



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: **EXPOSURE GROUP, a.s.**, se sídlem Jihlavská 1007/2, Žďár nad Sázavou, zastoupený JUDr. Milanem Jelínkem, advokátem se sídlem Sokolovská 49/5, Praha, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 1.6.2015, č.j. 14064/15/5300-22441-705860,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 1.6.2015, č.j. 14064/15/5300-22441-705860, kterým bylo zamítnuto žalobcovo odvolání a potvrzena rozhodnutí (dodatečné platební výměry) Finančního úřadu pro kraj Vysočina

(dále jen „správce daně“) ze dne 17.6.2014, č.j. 1199715/14/2914-24802-706194 a č.j. 1199849/14/2914-24802-706194, kterými žalobci nebyl uznán nárok na nadměrný odpočet za zdaňovací období měsíce března a května roku 2012 z přijatých zdanitelných plnění od dodavatele společnosti MARTIOFF CZ, spol. s r.o. (dále jen MARTIOFF) za poskytnutí reklamních služeb a byl mu stanoven nárok na nadměrný odpočet za zdaňovací období měsíce března roku 2012 ve výši 846 671 Kč a za zdaňovací období měsíce května roku 2012 ve výši 137 420 Kč.

I. Shrnutí žalobní argumentace

Žalobce namítá, že v daňovém řízení došlo ke zkrácení jeho práv. Již samotná daňová kontrola byla zahájena v rozporu se zákonem. Žalobce má za to, že daňová kontrola byla zahájena v rozporu s § 89 a § 90 odst. 3 daňového řádu a že měla být zahájena výhradně postupem podle § 90 odst. 3 daňového řádu. Žádné jiné ustanovení nezakládá pravomoc správce daně zahájit daňovou kontrolu před prvním rozhodnutím o stanovení daně. Prostředkem, který měl správce daně k dispozici, byl postup na odstranění pochybností.

Podle žalobce dále nedošlo k řádnému projednání zprávy o daňové kontrole. Daňový řád důsledně rozlišuje seznámení s výsledkem kontrolního zjištění a *projednání* zprávy o daňové kontrole, které je dialogem mezi správcem daně a daňovým subjektem. Smyslem tohoto dialogu je odstranit případné nejasnosti plynoucí ze zprávy o daňové kontrole pro daňový subjekt a správce daně je podle žalobce povinen takový dialog s daňovým subjektem vést – to představuje oprávnění daňového subjektu. Žalobce přitom při projednávání zprávy o daňové kontrole poukázal na zásadní nejasnosti, na které však pracovník správce daně nebyl schopen odpovědět a pouze odkazoval na zprávu o daňové kontrole. Tyto skutečnosti žalobce uvedl jako důvod, proč zprávu o daňové kontrole nepodepsal. Proto nebylo možno aplikovat § 88 odst. 6 daňového řádu. Důvody odmítnutí podepsat zprávu spočívaly v nepřipravenosti pracovníka správce daně.

Žalobce má dále za nesprávný a překvapivý závěr žalovaného, že odeprání bez dostatečného důvodu a bezdůvodné odeprání mají tentýž obsah.

V důsledku tohoto pochybení jsou dodatečné platební výměry nezákonné a nepřezkoumatelné, neboť odkazují toliko na zprávu o daňové kontrole, aniž by se žalobcem byla projednána.

Žalobce dále namítá, že správce daně ani žalovaný neprovedli žalobcem navržené důkazy (výsledky svědků) a při provádění důkazů porušili § 93 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, neboť zástupci žalobce nebylo umožněno účastnit se výsledku svědků. Žalobce navrhoval jako svědka paní H., která měla být podle zjištění správce daně jeho dodavatelem. Žalobce však trvá na tom, že jeho dodavatelem byla společnost MARTIOFF

CZ, spol. s r.o., přičemž v rozhodném období žalobce neznal identitu subdodavatelů této společnosti. Žalobce přitom reklamní kampaně podrobně plánoval v součinnosti s jednatelem této společnosti Ing. T. K. Žalobce proto požadoval výslech svědkyně H., aby byla zjištěna její míra zapojení do objednaného plnění. Přestože tento důkazní návrh správce daně neakceptoval, dospěl k závěru, že žalobce neunesl své důkazní břemeno. Správce daně a žalovaný však odmítnutím výsledku svědkyně H. žalobci znemožnili, aby unesl své důkazní břemeno.

Žalovaný byl podle žalobce povinen provést výslech svědků H., P. a Š. B., což měly být osoby, které měly jednat za společnosti tvořící řetězec, v jehož rámci byla podle správce daně přepravována reklama. Žalobce chtěl prokázat podíl těchto osob na poskytnutém plnění.

Žalobce přitom výslech svědkyně H. navrhl ve fázi, kdy se seznámil s výsledkem kontrolního zjištění, a pokud jde o svědky P. a Š. B., ty navrhl, jakmile byl seznámen se změněným právním názorem žalovaného. Žalovaný byl též povinen provést doplňující výslech Ing. K., neboť při prvním výslechu žalobce netušil, jaký budoucí názor zaujme žalovaný, a tudíž k tomuto tématu svědkovi otázky nekladal.

Žalovaný dále ve svém rozhodnutí vychází z protokolů o výpovědi Mgr. P. P. a I. H., kterým však nebyl jeho zástupce přítomen, neboť byly provedeny v jiných daňových řízeních.

Část důkazů tak podle žalobce byla použita nezákonně. Jedná se o veškerá vyjádření osob, která nemají povahu výslechů svědků a o informace získané na základě dožádání, zejména na základě zpráv o poměrech společností, které byly zapojeny do řetězce transakcí, jež správce daně a žalovaný označili za podvodné. V daném případě byla porušena zásada bezprostřednosti, neboť správce daně fakticky vedl dokazování bez jakékoli účasti daňového subjektu a dokazování nahradil komunikací s dožádanými správci daně.

Správce daně a žalovaný nedostatečně zjistili skutkový stav věci a dovodili nesprávná skutková zjištění, která opírají o nezákonně obstarané důkazy. Posouzení věci bylo založeno nikoli na objektivních skutečnostech, nýbrž pouhých spekulacích o tom, že se žalobce účastnil řetězce zatíženého podvodem na DPH. Žalovaný se obsáhle zabýval kvalitou smlouvy mezi žalobcem a dodavatelem, nicméně k poukazu žalobce, že žádné z hrožících rizik nezůstalo opomenuto, již nic konkrétního neuvedl. Žalobce má na rozdíl od žalovaného za to, že smluvní mechanismus byl pro obě smluvní strany vyvážený. Žalobce v této souvislosti zdůrazňuje, že I. H. by nebyla schopna dostát jeho požadavkům na dodavatele reklamní služby. Byla by sice schopna provést konkrétní reklamu (tj. zajistit její umístění na konkrétní akci), nikoli však identifikovat a vybrat optimální reklamní příležitosti a analyzovat přínosy zajištěné reklamní služby, jak činil jeho dodavatel.

Žalobce konečně namítá, že správce daně a žalovaný neprokázali objektivní skutečnosti prokazující existenci daňového podvodu a zapojení žalobce do takového řetězce a dezinterpretovali judikaturu Soudního dvora EU. Žalobce prokazatelně využil reklamní služby, zaplatil za ně a za tato plnění byla také odvedena daň na výstupu. Důkazní břemeno v případě účasti žalobce na daňovém podvodu nese správce daně (a žalovaný), nikoli žalobce. Naopak nepostačí, že správce daně poukáže na určité skutečnosti, které signalizují existenci daňového podvodu, a žalobce by měl prokázat opak.

V daném případě šlo o situaci, kdy žalobce uhradil za reklamu částku, která se zdála správci daně příliš vysoká. Žalobce přitom se svými dodavateli spolupracoval, jeho dodavatelé byli správci daně k dispozici, takže správce daně měl možnost zjistit všechny okolnosti, za nichž byly služby poskytovány. Správce daně však tak neučinil.

Žalobce zároveň poukazuje na to, že i v situaci, ve které se daňový subjekt účastní transakce zatížené daňovým podvodem, je pro krácení odpočtu DPH nutné, aby mohly být žalobci takové skutečnosti známy. V daném případě je však žalobce činěn odpovědným za jednání a za skutečnosti, které mu nemohly být známy, a také za skutečnosti, o kterých v rozhodném období nemohl předpokládat, že mohou mít daňové důsledky (propracovanost smlouvy, výše úplaty v poměru k obvyklé ceně).

Žalovaný se nevypořádal ani s tím, proč by to měl být právě žalobce, kterému by měl být odpočet krácen, když daň na výstupu z totožné transakce stát bezvýhradně přijal.

Navyšování ceny reklamy v rámci řetězce mají správce daně a žalovaný za razantní, nevysvětlitelné a neodůvodněné. Ve skutečnosti se správce daně nepokoušel důvody tohoto navýšení zjistit. Některé subjekty označil správce daně za nekontaktní na základě informací od dožádaných správců daně a neučinil žádný pokus o předvolání těchto subjektů. Správce daně převzal i hodnocení dožádaných správců daně. Obdobně vycházel z údajů od jiných subjektů, poskytnutých pouze písemně (SKI KLUB ŠPINDL, spol. s r.o.). Takový postup je nezákonný, neboť tyto osoby měly být vyslechnuty v pozici svědků, aby jim žalobce mohl klást otázky.

Žalobce se s ohledem na změnu právního názoru žalovaného v odvolacím řízení domáhal toho, aby s ním odvolací správce daně projednal věc při ústním jednání. Tomuto požadavku však žalovaný nevyhověl, a tím došlo k porušení zásady spolupráce. I s písemnými vyjádřeními žalobce bylo nakládáno pouze formálně, když žalovaný v bodě 71 svého rozhodnutí uvádí, že žalobce seznámil s odůvodněním rozhodnutí, které nyní vydává.

V této souvislosti žalobce namítá naprostou nepřiměřenost lhůty, která mu byla v odvolacím řízení poskytnuta k tomu, aby se vyjádřil k novému právnímu názoru žalovaného.

Poukazoval-li žalovaný na nepřiměřenost ceny, žalobce k tomu konstantně namítal, že v daňovém řízení nebyla zjištěna cena obvyklá. Vzhledem k tomu, že pracovník správce daně nebyl schopen sdělit, jak byla referenční cena stanovena, žalobce předpokládal, že tato vada bude v odvolacím řízení napravena. Žalovaný, aniž by provedl jediný důkaz, však zhruba po roce žalobci sdělil, že v jednání žalobce spatřuje participaci na daňovém podvodu. Teprve v tomto okamžiku se stalo právně relevantním jednání jiných osob než dodavatelů žalobce. Přesto byla žalobci k tomuto názoru stanovena lhůta 15 dnů k tomu, aby mohl navrhnout další důkazy. Takto nepřiměřenou lhůtou mu bylo zabráněno v uplatňování jeho práv. S ohledem na uvedené žalobce navrhl provést výslechy svědků u jednání soudu.

V replice žalobce stručně shrnul obsah vyjádření žalovaného a zdůraznil, že se závěry žalovaného nesouhlasí s tím, že se žalovaný dopustil fatálního porušení procesních práv žalobce.

Žalobce setrval na svém procesním postoji po celou dobu řízení před soudem; z výše uvedených důvodů se domáhá zrušení napadeného rozhodnutí žalovaného.

II. Shrnutí procesního stanoviska žalovaného

Žalovaný ve svém vyjádření předně odkazuje na obsah napadeného rozhodnutí a zdůrazňuje, že správce daně po provedeném místním šetření na DPH dospěl k závěru, že reklamní služby, z nichž žalobce uplatnil nárok na odpočet daně, je třeba podrobněji prověřit a předpokládal v tomto směru potřebu provést rozsáhlejší dokazování. Z tohoto důvodu zahájil přímo daňovou kontrolu. Správce daně legitimně využil institutu dožádání jako jednoho z možných prostředků správného zjištění a stanovení daně. Jeho cílem bylo rozkrytí řetězce společností, které si mezi sebou reklamní služby přeprodávaly. Výstupy dožádaných správců daně byly použity jako jeden z důkazních prostředků, které sloužily jako podklad pro rozhodnutí. Daný případ byl posouzen jako daňový podvod, kdy v jeho důsledku nebyla v případě společnosti ICORES Holding (jeden článek řetězce) odvedena daň. Ostatní společnosti, včetně žalobce, však daň odečetly. Pokud jde o lhůtu stanovenou k vyjádření k právnímu názoru žalovaného v délce 15 dnů, tu má žalovaný za zcela standardní a dostatečnou, v níž se žalobce mohl vyjádřit, což také učinil. V této fázi daňového řízení také daňový řád nepředpokládá ústní jednání a žalovaný nijak nepochybil, pokud se změnou právního hodnocení skutkového stavu seznámil žalobce písemnou formou. Pokud jde o zpochybnění průběhu projednávání zprávy o daňové kontrole, žalovaný poukazuje na to, že žalobce před jejím projednáním vyjádřil námitky, k nimž se správce daně vyjádřil ve zprávě o daňové kontrole. Nesouhlasy či polemika se závěry správce daně nemohou býti podřazeny pod důvody odepření podpisu zprávy o daňové kontrole.

Žalovaný navrhuje, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl, a na svém procesním stanovisku setrval během celého řízení před soudem.

III. Posouzení věci

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.).

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.

Nejprve se zabýval námitkou nezákonného zahájení daňové kontroly a námitkou, že zpráva o daňové kontrole nebyla se žalobcem řádně projednána.

Ze správního spisu v této souvislosti vyplynulo, že dne 24.5.2012 správce daně zahájil u žalobce daňovou kontrolu za zdaňovací období měsíce března a dne 27.7.2012 za zdaňovací období měsíce května roku 2012, zaměřenou mimo jiné na prověření správnosti uplatnění daňového odpočtu z plnění od společnosti MARTIOFF, která spočívala v zajištění prezentace žalobce na akci Mistrovství ČR v alpském lyžování ve dnech 22.3. – 25.3.2012 ve Špindlerově Mlýně a na akci Pěsti v Brně – L. K. o titul mistra světa v boxu dne 5.4.2012. V protokolech o zahájení daňové kontroly č.j. 113768/12/351931706431 a č.j. 129392/12/351931706431 je uvedeno, že po místních šetření ve věci prověření nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce března 2012 a května 2012 provedených dne 15.5.2012 a 23.7.2012 správce daně předpokládá rozsáhlé dokazování a proto zahajuje daňovou kontrolu.

Daňová kontrola byla ukončena projednáním zprávy o kontrole č.j. 183626/14/2914-05401-706431 v návaznosti na seznámení žalobce s výsledkem kontrolního zjištění dne 21.1.2014 (protokol č.j. 182254/14/2914-05401-706431) se závěrem, že správce daně žalobcem uplatněné odpočty DPH z výše specifikovaných plnění neuznal.

Namítal-li žalobce, že správce daně měl v daném případě k ověření oprávněnosti uplatněného odpočtu DPH použít postup k odstranění pochybností podle § 89 daňového řádu, který slouží k odstranění konkrétních pochybností správce daně o tvrzeních daňového subjektu či konkrétních údajích, tak tato námitka není důvodná. Odkazoval-li v této souvislosti žalobce na § 90 odst. 3 daňového řádu, z něhož vyplývá, že pokud správce daně v průběhu postupu (*k odstranění pochybností*, pozn. soudu) shledá důvody k pokračování v dokazování, zahájí v rozsahu těchto důvodů daňovou kontrolu, tak v daném případě potřebu rozsáhlejšího dokazování správce daně dovodil z výsledku místních šetření, v návaznosti na žalobcem uplatněný nadměrný odpočet DPH z přijatých plnění

spočívajících v poskytnutí reklamních služeb. Takový postup podle zdejšího soudu nikterak nepřiměřeně nezasáhl do žalobcových subjektivních práv. Správce daně je oprávněn prověřit uplatněný daňový odpočet i tehdy, kdy nemá žádné zcela konkrétní pochybnosti o jeho správnosti (§ 1 odst. 2 a 3 ve spojení s § 11 odst. 1 daňového řádu). Postup k odstranění pochybností i daňová kontrola (k § 89 a násl. a § 85 a násl. daňového řádu) jsou postupy, které slouží k prověření správnosti daňových povinností, a v daném případě správce daně zvolil daňovou kontrolu s tím, že ji odůvodnil ověřováním uplatněného daňového odpočtu z reklamních služeb - a tudíž tomu odpovídajícím dokazováním. Takové myšlenkové úvaze správce daně, jíž odůvodnil potřebu využít postupu spočívajícího v daňové kontrole, nemá zdejší soud co vytknout. Zvolil-li správce daně k prověření správnosti nadměrného odpočtu daňovou kontrolu, aniž předtím aktivoval postup k odstranění pochybností, nevybočil ze zákonných mantinelů.

„Daňová kontrola ... je klasickým daňovým mechanismem, pomocí něhož má správce daně právo kdykoliv (v průběhu prekluzivní lhůty) prověřit ve vymezeném rozsahu splnění daňových povinností subjektů, okolnosti rozhodné pro stanovení daně a rovněž také tvrzení daňových subjektů. Z uvedeného vyplývá, že je na správci daně, aby přistoupil k prověření i tehdy, nemá-li pochybnosti žádné; zkrátka pouze prověří správnost tvrzení daňového subjektu (např. těch informací, jež jsou uvedeny v daňových tvrzeních - § 135 a násl. daňového řádu). Může tak učinit v podstatě kdykoliv, buďto ještě před vyměřením daně (nadměrného odpočtu), jako tomu bylo v souzeném případě anebo i poté, co již dříve daň vyměřil. Je jisté, že včasné a co nejrychlejší zjištění rozdílu mezi daní tvrzenou a skutečnou a správnou přinese i rychlejší nápravu a omezí tak užití sankčních ustanovení v co nejnižší míře. Takový postup správci daně umožňuje nejen výslovná právní úprava v § 85 a násl. daňového řádu, jež je rovněž logickým i historicky daným prostředkem k prověřování správnosti tvrzené daně. Jak bylo řečeno, správce daně je k takovému postupu oprávněn i tehdy, nemá-li pochybnosti žádné. Z toho pak logicky vyplývá, že nemusí-li správce daně disponovat konkrétními pochybnostmi před zahájením daňové kontroly, není tedy v tomto ohledu co daňovému subjektu sdělovat; sdělit však musí rozsah kontrolního prověřování...Z výše popsanych obou kontrolních instrumentů tedy plyne, že se jedná o postupy odlišné, každý slouží k prověření správnosti daňových povinností a o jejich použití se dle vhodnosti rozhodne správce daně.“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10.9.2014, č.j. 1 Afs 107/2014-31, č. 3175/2015 Sb. NSS).

Správce daně je oprávněn zvolit ten postup, který vzhledem k okolnostem nejlépe odpovídá principu zdrženlivosti a přiměřenosti zakotvenému v § 2 odst. 2 daňového řádu. Tu v kontextu nutnosti ověřit oprávněnost nadměrného odpočtu DPH a potřeby rozsáhlejšího dokazování volba daňové kontroly zcela obстоjí. Naopak v rozporu se zásadou přiměřenosti by bylo zahájení postupu k odstranění pochybností ve smyslu § 89 daňového řádu, který by de facto rozsahem dokazování nahrazoval daňovou kontrolu a nesměřoval by k vyjasnění a odstranění specifikovaných pochybností opírajících se o

konkrétní poznatky správce daně. V daném případě je z obsahu správního spisu zřejmé, že správce daně nedisponoval ohledně žalobci poskytnutých plnění natolik konkrétními poznatky, aby byl schopen jasně formulovat konkrétní pochybnosti či měl dokonce poznatky, že daň bude doměřena (že odpočet je uplatněn nesprávně), aby měl o co opřít postup k odstranění pochybností či výzvu k podání dodatečného daňového tvrzení ve smyslu § 145 odst. 2 věty první daňového řádu (usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2010, č. j. 5 Afs 92/2008 147, č. 2137/2010 Sb. NSS, a ze dne 16.11.2016, č.j. 1 Afs 183/2014-55).

Pokud jde o námitky týkající se neprojednání zprávy o daňové kontrole a tím způsobené vady, jež má spočívat v nepřezkoumatelnosti dodatečných platebních výměrů, tak ani ty nejsou důvodné.

Ze zprávy o daňové kontrole, která byla se zástupcem žalobce projednána dne 11.6.2014, vyplynulo, že žalobce zaevidoval v evidenci pro daňové účely pod č. 5120086 DPH na vstupu a uplatnil daň ze základu daně 782 400 Kč, které zaplatil společnosti MARTIOFF za službu spočívající v prezentaci žalobce na akci Mistrovství ČR v Alpském lyžování konaném ve dnech 22.3. - 25.3.2012 ve Špindlerově Mlýně. Pořadatel Mistrovství ČR v Alpském lyžování (společnost SKI KLUB ŠPINDL, spol. s r.o.) v odpovědi na výzvu správce daně uvedl, že umístění 4 kusů bannerů si u něj objednala společnost VIP Production s.r.o., a přiložil fotografie 4 bannerů, kdy na jednom z nich je nápis „SPECIALISTA NA PŘEPRAVU POHONNÝCH HMOT – EXPOSURE GROUP – www.ledopa.cz“. Ve zprávě o daňové kontrole je dále uvedeno, že z odpovědi na dožádání a ze svědecké výpovědi Ing. T. K., jednatele společnosti MARTIOFF (protokol ze dne 9.10.2012, č.j. 148491/12/351931706431), vyplynulo, že reklamní služby společnost MARTIOFF zprostředkovala. Služby dodala společnost PL Trading Corporation, s.r.o., která jejich realizaci zadala společnosti ABRIA spol. s r.o., a ta ji zadala společnosti ICORES Holding s.r.o. Z odpovědi na dožádání (č.j. 1135988/13) dále vyplynulo, že společnost ICORES Holding je nekontaktním daňovým subjektem, který nereaguje na písemnosti správce daně, v sídle společnosti se nenachází, přičemž poslední přiznání k dani z přidané hodnoty bylo podáno za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2012 a vykázaná vlastní daňová povinnost nebyla uhrazena. K odpovědi na dožádání byla připojena kopie dodatečného platebního výměru této společnosti, který byl vydán na základě postupu k odstranění pochybností ve smyslu § 89 daňového řádu k prokázání údajů uvedených v posledním daňovém přiznání a kterým byla této společnosti vyměřena zdanitelná plnění ve výši 0 Kč. Z odpovědi na dožádání č.j. 162348/12 a č.j. 1514541/13 vyplynulo, že I. H. dle faktury č. FA2012029 realizovala reklamní službu – Mistrovství ČR v Alpském lyžování, na základě Rámcové kupní smlouvy ze dne 9.1.2012 pro KALCO s.r.o., za cenu 20 000 Kč bez DPH, kdy ve faktuře je uvedeno „zajištění reklamy pro Vašeho klienta Exposure Group na Mistrovství ČR v Alpském lyžování ve Špindlerově Mlýně ve dnech 22.3. -25.3.2012“, a fakturu přijatou od dodavatele VIP production s.r.o.

na předmět plnění „umístění reklamních banerů na Mistrovství republiky v Alpském lyžování konaném 22.3.-25.3. ve Špindlerově Mlýně“, monitoring a vyhodnocení akce, a rámcovou kupní smlouvu s odběratelem KALCO s.r.o., z níž vyplývá, že nedílnou přílohou každé vystavené faktury odběratelem je potvrzené vyhodnocení akce. Z odpovědi na dožádání místně příslušný správce daně společnosti KALCO s.r.o. uvedl, že tento daňový subjekt je nekontaktní, nepodává daňové přiznání a registrace k DPH mu byla ke dni 21.7.2007 zrušena.

Výše shrnutá skutková zjištění správce daně ve zprávě o daňové kontrole vyhodnotil tak, že reklama prostřednictvím banneru sice realizována byla, nicméně správci daně není známo, že by žalobce provozoval i činnost spočívající v přepravě pohonných hmot, která byla stejná na všech třech bannerech i pro ostatní společnosti. Sám žalobce ve svém vyjádření ze dne 2.12.2013 uvedl, že předmětem jeho činnosti je pronájem věcí movitých a nemovitých a jeho cílem je tedy dostat se do širokého povědomí veřejnosti, aby si od něj pronajala movité či nemovité věci. Správce daně vypracoval tabulku průběhu navyšování ceny předmětné reklamy, které charakterizoval jako extrémní navýšení. Z této tabulky vyplývá, že I. H. dodala společnosti KALCO s.r.o. plnění v hodnotě 20 000 Kč. ICORES Holding, s.r.o. dodala společnosti ABRIA spol. s r.o. plnění v hodnotě 758 340 Kč, tato společnost dodala plnění společnosti PL Trading Corporation, s.r.o. za 766 000 Kč, ta ji dodala společnosti MARTIOFF za 774 000 a ta ji následně dodala žalobci za 782 400 Kč. Správce daně dospěl k závěru, že účelem uvedených transakcí bylo razantní navýšení ceny deklarovaného plnění za účelem vyinkasování odpočtu DPH. Podle správce daně je ze skutkového stavu zřejmé, že obchodní transakce neměly vzhledem k extrémnímu navýšení ceny ekonomický smysl a podle správce daně tak žalobce za službu uhradil cenu nepřiměřenou. Pokud žalobce uvedl, že výhodnost ceny reklamní služby spočívala v dodání celé prezentace formou balíčku, bližší informace k tomu, jak byla účinnost reklamy ověřována, však neuvedl. Navýšení ceny reklamní služby a její přeprodávání tak správce daně vyhodnotil jako nevysvětlitelné. Ze smlouvy mezi I. H. a KALCO s.r.o. navíc vyplývá, že předmětem plnění bylo i odběratelem potvrzené vyhodnocení akce. V daném případě I. H. dodala kompletní reklamní službu v rozsahu, který je uveden v monitoringu a vyhodnocení akce, a to za cenu 20 000 Kč, jež spočívalo v prezentaci prostřednictvím plakátů, webových stránek, banneru a představení moderátorem. Nárok na odpočet DPH ve výši 156 4820 Kč ze základu daně ve výši 782 400 Kč proto správce daně posoudil jako neoprávněně uplatněný.

Ze zprávy o daňové kontrole dále vyplynulo, že žalobce zaevidoval v evidenci pro daňové účely pod č. 5120141 DPH na vstupu a uplatnil daň ze základu daně 489 900 Kč, které zaplatil společnosti MARTIOFF za službu spočívající v prezentaci žalobce na akci Pěstí v Brně – L. K. o titul Mistra světa v boxu, Brno, dne 5.4.2012, poskytnuté společností MARTIOFF. Z odpovědi na dožádání a ze svědecké výpovědi Ing. T. K. vyplynulo, že podle faktury č. 12030022 společnost MARTIOFF službu

zprostředkovala. Tato služba jí byla dodána společností PL Trading Corporation, s.r.o., která realizaci reklamní služby zadala společnosti ABRIA spol. s r.o., a ta vlastní realizaci zadala společnosti ICORES Holding, s.r.o. Na základě dožádání (odpověď místně příslušného správce I. H.) bylo zjištěno, že I. H. realizovala předmětnou reklamní službu na základě rámcové smlouvy ze dne 9.1.2012 pro společnost KALCO s.r.o. Z faktury vystavené I. H. pro KALCO s.r.o. (č. FA2012043) se podává předmět plnění – zajištění reklamy pro Vašeho klienta Exposure Group na Akci Pěsti v Brně, L. K. o titul Mistra světa v boxu dne 5.4.2012. Z rámcové kupní smlouvy s KALCO s.r.o. pak vyplynulo, že nedílnou přílohou každé vystavené faktury odběratelem je potvrzené vyhodnocení akce. Pokud jde o reklamní banner z uvedené reklamní akce, na něm se nacházel nápis „SPECIALISTA NA PRONÁJEM DOPRAVNÍ TECHNIKY – EXPOSURE GROUP – www.ledopa.cz“.

Výše shrnutá skutková zjištění správce daně ve zprávě o daňové kontrole vyhodnotil tak, že uvedená reklama na banneru při akci uvedena byla, nicméně bylo zjištěno, že reklama žalobce na akci „Pěsti v Brně – L. K. o titul Mistra světa v boxu“ byla přeprodávána v řetězci daňových subjektů, přičemž její cena byla extrémně navýšena. I. H. dodala reklamu společnosti KALCO s.r.o. za cenu 20 000 Kč. Společnost ICORES Holding, s.r.o. ji dodala společnosti ABRIA spol. s r.o. za 451 440 Kč, která ji dodala společnosti PL Trading Corporation, s.r.o. za 456 000 Kč. Tato společnost ji dodala společnosti MARTIOFF za 461 500 Kč a žalobci byla služba dodána za 489 900 Kč.

Správce daně dospěl k závěru, že účelem uvedených transakcí byla razantní navýšení ceny deklarovaného plnění za účelem vyinkasování odpočtu DPH. Podle správce daně je ze skutkového stavu zřejmé, že obchodní transakce neměly vzhledem k extrémnímu navýšení ceny ekonomický smysl, a podle správce daně tak žalobce za službu uhradil cenu nepřiměřenou. Pokud žalobce uvedl, že výhodnost ceny reklamní služby spočívala v dodání celé prezentace formou balíčku, bližší informace k tomu, jak byla účinnost reklamy ověřována, však neuvedl. Navýšení ceny reklamní služby a její přeprodávání tak správce daně vyhodnotil jako nevysvětlitelné. Ze smlouvy mezi I. H. a KALCO s.r.o. navíc vyplývá, že předmětem plnění bylo i odběratelem potvrzené vyhodnocení akce. V daném případě I. H. dodala kompletní reklamní službu v rozsahu, který je uveden v monitoringu a vyhodnocení akce, a to za cenu 20 000 Kč, jež spočívalo v prezentaci prostřednictvím plakátů, webových stránek, banneru a představení moderátorem. Nárok na odpočet DPH ve výši 97 980 Kč ze základu daně ve výši 489 900 Kč proto správce daně posoudil jako neoprávněně uplatněný.

Z protokolu ze dne 11.6.2014, č.j. 827059/14/2914-05401-706431, o projednání zprávy o daňové kontrole, vyplynulo, že zástupce žalobce uvedl, že žádá správce daně o vysvětlení, na základě jakých myšlenkových postupů a důkazních prostředků dospěl k závěru o přiměřené výši úplaty za reklamní služby, a poukázal na to, že správce daně

nezjišťoval cenu obvyklou. Zástupce žalobce uvedl, že správce daně ve svých závěrech předpokládá, že částka účtovaná I. H. je cenou, za kterou mohl daňový subjekt služby nakoupit, a proto žádá správce daně o úplný výčet jednotlivých aspektů plnění služby (co bylo předmětem plnění, v jaké kvalitě a rychlosti, atd.). K tomu správce daně odkázal na výsledek kontrolního zjištění, uvedl, že cena v řetězci byla extrémně navýšena, že žalobce měl a mohl vědět, že je zapojen do účelově vytvořeného řetězce společností. Rozsah plnění prokázal sám žalobce fotodokumentací s vyhodnocením a správce daně považuje cenu poskytovatele I. H. za přiměřenou. Zástupce žalobce k tomu uvedl, že žádá správce daně, aby zprávu o daňové kontrole doplnil o přesný popis, jakým způsobem dospěl k závěru o nepřiměřenosti ceny, kterou žalobce za reklamu zaplatil. Částku, kterou inkasovala paní H., žalobce neznal a ani znát nemohl, protože s ní nebyl v žádném vztahu. Pokud měl správce daně na mysli to, že žalobce zaplatil nepřiměřenou cenu ve vztahu k ceně obvyklé, pak zástupce žalobce žádá, aby správce daně přesným a přezkoumatelným způsobem popsal, jak ke svému závěru dospěl tak, aby žalobce mohl úhradu jím zaplacených částek zdůvodnit. K tomu správce daně uvedl, že považuje kontrolní zjištění za prokázané důkazními prostředky uvedenými ve zprávě o daňové kontrole a je toho názoru, že není třeba nic doplňovat. Na to zástupce žalobce reagoval tak, že předložený výsledek kontrolního zjištění není podle něj přezkoumatelný, neboť z něj nelze zjistit, jak správce daně dospěl k závěru o tom, že žalobce věděl, že paní H. nabízela své služby levněji, než je žalobce obstaral. Není zřejmé, jak správce daně dospěl k závěru o ceně obvyklé, a při jednání provedl pouze svůj vlastní odhad, kterým cenu fakturovanou paní H. vyhodnotil jako přiměřenou. Zástupce žalobce dále uvedl, že k jeho dotazu nebyl správce daně schopen přezkoumatelným způsobem vyjádřit své úvahy tak, aby na ně mohl žalobce reagovat. Z uvedených důvodů zástupce žalobce nepokládá zprávu o daňové kontrole za projednanou. Správce daně uvedl, že považuje kontrolní zjištění za prokázané důkazními prostředky uvedenými ve zprávě o daňové kontrole, zprávu považuje za projednanou a daňovou kontrolu za ukončenou s tím, že svá práva může žalobce uplatnit prostřednictvím odvolání. Zástupce žalobce zprávu o daňové kontrole, jejíž stejnopis mu byl předán, nepodepsal.

Podle § 88 odst. 1 věty první daňového řádu o zahájení, průběhu a ukončení daňové kontroly sepíše správce daně zprávu o daňové kontrole, která obsahuje výsledek kontrolního zjištění, včetně hodnocení důkazů zjištěných v průběhu daňové kontroly, a odkaz na protokoly nebo úřední záznamy.

Podle § 88 odst. 2 daňového řádu seznámí správce daně daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů, a předloží mu jej k vyjádření.

Podle § 88 odst. 4 daňového řádu zprávu o daňové kontrole podepisuje kontrolovaný daňový subjekt a úřední osoba. Správce daně po podpisu předá stejnopis

zprávy o daňové kontrole kontrolovanému daňovému subjektu. Podpisem zprávy o daňové kontrole je ukončeno její projednání, zpráva o daňové kontrole se považuje za oznámenou a současně je ukončena daňová kontrola.

Podle § 88 odst. 6 daňového řádu odepření podpisu zprávy o daňové kontrole kontrolovaným daňovým subjektem bez dostatečného důvodu nemá vliv na použitelnost zprávy o daňové kontrole jako důkazního prostředku. O tomto musí být ve zprávě kontrolovaný daňový subjekt prokazatelně poučen. Okamžikem bezdůvodného odepření podpisu nastávají též účinky projednání, oznámení zprávy o daňové kontrole a ukončení kontroly.

Z výše uvedeného vyplývá, že zpráva o daňové kontrole jako podklad dodatečných platebních výměrů ob stojí, neboť obsahuje náležitosti ve smyslu § 88 odst. 1 daňového řádu, a jejímu vydání předcházelo seznámení žalobce s výsledkem kontrolního zjištění, v němž byla také podrobně shrnuta skutková zjištění správce daně. Správce daně při ukončení daňové kontroly řádným postupem dostal všem požadavkům obsaženým v § 88 daňového řádu. Argumentuje-li žalobce tak, že v rámci projednávání zprávy o daňové kontrole je jeho právem, aby byl správce daně náležitě připraven odpovědět mu na jeho otázky, a pokud k tomu podle jeho názoru nedošlo, nebyla zpráva náležitě projednána, tak s takovou konstrukcí se zdejší soud neztotožňuje a ani ji z citovaných ustanovení daňového řádu nedovojuje. Žalobce nepochybně měl v průběhu celé daňové kontroly právo předkládat důkazní prostředky a vyjádření, byl seznámen výsledkem kontrolního zjištění a poté ve zprávě o daňové kontrole s ucelenými úvahami a závěry správce daně, proti nimž mohl následně uplatnit opravný prostředek. Nedošlo tak k jakémukoli zkrácení žalobce na jeho procesních právech, jež umožňují daňovému subjektu náležitou procesní obranu, jejímž předpokladem je seznámení se skutkovými zjištěními a na jejich základě dovozenými skutkovými a právními závěry správce daně.

Z protokolu o projednávání zprávy o daňové kontrole navíc vyplývá, že dotazy zástupce žalobce představují polemiku se závěry správce daně nebo směřují k otázkám, kterých se skutkové závěry správce daně vůbec netýkaly – zejména pokud jde o zjišťování ceny tzv. obvyklé. Správce daně ve zprávě o daňové kontrole poukazoval na konkrétní cenu zaplacenou za poskytnutou reklamu opírající se o konkrétní daňové doklady a její postupné navyšování v rámci jejího přeprodávání mezi jednotlivými účastníky řetězce až ke konečnému dodavateli žalobce – společnosti MARTIOFF. Zjišťování ceny obvyklé za poskytování tohoto typu reklam na obdobném typu akcí vůbec nebylo předmětem daňové kontroly, neboť správce daně za účelem správného stanovení daňové povinnosti neprokazoval, že by v rámci standardní ekonomické transakce spočívající v poskytnutí reklamy byla zaplacená cena jiná než obvyklá, nýbrž hodnotil řadu nestandardních znaků přeprodávání mezi několika společnostmi a postupné navyšování konkrétní ceny tohoto

přeprodávaného plnění. Není tak důvodná námitka, že v odvolacím řízení nebyla napravena vada, spočívající v tom, že nebyla zjišťována cena obvyklá.

Žalobcem uváděné důvody tak nejsou dostatečnými důvody pro odepření podpisu zprávy o daňové kontrole v tom smyslu, že by měly vliv na nemožnost použití výsledku daňové kontroly jako důkazního prostředku a zprávy o daňové kontrole jako podkladu dodatečných platebních výměrů. V této souvislosti je bezpředmětné, aby se soud zabýval výkladem pojmů odepření bez dostatečného důvodu a bezdůvodné odepření. Skutečnost, že zprávu o daňové kontrole žalobce odmítl podepsat, nemá vliv ani na řádné ukončení daňové kontroly ani na přezkoumatelnost dodatečných platebních výměrů z toho důvodu, že by předmětná zpráva o daňové kontrole nebyla způsobilým podkladem dodatečných platebních výměrů.

Žalobce dále namítal, že lhůta 15 dnů k vyjádření ke změně právního názoru žalovaného byla nedostatečná a že s ním měl žalovaný změnu právního názoru v odvolacím řízení projednat ústně. Soud se však ani s touto námitkou nemůže ztotožnit.

Žalovaný v daném případě postupoval podle § 115 odst. 2 daňového řádu, který umožňuje odvolacímu orgánu zaujmout odlišný právní názor, než správce daně prvního stupně. K tomu došlo i v nyní posuzované věci, kdy žalovaný skutková zjištění vyhodnotil nikoli jako zneužití práva, nýbrž jako daňový podvod s účastí žalobce. V průběhu odvolacího řízení žalovaný dne 27.3.2015, písemností č.j. 9485/15/5200-20443-705860 (dále jen „Seznámení“), seznámil žalobce s odlišným právním názorem a vyzval jej k uplatnění práva vyjádřit se ve lhůtě 15 dnů od doručení této výzvy. V Seznámení žalovaný uvedl, že je třeba na základě zjištěných skutečností ve smyslu judikatury Soudního dvora EU posoudit, zda v daném případě došlo ke zneužití práva nebo k daňovému podvodu. Žalovaný dospěl na rozdíl od prvostupňového správce daně k závěru, že v daném případě se nejednalo o zneužití práva (kdy se jedná o uměle vytvořenou transakci, kdy je DPH odvedena, ale jejím hlavním cílem je získání nároku na odpočet a nikoli uskutečnění zdanitelného plnění), nýbrž o daňový podvod, kdy jeden z účastníků řetězce neodvede vybranou DPH a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění. Ve zjištěném řetězci společnost ICORES Holding, s.r.o. neodvedla DPH, přitom na základě skutkových zjištění má žalovaný za to, že žalobce mohl a měl vědět, že je účastníkem obchodního řetězce zatíženého podvodem.

Soud zdůrazňuje, že žalovaný v odvolacím řízení tímto způsobem vyhodnotil skutková zjištění, jež byla žalobci již známa, se kterými již byl seznámen v průběhu daňové kontroly. Ve svém souhrnu mu byly správcem daně předestřeny již dne 21.1.2014 při seznámení s výsledkem kontrolního zjištění, na jehož obsah soud v bližších podrobnostech odkazuje, a z něhož vyplývají podstatná skutková zjištění, jež mají oporu v listinách založených ve správním spisu. Jednalo se zejména o zjištění ohledně podoby reklamy (fotografie, jež jsou přílohou odpovědi pořadatele Mistrovství ČR v Alpském

lyžování ze dne 9.6.2012 zaevidované u správce daně pod č.j. 118724/12), objednatele umístění reklamních bannerů (kopie objednávky od VIP Production s.r.o.) a ceny za jejich umístění (odpověď pořadatele Mistrovství ČR v Alpském lyžování), dále jsou zde popsány obsahy odpovědí na dožádání, pokud jde o dodavatele společnosti MARTIOFF, a shrnuta svědecká výpověď jejího jednatele Ing. T. K. (protokol č.j.14849/1/12/351931706431), o jejímž konání byl zástupce žalobce vyrozuměn. Dále jsou zde shrnuty odpovědi na dožádání (č.j. 160861/12, č.j. 809165/13), z nichž vyplývá, že dodavatel společnosti MARTIOFF – společnost PL Trading Corporation, s.r.o. zadal realizaci zakázek společnosti ABRIA spol. s r.o. a ta následně společnosti ICORES Holding s.r.o., a také odpověď na dožádání (č.j. 162348/12), z níž vyplývají skutečnosti týkající se realizace reklamy paní I. H. na základě rámcové smlouvy se společností KALCO s.r.o., jejíž přílohou byly kopie faktur a monitoring s vyhodnocením akce. Dále zde je shrnuta odpověď na dožádání (příloha úředního záznamu č.j. 1556884/13/2914-05401-706431 a č.j. 1135988/13) týkající se nekontaktnosti společnosti KALCO s.r.o. s tím, že tato společnost již několik let nepodává daňová přiznání a registrace k DPH jí byla zrušena, a nekontaktnosti společnosti ICORES Holding, s.r.o. s tím, že poslední daňové přiznání k DPH tato společnost podala za zdaňovací období 1. čtvrtletí roku 2012 a vykázaná vlastní daňová povinnost nebyla uhrazena. Pokud jde o výslech I. H. jako svědkyně, který měl být proveden dožádaným správcem daně, ten nebyl uskutečněn, neboť se z něj nejprve omluvila I. H. a v případě druhého termínu zástupkyně žalobce. V odpovědi na dožádání byly v souvislosti s realizací reklamy I. H. zaslány faktury vydané, faktury přijaté, rámcová kupní smlouva, příjmové pokladní doklady a monitoring s vyhodnocením akce (odpověď na dožádání č.j. 1514541/13).

Dále byla ve výsledku kontrolního zjištění shrnuta odpověď žalobce na výzvu správce daně, v níž žalobce vysvětluje výhodnost jím akceptované ceny tím, že se jednalo o dodání celé prezentace formou balíčku, tzv. na klíč, a žalobce se tak nemusí zabývat personálním zabezpečením a činnostmi, jež nesouvisí s předmětem jeho činnosti. Dále uvedl, že přijaté činnosti byly použity v rámci jeho ekonomické činnosti, cílem bylo s ohledem na předmět podnikání – pronájem věcí movitých a nemovitých – dostat se do širokého povědomí veřejnosti. O správném směřování kampaně svědčí stabilní růst žalobce na trhu v jeho segmentu podnikání. Dodavatelé reklamních akcí byli vybíráni na základě spolupráce a doporučení dodavatele žalobce. Konkrétní rozpočet žalobci nebyl znám a nebyl mu k dispozici, neboť akce mu byly nabízeny jako balíček bez rozpisu konkrétních položek. Cenu žalobce akceptoval a nabízenou akci za konkrétní cenu koupil. Z každé reklamní akce byl žalobci poskytnut v tištěné formě monitoring pro kontrolu a vyhodnocení průběhu akce a s výsledky byl žalobce spokojen.

Již v tomto výsledku kontrolního zjištění správce daně sdělil žalobci svůj skutkový závěr, že reklama byla přeprodávána mezi několika společnostmi (v řetězci daňových

subjektů) a její cena byla extrémně navýšena, a tento závěr plně odpovídá skutečnostem zjištěným správcem daně.

Výše rekapitulovaná skutková zjištění byla poté opět zástupci žalobce sdělena ve zprávě o daňové kontrole. Pokud tedy žalovaný uvedené skutečnosti přehodnotil, pokud jde o jejich právní hodnocení, tak, že se s ohledem na nesplnění daňové povinnosti jedné ze společností nejednalo o řetězec sledující zneužití práva, nýbrž o řetězec zatížený daňovým podvodem, má soud lhůtu 15 dnů k vyjádření k tomuto právnímu hodnocení skutkového stavu za situace, kdy žalobce byl po celou dobu daňového řízení odborně zastoupen, za zcela dostatečnou s tím, že ze žádného ustanovení daňového řádu nelze dovodit povinnost odvolacího orgánu seznámit se změnou právního názoru daňový subjekt při ústním jednání.

Podstatou věci je, zda správce daně a žalovaný řádně zdůvodnili neoprávněnost žalobcem uplatněného nároku na odpočet daně z přidané hodnoty u reklamních služeb. „*Pro prokázání nároku na odpočet daně dle § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty je, ..., nutno jednoznačně prokázat i to, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech deklarováno. Je tedy primárně odpovědností daňového subjektu, aby transakce mající vliv na výši daně z přidané hodnoty nebo jejího odpočtu prováděl zodpovědným způsobem tak, aby jejich uskutečnění mohl zpětně (v časovém období stanoveném zákonem), v případě jejich zpochybnění správcem daně, spolehlivě prokázat.*“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25.5.2016, č.j. 1 Afs 96/2016-28, obdobně rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 21.4.2016, č.j. 4 Afs 295/2015-45, či ze dne 9.7.2015, č.j. 9 Afs 233/2014-26).

O tom, že plnění subdodavatelsky 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 břemene k předmětu plnění správci daně předložil daňové doklady, smlouvy o dílo uzavřené se společností MARTIOFF a dokumentaci obsahující monitoring reklamních akcí. Není tak důvodná námitka, že správce daně neumožnil žalobci prokázat, co bylo předmětem zdanitelného plnění. Tvrzení, že by předmět jím přijatého zdanitelného plnění od společnosti MARTIOFF byl jiný v tom smyslu, že by se nejednalo jen o provedenou reklamu na bannerech a její vyhodnocení, žalobce neprokázal. Ze skutkových zjištění správce daně nic takového také nevyplývalo.

Žalovaný své rozhodnutí založil na tom, že daná transakce byla součástí řetězce transakcí zatížených podvodem na DPH, neboť jeden z článků řetězce (ICORES Holding, s.r.o.) svoji daňovou povinnost nesplnil, dále nebyl prokázán ekonomický smysl extrémního navýšení ceny předmětného plnění v rámci jednotlivých subdodavatelů, z nichž někteří byli personálně propojeni (I. H. → KALCO s.r.o. → ICORES Holding, s.r.o. → ABRIA spol. s r.o. → PL Trading Corporation, s.r.o. → MARTIOFF → žalobce).

Z dalších okolností dovodil, že žalobce nepostupoval s péčí řádného hospodáře a vzhledem ke všem okolnostem musel vědět, že se účastní řetězce transakcí (přeprodávání plnění) zatíženého možným podvodem na DPH. Vzhledem k tomu, že odmítnutí nároku na odpočet je výjimkou ze základní zásady, kterou tento nárok představuje, 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 EU 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 *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. 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 (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).

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, podrobně rozvedené na str. 6 až 9 Seznámení a na str. 6 až 9 napadeného rozhodnutí, na něž soud v podrobnostech odkazuje a z nichž vyplývají tyto nosné závěry žalovaného k jednotlivým skutkovým zjištěním:

1) Smlouva o dílo uzavřená mezi žalobcem a společností MARTIOFF

Žalovaný se zabýval hodnocením smlouvy o dílo uzavřené mezi žalobcem a společností MARTIOFF, jejímž obsahem je mimo jiné ustanovení o tom, že dodávka zahrnuje veškeré služby v rozsahu, v jakém je dodavatel zakoupil od poskytovatele. Dodavatel je přitom povinen shora uvedené podklady předat k rukám svého dodavatele (zprostředkovatele – poskytovatele) reklamních služeb. Pokud jde o konkrétnější vymezení práv a povinností smluvních stran, je specifikováno pouze nejpozdější datum předání podkladů žalobcem a povinnost dodavatele předat tyto podklady k rukám svého dodavatele reklamních služeb. Ve smlouvách není uveden kontakt, kterému byl žalobce povinen předat nezbytné podklady či se kterým by byl povinen řešit související otázky. Pokud jde o odpovědnost za škodu a zajištění závazku s ohledem na jeho cenu, tak ta je upravena, a to pouze nekonkrétním způsobem možnost odstoupení od smlouvy při porušení jakéhokoli ustanovení a úrokem z prodlení pro případ prodlení s úhradou ceny. Žalovaný s ohledem na zvolenou smluvní úpravu dospěl k závěru, že odstoupení od smlouvy podle ustanovení smlouvy je téměř nemožné. S ohledem na fakturovanou cenu není rozsah smluvního plnění specifikován (co do konkretizace provedení reklamy), omezuje se pouze na specifikaci, že dodávka zahrnuje veškeré služby v rozsahu, v jakém je dodavatel zakoupil od poskytovatele. Cena plnění je 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. Takový rozpis by byl podle žalovaného v souladu s péčí řádného hospodáře. 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. Žalovaný poukázal též na to, že po stránce obsahové i formální se smlouva v této podobě vyskytuje mezi všemi společnostmi zjištěného řetězce.

2) Nesrovnalosti v daňových dokladech

Tu žalovaný poukázal na to, že VIP Production si u pořadatele objednala umístění čtyř kusů bannerů pro čtyři společnosti (mezi nimi i žalobce), a to na den 22.3.2012. VIP Production poté vyfakturovala I. H. za umístění reklam pro čtyři společnosti částku 40 000 bez bližší specifikace. I. H. pak vyfakturovala KALCO s.r.o. částku 20 000 Kč za reklamu pro žalobce ve dnech 22.3.2012 - 25.3.2015. Ve smlouvě o dílo byla cena sjednána ve výši 189 585 Kč a ve faktuře od ICORES Holding s.r.o. pro ABRIA s.r.o. je účtována cena ve

výši 758 340 Kč pro jednu společnost. Pokud jde o faktury ABRIA spol. s r.o. → PL Trading Corporation, tak z nich vyplývá celková cena ve výši 766 000 Kč a podle smlouvy cena na den 191 500 Kč. Pokud jde o fakturování mezi PL Trading Corporation, s.r.o. → MARTIOFF, tak celková cena dle faktury byla 774 000 Kč. Žalovaný v této souvislosti poukázal na to, že pořadatel akce ve Špindlerově Mlýně sdělil, že reklama se týkala pouze jednoho dne, a to 22.3.2012, a nikoli dnů 22.-25.3.2012, jak je uvedeno na fakturách. Z právě uvedeného žalovaný dovodil, že mezi reklamou sjednanou a skutečně provedenou existuje zásadní rozpor (pokud jde o počet dnů umístění reklamy na akci).

3) Cena reklamy a péče řádného hospodáře

Další okolností nasvědčující ve spojení s ostatními daňovému podvodu je podle žalovaného samotná cena reklamy, která byla ve smlouvě upravena tak, aniž by byly její jednotlivé složky rozepsány. K výzvě správce daně č.j. 1529477/13 žalobce uvedl, že výhodnost ceny spočívala v dodání celé prezentace formou balíčku, tzv. na klíč, a nemusel se tedy zabývat personálním zabezpečením a činnostmi, 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. Žalobce si nezjistil, co za své peníze vynaložené za reklamu skutečně obdrží, a spoléhal se pouze na doporučení svého dodavatele (reakce žalobce na výzvu správce daně k prokázání skutečností č.j. 1529477/13). Žalobce přijal nabídku od společnosti MARTIOFF, jejíž cena byla v nápadném nepoměru k provedení reklamy a typu akcí a byla až 39krát vyšší než u zhotovitele.

4) Smysl a efektivita reklamy

Žalovaný dále poukázal na primární smysl reklamy, kterým je na akci odpovídajícího typu oslovit potenciální zákazníci. Ten však je zpochybněn u akce, kde se vyskytla firma žalobce a reklama se týkala pohonných hmot, když žalobce se uvedená specializace netýká. Podle žalovaného je efekt reklamy, která byla pořízena za extrémně navýšenou cenu a byla prezentovaná na akcích, které se tomu svou povahou nehodí (sportovní akce), vysoce diskutabilní. Na bannerech byl navíc kontakt na stránky www.ledopa.cz, na nichž o žalobci není žádná zmínka. Přitom za tuto podobu reklamy (ve Špindlerově Mlýně) zaplatil žalobce částku ve výši 782 400 Kč.

5) Rozsah reklamy a její vyhodnocení

Pokud žalobce uváděl, že reklama, jak ji nakoupil od společnosti MARTIOFF 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

internetových 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, ale i vyhodnotila. Jednatel společnosti MARTIOFF Ing. T. K. pak uvedl (protokol č. 148446/12), že žádné z akcí dle uvedených smluv se nikdo ze společnosti nezúčastnil a materiály o vyhodnocení akcí společnost nevytvářela, ale dostávala je od svých dodavatelů.

6) Řetězení daňových subjektů

Žalovaný poukázal též na skutečnost, že jednatel společnosti ABRIA spol. s r.o. Mgr. P. P. byl v rozhodném období též jednatelem společnosti PL Trading Corporation, s.r.o. a plnění si sám mezi těmito společnostmi přeprodával. Jednatelka společnosti ICORES Holding, s.r.o. (E. B.) byla zároveň i jednatelkou společnosti KALCO s.r.o. To koresponduje s vyjádřením I. H., která uvedla, že ze společností znala pouze společnost KALCO s.r.o. a jejího zástupce pana P., se kterým jednala (protokol č.j. 2441106/13). Žalovaný poukazuje na skutečnost, že společnost MARTIOFF se mohla přímo obrátit na společnost ICORES Holding, s.r.o. či přímo na I. H. Monitoringy od I. H. již nesly logo koncového zákazníka – žalobce. Také jednatel společnosti MARTIOFF Ing. T. K. uvedl, že v rámci jeho šetření ke zjištění skutečného poskytovatele reklamních služeb na uvedených akcích oslovili i I. H.

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 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, jak namítá žalobce.

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 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. Daňový subjekt pak musí být s důkazy seznámen a musí mít možnost se k nim vyjádřit, což v nyní posuzovaném případě dodrženo bylo.

Pokud jde o námitku, že správce daně použil i vyjádření osob, které nebyly vyslechnuty v pozici svědků, tak správce daně především vycházel z listinných důkazů, které byly od jiných daňových subjektů získány v rámci dožádání (fotografie, faktury, smlouvy, monitoringy, objednávka). Jeho skutkové závěry nestojí na ústních vyjádřeních (kromě svědecké výpovědi Ing. T. K.). Pokud jde o odpověď pořadatele akce Mistrovství ČR v alpském lyžování, tu byly skutkovými podklady správce daně předložené fotografie a objednávka společnosti VIP Production s.r.o. Pokud jde o skutečnosti týkající se realizace reklamy žalobce I. H. pro KALCO s.r.o., ty byly doloženy listinnými důkazy, jež se nacházejí ve správním spisu (přílohy k odpovědi na dožádání ze dne 21.11.2012, č.j. 162348/12). Podstatným pro posouzení věci totiž bylo zjištění konkrétní ceny, za niž I. H. pro KALCO s.r.o. reklamu žalobce, doloženou fotodokumentací od pořadatele a monitoringem (odpověď na dožádání ze dne 25.11.2013, č.j. 1514541/13) realizovala, přičemž o monitoringu žalobce tvrdil, že byl součástí objednaného balíčku od společnosti MARTIOFF a spolu se smlouvami o dílo jej doložil k prokázání oprávněnosti uplatněného odpočtu DPH. Dalšími důkazy byly daňové doklady mezi jednotlivými společnostmi řetězce, kterými si tyto společnosti postupně fakturovaly plnění, specifikované jako zajištění prezentace žalobce na předmětných akcích (odpověď na dožádání ze dne 14.11.2012, č.j. 160861/12 a ze dne 25.4.2013, č.j. 809165/13), či informace týkající se neplnění daňových povinností společnosti ICORES Holding s.r.o. (odpověď na dožádání ze dne 20.6.2013, č.j. 1135988/13). Zdejší soud dále zdůrazňuje, že správce daně se pokusil realizovat i svědeckou výpověď I. H. prostřednictvím dožádání a o tomto kroku byla vyrozuměna i zástupkyně žalobce. Později od tohoto kroku z časových důvodů upustil (dožádání ze dne 16.8.2013, č.j. 1290714/13/2914-05401-706431, a odpověď na dožádání ze dne 25.11.2013, č.j. 1514541/13), to však nedostatek skutkového podkladu podle zdejšího soudu nevyvolalo.

Pokud jde tedy 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 řádně odůvodnil. Pokud jde o I. H., uvedl, že provedení její svědecké výpovědi by 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 listinné důkazy, z nichž vyplývá, že reklamní služby byly uskutečněny v rozsahu fotodokumentace a vyhodnocení předložených žalobcem. Z důvodu nadbytečnosti proto žalovaný k výsledku I. H. jako svědkyně nepřistoupil, stejně jako k výsledku E. B., jednatelky společnosti KALCO s.r.o. a ICORES Holding, P. P. (jednatelé společnosti ABRIA a PL Trading Corporation) či Ing. T. K. Pokud jde o řetězení jednotlivých společností a jejich propojení, to bylo podle žalovaného z provedených důkazů a veřejných rejstříků s jistotou seznatelné. Podle zdejšího soudu bylo neprovedení výsledku svědků žalovaným řádně, srozumitelně a navíc i správně odůvodněno.

Pokud jde o výslech Ing. T. K., o jehož konání byla zástupkyně žalobce informována, podstatné skutkové závěry ohledně činnosti společnosti MARTIOFF (že plnění pro žalobce tato společnost zajistila subdodvatelsky) vyplývají právě z již provedené svědecké výpovědi (protokol č.j. 148491/12/351931706431). Svědek po předložení předmětných smluv o dílo uvedl, že předpokládá, že předložené smlouvy uzavřel a podepsal. Princip uzavírání smluv byl takový, že jeho společnosti byly předávány od dodavatelů nabídky kulturních, sportovních a společenských akcí a možnosti prezentací na těchto akcích. Ty pak předávali případným odběratelům. Návrhy smluv vypracovala jeho společnost, konkrétní způsoby prezentace vyplývaly z nabídky pořadatelů jednotlivých akcí. K dotazu správce daně, zda společnost MARTIOFF zajišťovala vlastní poskytnutí reklamních služeb, uvedl, že pouze zajistili poskytnutí reklamních služeb pro odběratele na různých akcích, přičemž žádnou z akcí nikdo ze společnosti MARTIOFF nenavštívil. K dotazu na vyhodnocení akcí svědek uvedl, že vyhodnocení bylo provedeno, ale materiály o vyhodnocení společnost MARTIOFF nevytvářela, nýbrž je obdržela od dodavatelů. S uvedeným korespondují i faktury vystavené společností PL Trading Corporation, s.r.o. společnosti MARTIOFF (přiložené k odpovědi na dožádání č.j. 141843/12).

Zdejší soud tak považuje s ohledem na dostatečně zjištěný skutkový stav za nadbytečné, aby prováděl dokazování výsledky žalobcem navrhovaných svědků (I. H., E. Š. B., P. P. a Ing. T. K.). Skutkové závěry ohledně přeprodávaného plnění, jak bylo specifikováno ve smlouvách a fakturách, které žalobce předložil, vycházejí z dostatečných podkladů. Skutkový stav tak byl zjištěn dostatečně a byl následně žalovaným i správně vyhodnocen.

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

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.

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 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.

V Brně dne 25. května 2017

Za správnost vyhotovení:
Romana Lipovská

David Raus, v.r.
předseda senátu