériem jediným, popř. rozhodujícím. Vždy je třeba posouzení všech okolností projednávaného případu za účelem prokázání toho, které z dodání splňuje všechny podmínky, které se vážou k dodáním uvnitř Společenství. Jednou z těchto podmínek je také nepochybně posouzení otázky, kdo byl prvním pořizovatelem, který nabytí na území jiného členského státu právo nakládat se zbožím jako vlastník, přičemž prvním pořizovatelem nemusí být bez dalšího vždy osoba, která dopravu zajistila, resp. k ní dala příkaz.

Jestliže žalovaný namítal, že tento právní názor (zaujatý v rozsudku JASA trans) není odrazem konstantní judikatury, nemůže s ním zdejší soud souhlasit. Názor zaujatý v tomto rozsudku zopakoval Nejvyšší správní soud i v rozsudcích ze dne 7.1.2016, č.j. 4 Afs 22/2015-104, nebo ze dne 22.12.2016, č.j. 2 Afs 155/2016 – 70, kde Nejvyšší správní soud opět popřel daňovými orgány naznačenou konstrukci, že již pouhým naložením PHM na cisterny dopravce dochází k nabytí práva nakládat se zbožím jako vlastník, tedy ke skutečnosti relevantní pro posouzení místa dodání dle zákona o DPH, a to i za situace, zajišťoval-li přepravu prostřednictvím jím sjednaného dopravce budoucí vlastník PHM. Zdejší soud se neztotožnil se žalovaným ani v tom, že by nosné závěry rozsudku JASA trans doznaly jakékoli změny v rozsudcích Nejvyššího správního soudu ze dne 24.8.2017, č.j. 5 Afs 221/2016-25, a ze dne 16.8.2017, č.j. 1 Afs 157/2017-36.

Pro aplikaci rozsudku JASA trans i na danou věc je podle zdejšího soudu nerozhodné, že byl žalobce vyzván k prokázání toho, kdy a kde došlo k dodání zboží podle § 13 zákona o DPH. Na základě citované výzvy navíc žalobce důkazní návrhy učinil.

V daném případě rovněž nelze přehlédnout, že na základě kritéria organizace přepravy dospěl správce daně k předběžnému závěru o vzniku dodatečné daňové povinnosti v řízení o vydání zajišťovacích příkazů. Jedná se tedy o kritérium, které podle Nejvyššího správního soudu v řízení o vydání zajišťovacích příkazů obstat může, avšak v řízení nalézacím nikoli. Jak uvedl Nejvyšší správní soud ve výše citovaném rozsudku ze dne 19.11.2016, č.j. 2 Afs 250/2015 – 53 (tedy v rozsudku ve věci žalobcových zajišťovacích příkazů), „v nalézacím řízení bude správce daně povinen, třeba i na základě mezinárodní spolupráce, shromáždit relevantní podklady pro konečné zjištění, kdo byl pořizovatelem zboží z jiného členského státu ve smyslu § 16 zákona o DPH (např. dodací listy a přepravní doklady či informace zanesené orgány finanční správy jiného členského státu do elektronického systému EU pro výměnu informací týkajících se DPH, tzv. VIES). Vzhledem k tomu, že řada okolností v nyní posuzované věci nasvědčuje závěru, že nešlo o standardní obchodní případy, nelze ani vyloučit, že se správce daně vydá směrem prokázání podvodného jednání“. Tak tomu ale v daném případě nebylo, a to přestože žalobce opakovaně tvrdil, že není pořizovatelem zboží, nebyl oprávněn se zbožím nakládat během přepravy a přepravu realizoval pro jinou společnost (tedy odlišně od řízení ve věci zajišťovacích příkazů).

Pokud to žalobce netvrdil od samého počátku daňové kontroly, nemusí se jednat *a priori* o okolnost, která by toto tvrzení znevěrohodnila. Svoje tvrzení žalobce navrhoval prokázat důkazy (výsledky jednání žalobcových dodavatelů i listinnými důkazy - dodavatelskými a odběratelskými fakturami, doklady o přepravě, příp. dodacími listy a mezinárodními nákladními listy), tedy takovými důkazy, kterými mohlo být tvrzení žalobce prokázáno, případně vyvráceno. Žalovaný však navržené důkazy neprovedl a setrval na závěru správce daně, že žalobce zajišťoval a hradil dopravu, a proto byl prvním pořizovatelem zboží. Pokud žalobce nepředložil veškeré listiny, nýbrž toliko „vzorek“ s odůvodněním, že obdobné listiny předkládal v řízení o daňové kontrole a v jiných daňových řízeních týkajících se DPH, která probíhala současně, aniž by žalovaný či správce daně tyto listiny jakkoli vyhodnotil, lze takovému postupu rozumět a nelze jej klást žalobci k tíži. Žalobce opakovaně tyto listiny navrhoval k důkazu a žalovanému jejich předložení nabízel. Soudu je navíc z úřední činnosti známo, že s obdobnou argumentací jako v daném případě žalovaný odmítl provést žalobcem předložené důkazy (listiny týkajících se přepravy PHM) právě v jiných obdobných daňových řízeních vedených se žalobcem, které se týkaly jiných zdaňovacích období roku 2012. Žalovaný tedy nemohl uzavřít, že žalobce neunesl důkazní břemeno.

Současně se žalovaný nevydal ani druhou cestou nastíněnou v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 19.11.2016, č.j. 2 Afs 250/2015 – 53, neboť neprokázal, že by se žalobce dopustil podvodného jednání, a to přesto, „že řada okolností v nyní posuzované věci nasvědčuje závěru, že nešlo o standardní obchodní případy“ (jak Nejvyšší správní soud uvedl). Za této situace nelze jinak než uzavřít, že žalovaný nedostatečně zjistil stav věci, neboť závěr o tom, že právě transakce mezi žalobcem a jeho dodavatelem naplnila všechny podmínky dodání spojeného s přepravou do jiného členského státu, vystavěl toliko na kritériu organizace přepravy zboží. Současně nelze pominout, že v odvolacím řízení žalobce tvrdil, že přepravu zajišťoval ve prospěch jiného subjektu, a pro toto své tvrzení navrhoval řadu důkazů.

Z tohoto důvodu napadené rozhodnutí neobstojí a zdejší soud je zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Na žalovaném v novém řízení bude, aby především v intencích rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 19.11.2016, č.j. 2 Afs 250/2015 – 53, „třeba i na základě mezinárodní spolupráce, shromáždit relevantní podklady pro konečné zjištění, kdo byl pořizovatelem zboží z jiného členského státu ve smyslu § 16 zákona o DPH (např. dodací listy a přepravní doklady či informace zanesené orgány finanční správy jiného členského státu do elektronického systému EU pro výměnu informací týkajících se DPH, tzv. VIES). Vzhledem k tomu, že řada okolností v nyní posuzované věci nasvědčuje závěru, že nešlo o standardní obchodní případy, nelze ani vyloučit, že se správce daně vydá směrem prokázání podvodného jednání“.

Za této situace nebylo namístě vypořádávat další námitky týkající se této otázky, neboť předně bude na žalovaném, aby popsané pochybení napravil a dostatečně zjistil skutkový stav věci.

Nárok na odpočet nákupu reklamních akcí

Právě popsaný nedostatek nicméně nebrání zdejšímu soudu posoudit druhou relativně samostatnou otázku, a to nárok na odpočet daně z nákupu „reklamních akcí“.

Správce daně neuznal nárok na odpočet daně v rozsahu přijatých zdanitelných plnění (nákup „reklamních akcí“) od dodavatelů Invest Gates Group, s.r.o. a MARTIOFF CZ, spol. s r.o. neboť cílem přijetí těchto plnění bylo „vyinkasování odpočtu DPH na úkor státního rozpočtu“. Správce daně totiž zjistil, že na poskytnutí reklamních služeb se podílely řetězce českých společností (žalobce jako odběratel služby – MARTIOFF CZ, spol. s r.o. – PL Trading Corporation, s.r.o. – VENDIA, s.r.o. – REKLAMAART s.r.o. – I. H. jako konečný dodavatel služby; žalobce jako odběratel služby – MARTIOFF CZ, spol. s r.o. – Zanea, s.r.o. – REKLAMAART s.r.o. – I. H. jako konečný dodavatel služby; žalobce jako odběratel služby – MARTIOFF CZ, spol. s r.o. – Centinder, s.r.o. – REKLAMAART s.r.o. – I. H. jako konečný dodavatel služby, žalobce jako odběratel služby – MARTIOFF CZ, spol. s r.o. – 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; žalobce jako odběratel služby – MARTIOFF CZ, spol. s r.o. – STYREKO s.r.o. – I. H. jako konečný dodavatel služby; žalobce jako odběratel služby – Invest Gates Group s.r.o. – ICORES Holding s.r.o. – KALCO s.r.o. – I. H. jako konečný dodavatel služby).

Během těchto řetězců došlo k extrémnímu navýšení ceny bez ekonomického opodstatnění (mezi články ICORES Holding s.r.o. a KALCO s.r.o.; u STYREKO s.r.o.; VENDIA, s.r.o. a REKLAMAART s.r.o.; PL Trading Corporation, s.r.o. a REKLAMAART s.r.o.; Centinder, s.r.o. a REKLAMAART s.r.o., přičemž se zásadně jedná o společnosti nekontaktní). I. H. zajistila prezentaci u poskytovatele reklamní služby, připravila prezentaci, vyhodnotila ji a zdokumentovala. Tuto prezentaci „v balíčku“ následně prodala a v nezměněné podobě se tato prezentace přes řetěz společností dostala až k žalobci, který za ni zaplatil částku mnohonásobně vyšší, než za kterou I. H. tuto prezentaci prodala prvnímu odběrateli. Ve zjištěných řetězcích neodvedli daň společnosti REKLAMAART s.r.o., ICORES Holding, s.r.o., STYREKO s.r.o. neodvedly DPH, přitom na základě skutkových zjištění měl správce daně za to, že žalobce mohl a měl vědět, že je účastníkem obchodního řetězce zatíženého podvodem na DPH. Takové jednání považoval správce daně za zneužití práva.

Žalobce předně namítal nedostatečně zjištěný stav věci.

V případě odmítnutí nároku na odpočet je na daňovém orgánu, aby dostatečně prokázal objektivní okolnosti umožňující učinit závěr, že osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci. *„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).

Z judikatury Soudního dvora v této souvislosti vyplývá, 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 osoba uplatňující nárok na odpočet DPH věděla nebo mohla vědět (rozsudky Soudního dvora ve věcech Péter Dávid v. Nemzeti Adó-és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága, C-142/11, Optigen Ltd, C-354/03, Federation of Technological Industries a další, C-384/04). 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. 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. Daňový subjekt má přitom 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 (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25.6.2015, č.j. 6 Afs 130/2014-60, či ze dne 10.6.2015, č.j. 2 Afs 15/2014-59).

Žalovaný v průběhu odvolacího řízení specifikoval objektivní okolnosti, o něž opřel svůj závěr, že žalobce věděl nebo musel vědět, že plnění, z něhož nárokoval

odpočet DPH, bylo součástí daňového podvodu vyskytujícím se v dodavatelském řetězci. Jednalo se o následující okolnosti, z nichž vyplývají tyto nosné závěry žalovaného k jednotlivým skutkovým zjištěním:

Předně se jednalo o mandátní smlouvy uzavřené mezi žalobcem a Invest Gates Group s.r.o., resp. smlouvy o dílo uzavřené mezi žalobcem a MARTIOFF CZ, spol. s r. o. Z těchto smluv nevyplývá, co je přesným obsahem reklamních služeb, není uveden kontakt, s nímž by žalobce mohl provedení reklamních služeb konzultovat, cena je určena jednorázově (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), nejsou vymezeny platební podmínky. Stručný obsah smluv neodpovídá rozsahu poskytnutých služeb či díla.

Další okolností nasvědčující ve spojení s ostatními daňovému podvodu je podle žalovaného samotná cena reklamy, která byla ve smlouvách upravena, aniž by byly její jednotlivé složky rozepsány. Žalobce si neověřoval, zda se výše ceny odvíjí od jejího reálného provedení. Žalobci přitom nic nebránilo informovat se o cenách reklamy na jednotlivých akcích. K výzvě správce daně žalobce uvedl, že výhodnost ceny spočívala v dodání celé prezentace formou balíčku, tzv. na klíč, a nemusel se tedy zabývat personálním zabezpečením a činností, která jde nad rámec jeho činnosti. Konkrétní rozpočet mu nebyl znám a nebyl k dispozici, neboť mu akce byly nabízeny bez rozpisu položek. Cenu žalobce akceptoval a nabízenou akci za konkrétní cenu zakoupil, aniž by učinil průzkum trhu z důvodu zjištění cenových nabídek za srovnatelné služby, což považuje žalovaný za postup v rozporu s péčí řádného hospodáře ve smyslu obchodního zákoníku.

Žalovaný dále poukázal na primární smysl reklamy, kterým je na akci odpovídajícího typu oslovit potencionální zákazníci. Na některých akcích (např. na koncertech či hudebních nebo tanečních festivalech) mohl žalobce s reklamou na „Velkoobchod pohonnými hmotami Ledopa Group“ oslovit jen nepatrnou množinu potenciálních zákazníků, neboť se jedná o akce, kde se nacházejí především mladí lidé (zpravidla studenti).

Pokud žalobce uváděl, že reklama, jak ji nakoupil od Invest Gates Group s.r.o., resp. MARTIOFF CZ, spol. s r. o. se liší od reklamy poskytnuté I. H., tak s ohledem na předložené důkazní prostředky s tímto tvrzením žalovaný nesouhlasil. Toto tvrzení žalobce prokazoval fakturou, smlouvou a vyhodnocením akce. Vyhodnocení nese název „Revolution Models koreka“. Na stránkách www.korekarevolutionmodels.com je uvedena I. H. jako jednatelka. Tato vyhodnocení (monitoringy) byly správci daně předkládány napříč všemi společnostmi a není v nich rozdíl. Z toho žalovaný dovozuje, že I. H. nejen reklamu zajistila, nýbrž i vyhodnotila. Žalobce předložil vyhodnocení toliko od I. H.

Žalovaný poukázal též na skutečnost, že reklamní služby byly přeprodávány mezi společnostmi v řetězci. Reklamu skutečně provedla I. H., její monitoringy již

nesly logo koncového zákazníka – žalobce, její faktury pro KALCO s.r.o., STYREKO s.r.o. a REKLAMAART s.r.o. obsahovaly sdělení, že fakturuje reklamní služby pro žalobce. Jednatel a společník ICORES Holding, s.r.o. (E. Š. B.) byla zároveň i jednatelem a společníkem KALCO s.r.o. Jednatel ABRIA s.r.o. P. P. byl zároveň jednatelem PL Trading Corporation, s.r.o. Společnost STYREKO s.r.o. byla rovněž nekontaktní. Řetězce společností byly vytvořeny účelově.

Z výše uvedených skutečností žalovaný dovodil, že žalobce byl účastníkem řetězce společností zatíženého daňovým podvodem a věděl nebo mohl vědět, že je jeho součástí. Takové odůvodnění závěrů dovozených z výše uvedených okolností ve světle výše citované judikatury týkající se podvodu na dani z přidané hodnoty podle zdejšího soudu plně ob stojí. Žalovaný uceleně a přehledně v bodech uvedl, které okolnosti považuje za rozhodující pro kvalifikaci zjištěného skutkového stavu, a na jím provedených úvahách neshledává zdejší soud jakoukoli nesprávnost či nelogičnost a s ohledem na to, že každá úvaha je podložena skutkovými zjištěními, nejedná se ani o pouhé spekulativní subjektivní závěry.

Soud dodává, že všechny výše uvedené okolnosti se týkají všech transakcí, které žalobce v posledním kroku uzavřel s MARTIOFF CZ spol. s r.o. Prakticky totéž však platí pro transakce, které žalobce uzavřel se společností Invest Gates Group s.r.o. V podrobnostech soud odkazuje na okolnosti, které žalovaný uvedl ve svém rozhodnutí. Jen ve stručnosti pak soud dodává, že se ztotožňuje se závěry, které žalovaný uvedl především k mandátní smlouvě mezi mandatářem a mandantem (podobné nedostatky jako v případě smlouvy o dílo s MARTIOFF CZ spol. s r.o.), ceně reklamy (opět nízká „prvotní“ cena u reklamních služeb sjednávaných Ivanou Homolovou a její enormní navýšení při jejich „dodání“ žalobci), smyslu a efektivitě takové reklamy (znovu nejasné zaměření cílové skupiny) a řetězení daňových subjektů (nekontaktnost společností KALCO s.r.o. a ICORES Holding, s.r.o., kdy primárně reklamní službu opět objednala, realizovala, monitorovala a vyhodnotila I. H. a lze mít za to, že jmenované společnosti měly v řetězci pouze účelovou úlohu).

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.

Namítal-li žalobce nezákonnost důkazů, z nichž správce daně a žalovaný dovozovali své skutkové závěry, které žalovaný posléze vyhodnotil výše uvedeným způsobem (jako daňový podvod), tak k tomu soud uvádí, že 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 výsledky dožádání, pokud jde o jiné v řetězci zapojené společnosti, vyjádření pořadatele akce a dožádanými správci daně poskytnuté listiny. Daňový subjekt pak musí být s důkazy seznámen a musí mít možnost se k nim vyjádřit.

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 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, 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.

Žalovaný neprovedení výsledku navrhovaných svědků (Mgr. S., 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 služby byly uskutečněny v rozsahu fotodokumentace a vyhodnocení předložených žalobcem. I. H. byla navíc jako svědek slyšena. Ani výslech Mgr. S. by podle žalovaného nepřinesl nic nového a nemohl zvrátit zjištění, že se reklamní služby poskytnuté I. H. neliší od těch reklamních služeb, kterých se dostalo žalobci.

Pokud jde o řetězení jednotlivých společností a jejich propojení, to bylo podle žalovaného z provedených důkazů a veřejných rejstříků s jistotou seznatelné. Soud se žalovaným souhlasí a ztotožňuje se s tím, že provedení výsledků navržených svědků by bylo v rozporu se zásadou rychlosti, hospodárnosti a procesní ekonomie, neboť byl v souladu se zásadou materiální pravdy dostatečně prokázán skutkový stav. Na právě uvedeném nic nemůže změnit ani to, že žalovaný neprovedení těchto důkazních návrhů ve vypořádání třicátého a třicátého druhého odvolacího důvodu odůvodnil poněkud neobratně.

Soud neshledal žádné pochybení žalovaného ani v tom, že dále neprověřoval „nekontaktní články“ řetězce. Měl-li žalobce skutečně za to, že se jedná o společnosti kontaktní a že žalovaný „nevyvinul patřičné úsilí“, nic mu nebránilo, aby se sám pokusil tyto společnosti kontaktovat. Ostatně žalobce vůbec neuvádí, jaké konkrétní úsilí měl žalovaný vyvinout, resp. jakým způsobem měl žalovaný tyto společnosti kontaktovat.

Žalobce dále namítal nepoužitelnost výsledku Ing. K. Předně je třeba uvést, že v napadeném rozhodnutí je jednoznačně uvedeno, že výslech tohoto svědka nebyl proveden pro nadbytečnost (mj. vypořádání třináctého odvolacího důvodu), ostatně žalobce se provedení výsledku tohoto svědka opakovaně domáhal. Pokud pak žalovaný v rozhodnutí dále citoval protokoly o ústním jednání s Ing. K., z nichž mělo vyplynout, že MARTIOFF CZ spol. s r.o. toliko zajišťovala zájemce o reklamní akce, avšak prezentace na akcích zajišťoval dodavatel, nejedná se o okolnost, která by jakkoli mohla ovlivnit zákonnost napadeného rozhodnutí. Předně zjištění, které z protokolů vyplynulo, je zřejmé z kontextu celé věci, navíc i bez tohoto zjištění závěry žalovaného ob stojí.

Žalovaný tedy nepochybil, pokud žalobci neuznal nárok na odpočet daně v rozsahu přijatých zdanitelných plnění (nákup „reklamních akcí“) od dodavatelů Invest Gates Group, s.r.o. a MARTIOFF CZ spol. s r.o.

V. Závěr

S ohledem na výše uvedené dospěl zdejší soud k závěru, že žaloba je důvodná, a napadené rozhodnutí dle § 78 odst. 1 s.ř.s. zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení podle § 78 odst. 4 s.ř.s. V něm je žalovaný vázán právním názorem zdejšího soudu vysloveným v tomto rozhodnutí (§ 78 odst. 5 s.ř.s.).

VI. Náklady řízení

Výrok o nákladech řízení o žalobě se opírá o § 60 odst. 1 s.ř.s. Žalovaný úspěšný nebyl, právo na náhradu nákladů řízení nemá. Žalobce byl ve věci úspěšný, a proto mu přísluší náhrada nákladů řízení proti neúspěšnému žalovanému. Z obsahu soudního spisu vyplývá, že žalobci vznikly náklady ve výši 3000 Kč za zaplacený soudní poplatek. Dále se jednalo o náklady právního zastoupení spočívající v odměně zástupce za tři úkony právní služby po 3100 Kč společně se třemi režijními paušály po 300 Kč – převzetí a příprava zastoupení, žaloba a účast u jednání, tedy 10 200 Kč. Pokud se žalobce domáhal náhrady nákladů za vyjádření, v němž shrnoval judikaturu Nejvyššího správního soudu, tak to soud nepovažoval za účelně vynaložený náklad, neboť zdejšímu soudu je judikatura správních soudů a zejména Nejvyššího správního soudu známa.

Na cestovním dále náleží náhrada ve výši 1838 Kč za cestu z Hradce Králové ke Krajskému soudu v Brně a zpět na jednání soudu osobním automobilem s průměrnou spotřebou 6,97 l/100 km, ve vztahu k němuž předložil zástupce kopii osvědčení o registraci; z toho 638 Kč ($6,97 : 100 \times 300 \text{ km} \times 30,50$) jako náhrada za spotřebovanou pohonnou hmotu a 1200 Kč ($300 \text{ km} \times 4 \text{ Kč}$) jako základní náhrada. Dále žalobci náleží náhrada ztráty času za 5 hodiny na cestě z Hradce Králové do Brna a zpět, tj. 1000 Kč.

To vše podle § 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a), d) a g), § 13 odst. 3, § 14 vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytnutí právních služeb (advokátní tarif), podle § 157 odst. 4 písm. b) a § 158 zákona č. 261/2006 Sb., zákoník práce, a vyhlášky č. 463/2017 Sb., o změně sazby základní náhrady za používání silničních motorových vozidel a stravného a o stanovení průměrné ceny pohonných hmot pro účely poskytování cestovních náhrad. Vzhledem k tomu, že zástupce žalobce je plátcem DPH, byla zmíněná částka (vyjma zaplaceného soudního poplatku) navýšena o částku odpovídající DPH podle § 57 odst. 2 s.ř.s. Žalovaný je tedy povinen zaplatit žalobci částku 18 776 Kč, a to k rukám zástupce žalobce ve stanovené lhůtě.

P o u č e n í :

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 nejblíže 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.

V Brně dne 26.1.2018

Za správnost vyhotovení:
R. L.

David Raus, v.r.
předseda senátu