



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobce: **LEDOPA GROUP, s. r. o.**
sídlem Jihlavská 1007/2, Žďár nad Sázavou
zastoupen advokátem JUDr. Ondřejem Moravcem, Ph.D.
sídlem Malé náměstí 124/15, Hradec Králové

proti
žalovanému **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 2. 2020, č. j. 6711/20/5300-22441-711776,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Shrnutí podstaty věci

1. Žalobce se domáhá zrušení rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 24. 2. 2020, kterým byla zamítnuta odvolání proti prvostupňovým rozhodnutím – dodatečným platebním výměrům Finančního úřadu pro Kraj Vysočina (správce daně) ze dne 5. 3. 2015, č. j. 437907/15/2914-50522-706194, č. j. 438024/15/2914-50522-706194 a č. j. 438040/15/2914-50522-706194 (výrok I.) a změněna prvostupňová rozhodnutí – dodatečné platební výměry správce daně ze dne 5. 3. 2015, 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 a č. j. 426934/15/2914-50522-706194 (výrok II.). Dodatečnými platebními výměry 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, doměřena daň z přidané hodnoty za některá zdaňovací období v letech 2011 a 2012 a současně vznikla žalobci povinnost uhradit penále podle § 251 daňového řádu.
2. 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. PHM 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 (dále též „SDEU“) ze dne 6. 4. 2006 ve věci EMAG Handel Eder OHG v. Finanzlandesdirektion für Kärnten, C 245/04, 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.
3. Podle žalovaného byl žalobce organizátorem přepravy zboží (pohonné hmoty) z jiného členského státu na území České republiky, nakládal se zbožím jako vlastník již při nakládce pohonných hmot v jiném členském státě a nejednalo se o tuzemské plnění podléhající dani z přidané hodnoty; žalobce tak neměl nárok na odpočet daně z přidané hodnoty dle § 72 zákona o DPH.
4. Napadené rozhodnutí bylo vydáno poté, co předchozí rozhodnutí žalovaného zrušil zdejší soud rozsudkem ze dne 26. 1. 2018, č. j. 62 Af 50/2016-96. Kasační stížnost žalovaného proti tomuto rozsudku byla zamítnuta rozsudkem Nejvyššího správního soudu (dále též „NSS“) ze dne 25. 4. 2019, č. j. 10 Afs 41/2018-56.

II. Shrnutí procesního postojů žalobce

5. Podle žalobce žalovaný nerespektoval závazný právní názor NSS. Východiska žalovaného jsou nesrozumitelná, nepodložená, nepřezkoumatelná a postavená na nesprávných skutkových zjištěních, pokud šlo o okamžik, kdy nabyl žalobce právo nakládat se zbožím jako vlastník.

6. Žalobce má za to, že žalovaný nesprávně posoudil otázku určení místa uskutečnění zdanitelného plnění, neboť nesprávně aplikoval rozhodnutí NSS i SDEU. Napadené rozhodnutí považuje žalobce za rozporné se zásadou předvídatelnosti a ochrany legitimního očekávání. Žalovaný prováděl nepřipustnou selekci důkazů a bez náležitého odůvodnění neprovedl důkazy navržené žalobcem. Rovněž nesprávně aplikoval ustanovení zákona o rozložení důkazního břemene a neprokázal, že byly transakce týkající se reklamních služeb zatíženy podvodem na dani, o kterém žalobce věděl.
7. Žalobce tedy navrhuje napadené rozhodnutí zrušit; na tomto procesním postoji žalobce setrval po celou dobu řízení před zdejším soudem, a to i na jednání, které ve věci proběhlo.

III. Shrnutí procesního postoje žalovaného

8. Žalovaný ve vyjádření k žalobě odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí a dále uvedl, že dodržel rámec stanovený zrušujícím rozsudkem zdejšího soudu i rozsudkem NSS. K jednotlivým žalobním námitkám argumentoval žalovaný věcně shodně jako v napadeném rozhodnutí.
9. Žalovaný tedy navrhuje zamítnutí žaloby pro nedůvodnost. I žalovaný setrval na svém procesním postoji po celou dobu řízení před zdejším soudem, a to i na jednání.

IV. Posouzení věci

10. 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 přezkoumával napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.); vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).
11. Nejprve bylo třeba vypořádat se s uplatněnou námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí, neboť pouze přezkoumatelné rozhodnutí je způsobilé být předmětem hodnocení z hlediska tvrzených nezákonností či vad předcházejícího správního řízení. V souladu s § 76 odst. 1 s. ř. s. soud napadené rozhodnutí zruší (mimo jiné) pro nepřezkoumatelnost spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí.
12. Žalobce spatřuje nesrozumitelnost napadeného rozhodnutí v nevhodné struktuře odůvodnění. Tuto nevhodnou strukturu popisuje tak, že žalovaný nejdříve předsazuje obecnou část, která akademicky (bez jakékoli vazby k projednávané věci) shrnuje poznatky, které žalovaný o řešené problematice má, následně se tyto poznatky pokouší aplikovat na skutkový stav a na odvolací důvody reaguje v podstatě odkazem na předešlé části odůvodnění. Tímto způsobem tedy bylo dle žalobce zasaženo do jeho veřejných subjektivních práv, neboť byl nucen složitým způsobem rekonstruovat důvody, které vedly k zamítnutí odvolání. Jako příklad žalobce poukazuje na hodnocení CMR listů, které žalovaný provádí na několika místech rozhodnutí vzdálených od sebe mnoho stran.
13. Správní soudy opakovaně judikují, že zrušení správního rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno takovým vadám správních rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů (či pro nesrozumitelnost) skutečně nelze správní rozhodnutí meritorně přezkoumat. Za nepřezkoumatelná pro nesrozumitelnost lze považovat zejména ta rozhodnutí, která postrádají základní zákonné náležitosti; z nichž nelze seznat, o jaké věci bylo rozhodováno či jak bylo rozhodnuto; jejichž výrok je v rozporu s odůvodněním;

kteřá neobsahují vůbec právní závěry vyplývající z rozhodných skutkových okolností nebo jejichž důvody nejsou ve vztahu k výroku jednoznačné.

14. S ohledem na to, jakým způsobem žalobce danou námitku konstruuje, nezbyvá zdejšímu soudu nic jiného než konstatovat, že se nejedná o vadu rozhodnutí. Je totiž na žalovaném, jak napadené rozhodnutí bude strukturovat. Rovněž je třeba vzít v potaz, že odůvodnění rozhodnutí je třeba vnímat jako jeden celek, přičemž správní orgány ani nejsou povinny vypořádat uplatněné odvolací námitky jednotlivě, ale mohou proti nim postavit vlastní koherentní právní a skutkový názor, v jehož světle uplatněné námitky neobstojí. Ostatně o tom, že dané rozhodnutí namítanou vadou netrpí, svědčí již to, že s ním žalobce bez problému věcně polemizuje, viz např. argumentace žalobce právě vůči hodnocení CMR listů v rámci žalobního bodu „K určení okamžiku přechodu práva nakládat se zbožím jako vlastník – nesprávné hodnocení důkazů“. Obecně se zdejšímu soudu jeví struktura napadeného rozhodnutí jako logická (1. stručné shrnutí skutkového stavu, 2. vymezení odvolacích důvodů, 3. právní základ případu a 4. aplikace právního základu na skutkový stav vč. vypořádání odvolacích námitek). Je pak sice pravda, že obsahové sdělení napadeného rozhodnutí by bylo možné vymezit na výrazně menším rozsahu než na 88 stranách, nicméně taková skutečnost nemůže vést ke zrušení správního rozhodnutí.
15. Co se týče námitek, které přímo nesouvisejí s meritem věci, žalobce dále namítá, že žalovaný vybočil ze své prezkumné funkce, která mu jako odvolacímu orgánu náleží. Ve své podstatě tak žalobce namítá porušení § 115 daňového řádu. Zdejší soud se však s touto námitkou žalobce nemůže ztotožnit. Žalobce de facto popisuje postup, který zmiňované ustanovení předpokládá (stanovuje), nicméně ho vymezuje jako vadný. Jak uvedl NSS v rozsudku ze dne 16. 5. 2018 č. j. 1 Afs 172/2017 – 59, *„ustanovení § 115 daňového řádu je součástí specifika daňového odvolacího řízení, ve kterém odvolací orgán nemá možnost v případě zjištění pochybení správce daně v prvostupňovém řízení nebo vadného rozhodnutí napadené rozhodnutí zrušit a věc vrátit správci daně k novému řízení. Účelem pověření správce daně je, aby v souladu se zásadou rychlosti řízení byly vady řízení nebo rozhodnutí správce daně odstraněny co nejdříve. Tomu odpovídá racionální předpoklad, že doplnění dokazování provede shodná úřední osoba, která vedla řízení za správce daně již dříve, neboť je nejlépe obeznámena s předmětem řízení. Institut pověření správce daně v odvolacím řízení podle § 115 daňového řádu je zákonem předvídanou výjimkou z obecné zásady oddělení první a druhé instance (srov. § 77 odst. 1 písm. b) daňového řádu, § 14 odst. 5 správního řádu)“*.
16. Klíčovou otázkou, která je v nyní posuzované věci sporná, je určení místa plnění. Podle § 72 odst. 1 zákona o DPH je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění za dále vymezených podmínek. Zdanitelným plněním je plnění, které je předmětem plnění a není od daně osvobozeno (§ 2 odst. 3 zákona o DPH). Předmětem daně je vyjma převodu nemovitosti nebo přechodu nemovitosti v dražbě také dodání zboží za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti, s místem plnění v tuzemsku (§ 2 odst. 1 zákona o DPH). Dodáním zboží se rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastník (§ 13 odst. 1 zákona o DPH). Je-li dodání zboží uskutečněno bez odeslání nebo přepravy, je místem plnění při dodání zboží místo, kde se zboží nachází v době, kdy se dodání uskutečňuje (§ 7 odst. 1 zákona o DPH). Je-li zboží odesláno nebo přepraveno osobou, která uskutečňuje dodání zboží, nebo zboží osobou, pro kterou se uskutečňuje dodání zboží, nebo zmocněnou třetí osobou, je místem plnění při dodání zboží místo, kde se zboží nachází v době, kdy se odeslání nebo přeprava zboží

začíná (§ 7 odst. 2 zákona o DPH). Místo plnění je tedy odvislé od toho, zda dochází k odeslání nebo přepravě zboží.

17. Rozsudkem ze dne 26. 1. 2018, č. j. 62 Af 50/2016-96, zdejší soud dřívější rozhodnutí žalovaného zrušil a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení. Zdejší soud žalovaného v tomto rozsudku zavázal k opětovnému stanovení místa plnění, neboť žalovaný pochybil, jestliže místo plnění určil pouze na základě kritéria organizace přepravy zboží žalobcem a jestliže neprovedl žalobcem navržené důkazy. Zdejší soud tak žalovaného zavázal, aby v dalším řízení shromáždil relevantní podklady ke zjištění, kdo byl pořizovatelem zboží z jiného členského státu ve smyslu § 16 zákona o DPH. Závěry zdejšího soudu obstály i před kasačním soudem. V nyní posuzované věci tak byl žalovaný právními názory správních soudů zavázán k tomu, aby posoudil všechny rozhodné okolnosti posuzovaného případu, a to nikoli výlučně s ohledem na kritérium organizace přepravy.
18. To, že při posouzení místa dodání je potřeba vycházet z více kritérií, ostatně plyne také z recentní rozhodovací praxe NSS. V rozsudku ze dne 5. 8. 2020, č. j. 10 Afs 43/2020-35, NSS odkázal mimo jiné také na rozsudky SDEU ze dne 6. 4. 2006, ve věci EMAG Handel Eder (C-245/04) a ze dne 16. 12. 2010, ve věci Euro Tyre Holding (C-430/09), ze kterých vycházel zdejší soud již v rámci zrušujícího rozsudku a ani v nyní posuzované věci se tak nemá důvod odchýlit od dříve vyslovených závěrů stran právního rámce. Jestliže žalobce neunesl důkazní břemeno v tom, že místo plnění bylo v tuzemsku, jak deklaroval, musí i tak pro závěr žalovaného o intrakomunitárním plnění existovat racionální důvody (odst. 27 rozsudku NSS č. j. 10 Af 43/2020-35).
19. Důraz kladený na okamžik nabytí vlastnického práva a nikoli na okamžik překročení hranice souvisí s původně zamýšleným systémem daně založeným na principu země původu. Jestliže byl žalobce prvním tuzemským subjektem v rámci dodavatelského řetězce, u kterého došlo k odeslání nebo přepravě z jiného členského státu do České republiky, a žalobce při stočení pohonných hmot do cisteren na území jiného členského státu nabyl právo nakládat se zbožím jako vlastník, jak tvrdí žalovaný, pak by žalobce neměl nárok na odpočet daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, neboť na tomto vstupu byla nulová daň.
20. V nyní posuzované věci je zřejmé, že zboží bylo pořizováno „řetězovým obchodem“, kdy byly pohonné hmoty přeprodávány mezi několika subjekty, přestože došlo pouze k jednomu odeslání nebo přepravě. Přeprava zboží či jeho odeslání tak mohla být přičtena pouze k jedné transakci, a pouze tato transakce mohla být osvobozena od daně jako intrakomunitární plnění (obdobně rozsudek NSS ze dne 30. 5. 2019, č. j. 9 Afs 137/2016-176). Místo plnění u navazujících či předcházejících transakcí bez odeslání zboží či jeho přepravy se pak odvíjí od transakce, která zahrnovala přepravu nebo odeslání zboží, a to podle místa odeslání (nakládky) nebo místa určení (*mutatis mutandis* odst. 31 rozsudku NSS ze dne 16. 7. 2020, č. j. 1 Afs 113/2020-43).
21. To, zda je konkrétní transakce spojena s přepravou, závisí na tom, zda bylo zboží odesláno nebo přepraveno prodávajícím nebo kupujícím nebo na účet jednoho z nich (odst. 32 tamtéž). Organizace přepravy jednou ze stran transakce (tu žalobcem podle přesvědčení žalovaného) tak může být významným indikátorem pro určení, zda byla s transakcí přeprava spojena, avšak nikoli pouze jediným možným indikátorem. Při úvaze o místě plnění a vázanosti přepravy ke konkrétní transakci tak je třeba provést celkové posouzení všech okolností projednávaného případu. Shora naznačený zákonný konstrukt vyložený

správními soudy je podle zdejšího soudu praxí přijímán a není sporu o jeho srozumitelnosti. Namítá-li tak žalobce nepředvídatelnost tuzemské právní úpravy a porušení zásady legitimního očekávání, je tato žalobní námitka nedůvodná. Z toho tedy rovněž vyplývá, že neobstojí ani argumentace dobrou vírou žalobce.

22. Nad uvedené lze dodat, že obdobnou věcí téhož žalobce se zabýval zdejší soud v rozsudku ze dne 21. 1. 2021, č. j. 62 Af 79/2019-110, následně NSS v rozsudku ze dne 27. 1. 2022, č. j. 9 Afs 18/2021-52, a konečně také Ústavní soud v usnesení ze dne 16. 6. 2022, sp. zn. I. ÚS 877/22. Žalobce před zdejším soudem uplatňoval zcela totožnou námitku a z usnesení Ústavního soudu je zřejmé, že žalobce obdobně namítal také v ústavní stížnosti. Ústavní soud k dané námitce uvedl, že *„[j]de-li začtvrté o argumentaci dobrou vírou, danými námitkami se zabývaly již krajský soud i Nejvyšší správní soud v napadených rozsudcích. Zdůraznily přitom, že argument dobré víry je rozhodný především při posuzování tzv. podvodných řetězců, což však nebyl případ nyní posuzované věci. Rozhodné však pro ně bylo, že právní úprava, z níž vycházel správce daně, nebyla nepředvídatelná či nesrozumitelná. (...) Napadená rozhodnutí proto neodporují principům právní jistoty a ochrany dobré víry.“* Správnost uvedených závěrů tak potvrdil rovněž Ústavní soud, přičemž zdejší soud neshledal důvod, aby se od nich v nyní posuzované věci odchýlil. To ostatně ve velké míře platí i pro ostatní argumentaci žalobce.
23. Termín „nakládat se zbožím jako vlastník“ zjevně upřednostňuje faktické nakládání se zbožím oproti formálnímu smluvnímu převodu vlastnického práva v pojetí tuzemského soukromého práva, neznamena to však, že by na jednotlivých smluvních ujednání mezi články řetězce nezáleželo (odst. 54 rozsudku NSS ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015-104). To souvisí mimo jiné s tím, že je nutné zohlednit také záměry jednotlivých článků řetězce, jsou-li z provedených důkazů zjiitelné (*mutatis mutandis* odst. 55 tamtéž).
24. Žalovaný v nyní posuzované věci použil obdobný „algoritmus“ jako ve výše zmiňované věci, tj. nejprve určil organizátora přepravy, a teprve po zjištění, že organizátor vystupoval jako jeden z článků dodavatelského řetězce, prováděl celkové posouzení všech zvláštních okolností. Obecně však zdejší soud nemá takovému postupu co vytknout. Znovu lze přitom odkázat na shora citované usnesení Ústavní soudu, dle kterého *„[j]ak se přitom podává z napadených rozhodnutí, OFŘ skutečně při určení, kdo je pořizovatelem zboží z jiného členského státu, vyšlo zejména z kritéria organizace přepravy. Ze stěžovatelkou odkazovaných rozsudků se však nepodává, že uvedené kritérium nesmí být při takovém posouzení významné vůbec. Jejich nosnými důvody je to, že daňové orgány musí zohlednit i další kritéria a provést důkazy navrhované daňovým subjektem, tíží-li jej důkazní břemeno. To však OFŘ učinilo, poněvadž se s důkazními návrhy stěžovatelky vypořádalo a soustředilo se i na zjištění, zda stěžovatelka nakupovala zboží pro svou vlastní ekonomickou činnost, a zda byla ve světle ujednaných podmínek a dalších okolností omezena na právu nakládat se zbožím jako vlastnice.“*
25. Žalobce stěžejní část své argumentace postavil na tom, že žalovaný nerespektoval rozsudek NSS ze dne 25. 4. 2019, č. j. 10 Afs 41/2018-56, a vycházel opět pouze z kritéria organizace přepravy, viz např. *„vyjma přeceňovaného kritéria organizace přepravy je toto zjišťování naprosto nekonkrétní a paušalizující a z odůvodnění rozhodnutí nelze zjistit, jaké skutečnosti vlastně žalovaný vzal za relevantní a prokázané“.*
26. S tímto se však zdejší soud neztotožňuje. V tomto ohledu lze plně odkázat na body 158, 159 a 160 napadaného rozhodnutí. I v nyní posuzované věci se žalovaný soustředil na zjištění, zda žalobce nakupoval zboží pro svou vlastní ekonomickou činnost a zda byl ve

světlem ujednaných podmínek a dalších okolností omezen na právu nakládat se zbožím jako vlastník. Žalobce však tuto část napadeného rozhodnutí zcela pomíjí a tvrdošíjně setrvává na tom, že žalovaný vycházel pouze z kritéria organizace přepravy, a tedy neprovedl komplexní posouzení všech okolností.

27. Mimo závěr, že žalobce byl organizátorem přepravy, dospěl však žalovaný rovněž k závěru, že žalobce nakupoval pohonné hmoty pro vlastní ekonomickou činnost, neboť důvodem přepravy z jiného členského státu bylo jejich dodání obchodní společnosti TANK ONO (konečnému odběrateli žalobce). Rovněž dle žalovaného nebyl žalobce v nakládání s přepravovanými pohonnými hmotami nijak omezen. Co se týče dalších okolností, poukázal žalovaný mj. na to, že žalobce neprokázal, že byl k přepravě zboží pouze zmocněn – nevystavoval faktury za přepravu. K převodu právo nakládat s pohonnými hmotami jako vlastník tak dle žalovaného došlo již jejich stočením do cisteren v jiném členském státě.
28. Není pochyb o tom, že kritérium organizace přepravy tedy žalovaný považoval za významné, nicméně zohlednil rovněž další skutečnosti, přičemž tyto skutečnosti mají dostatečnou oporu ve spisovém materiálu. A to tedy zároveň znamená, že nelze pochybovat o správnosti závěru, že na žalobce přešlo právo nakládat se zbožím jako vlastník již na území jiného členského státu (a tam došlo k dodání zboží podle § 7 odst. 1 zákona o DPH), nikoli v tuzemsku, a že žalobce je tedy subjektem, který intrakomunitární pořízení zboží ve smyslu § 16 zákona o DPH realizuje (nejedná se o tuzemské zdanitelné plnění).
29. Zdejší soud souhlasí s tím, že žalobce byl organizátorem přepravy pohonných hmot. Je přitom vhodné uvést, že žalobce nesetrvává ve své argumentaci pouze na tom, že žalovaný vycházel toliko z kritéria organizace přepravy, ale zpochybňuje i toto samotné kritérium, viz „*Nejasnost kritéria organizace přepravy*“. Zdejší soud však v bodě 21 tohoto rozsudku význam daného kritéria vysvětlil a zároveň o správnosti závěru žalovaného nemá pochybnosti – žalobce u třetích subjektů objednal přepravu zboží a cenu této přepravy zaplatil. Ostatně to ve svých vyjádřeních potvrzuje sám žalobce. Výpovědi dopravců pak prokazují, že žalobce určoval, kdy, odkud a kam měly být pohonné hmoty převezeny (viz bod 98 napadeného rozhodnutí). Uvedené vyplývalo již z obsahu spisového materiálu před zrušujícím rozsudkem zdejšího soudu v posuzované věci.
30. Po zrušení původního rozhodnutí se pak žalovaný zabýval tím, v jaké fázi řetězového obchodu bylo na žalobce převedeno právo nakládat s pohonnými hmotami jako vlastník. Správce daně na základě požadavku žalovaného provedl několik nových důkazů. Jednalo se mj. o výpovědi osob oprávněných jednat za dodavatele žalobce (M. S., I. S., R. T., M. P., M. T., P. L., M. T., J. K. a P. M.). Tyto osoby přitom v zásadě nedokázaly odpovědět na otázku, jestli byl žalobce společnostmi, za které byly oprávněny jednat, zmocněn k zajištění přepravy pohonných hmot z jiného členského státu do tuzemska. Zdejší soud se tak musel ztotožnit s žalovaným, že nebylo prokázáno, že by žalobce byl předmětnými obchodními společnostmi „pouze“ zmocněn k zajištění přepravy (nevyplyvá to ani z žádné jiné části spisového materiálu). Uvedené rovněž potvrzuje to, že žalobce zajištění přepravy svým dodavatelům neúčtoval (nepřefakturoval), přestože by bylo v takovém případě jeho povinností vystavit daňový doklad (viz bod 95 napadeného rozhodnutí).
31. Z argumentace žalobce dále vyplývá, že velkou váhu přikládá CMR listům, přičemž nesouhlasí s tím, jak jejich obsah žalovaný hodnotil. Dle jeho přesvědčení měl na jejich

základě žalovaný dospěl k závěru, že žalobce nezajišťoval přepravu pro sebe (nebyl stranou přepravní smlouvy), nýbrž pro jiného.

32. O tom, že na CMR listech jsou jako odesílatelé a příjemci pohonných hmot uváděny různé subjekty vyjma žalobce a jeho přímých dodavatelů, není sporu. Jako dopravci pak na nich figurují dopravci, které žalobce najal. Přestože tedy žalobce nepochybně vystupoval jako organizátor přepravy (viz výše), na CMR listech o něm není žádná zmínka. Jak uvedl NSS v již výše zmiňované věci téhož žalobce: „*CMR listy slouží primárně jako doklad o uzavření přepravní smlouvy a o převzetí zásilky k přepravě dopravcem. Neprokazují však, že na stěžovatelku přešlo právo nakládat se zbožím jako vlastník a kdy k tomu došlo. CMR listy předložené stěžovatelkou tak prokazují, že pohonné hmoty přepravovala, což však nevylučuje, že přepravu prováděla na svůj účet, tedy že jí během dopravy svědčilo právo nakládat se zbožím jako vlastník.*“ Nelze se tedy ztotožnit se žalobcem, že z CMR listů bez dalšího vyplývá, že přepravu nezajišťoval pro sebe, resp. že se zbožím nemohl v průběhu přepravy nakládat jako vlastník. V daném ohledu se tak nelze ztotožnit ani s námitkou nesprávného hodnocení důkazů.
33. Nelze pak přehlédnout, že se žalovaný rovněž zaměřil na zjišťování toho, zda z CMR listů, tj. z formálních listin vyplývající skutečnosti odpovídají tomu, jak dané transakce reálně probíhaly. V tomto ohledu žalovaný soustředil pozornost mj. na údaje ze systému VIES. Zjistil přitom (prostřednictvím správce daně), že obchodní společnosti COSTARELLA, OMV, Ekohav, BONUTAS a ECOLL INVEST deklarované v CMR listech (dodacích listech a dalších přepravních dokladech) jako příjemce pohonných hmot nepořídily zboží z jiného členského státu od obchodních společností uvedených v CMR listech jako odesílatel. V případě obchodních společností COSTARELLA, Ekohav a BONUTAS nebylo žádné pořízení zboží z jiného členského státu deklarováno ani v daňových přiznáních k DPH. Ze strany obchodních společností OMV a ECOLL INVEST sice bylo v daňových přiznáních k DPH vykázáno pořízení zboží z jiného členského státu, avšak vzhledem k údajům uvedeným v systému VIES není zřejmé, že by se jednalo o zboží pořízené od obchodních společností uvedených v CMR listech jako odesílatel. Obchodní společnosti STRATRANS, DARK PORT a Malson deklarované v CMR listech jako příjemce pohonných hmot sice dle údajů zjištěných ze systému VIES pořídily pohonné hmoty z jiného členského státu od obchodní společnosti JOPI TRADE (uvedené v CMR listech jako odesílatel), avšak z tohoto pořízení nepřiznaly daň.
34. Nejde tak o to, že by žalovaný bezdůvodně upřednostnil jeden „typ“ důkazu vůči jinému – CMR listům. Zjištění uvedená v předcházejícím bodě však „zapadají“ do dalších zjištěných skutečností (např. žalobce jako organizátor přepravy v CMR listech vůbec nefiguroval), přičemž z nich jako celku vyplývá, že vedle formálního dodavatelského řetězce (dokladovaného předloženými listinami, které deklarují původ zboží k okamžiku jeho nákupu žalobcem jako tuzemský) existoval reálný dodavatelský řetězec, ze kterého vyplývá, že to byl právě žalobce, kdo v rámci přepravy zboží ze zahraničí (k okamžiku jeho stočení do cisteren) nabyl oprávnění nakládat se zbožím jako vlastník. Žalobce byl tedy subjektem realizujícím intrakomunitární pořízení zboží. V daném případě je to tedy naopak žalobce, kdo přikládá stěžejní váhu jednomu důkazu a ostatní pomíjí.
35. Výše uvedené pak dle zdejšího soudu nachází oporu rovněž ve výše zmíněných svědeckých výpovědích jednatelů dodavatelů žalobce, resp. v nich nenachází oporu tvrzení žalobce. To, že podle svědků mělo k přechodu vlastnického práva na žalobce dojít až v České republice, nemění nic na východiscích plynoucích z právní úpravy a rozhodovací praxe

soudů. Podstatné tedy bylo, kdy mohl žalobce nakládat se zbožím jako vlastník, a to bez ohledu na existenci formálních dokladů o přechodu vlastnického práva na žalobce až na území České republiky či bez ohledu na „vnitřní přesvědčení“ článků dodavatelského řetězce o okamžiku přechodu vlastnického práva k pohonným hmotám, nemělo-li „vnitřní přesvědčení“ oporu v právních předpisech a odpovídalo pouze zavedené praxi mezi obchodníky s pohonnými hmotami. Otázky formulované žalovaným byly podle soudu dostatečně určité a byly zformulovány neutrálně tak, aby mohlo dojít k objasnění nakládání při přepravě se zbožím. To, že svědci neposkytli konkrétní odpovědi ve prospěch žalobce, nelze přičítat žalovanému. Tu ostatně dává soud za pravdu žalovanému, že lze pochybovat o důvěryhodnosti některých svědeckých výpovědí.

36. Žalobce dále namítá, že žalovaný zkrátil jeho procesní práva, neboť neprovedl důkazy, které žalobce označil na podporu svých tvrzení. Jednalo se o výsledky jednání obchodních společností GERBEX a Vitaforex. Žalovaný však neprovedení těchto důkazů řádně odůvodnil, přičemž nelze souhlasit s tím, že vykazání porřízení pohonných hmot danými společnostmi označil za formální bez důkazu (viz bod 122, 124 a 156 napadeného rozhodnutí). Zdejší soud má za to, že žalovaný postupoval na základě dostatečně zjištěného skutkového stavu. Nadbytečnost těchto navrhovaných důkazů vyplynula mj. z provedených svědeckých výpovědí přímých dodavatelů žalobce.
37. Dle žalobce pak z důkazů, které byly provedeny, vyplynulo, že o místě vykládky mohl rozhodnout vždy až v rámci České republiky (stal se osobou oprávněnou nakládat se zbožím jako vlastník až po uvolnění zboží do volného oběhu v České republice). Výše namítané by však znamenalo, že by se v posuzované věci jednalo o dvě přepravy – první do místa propuštění pohonných hmot do volného daňového oběhu a následně druhou přepravu po uvolnění do volného daňového oběhu. Nic takového však ze spisového materiálu nevyplývá. Jak výstižně uvedl v napadeném rozhodnutí žalovaný: *„Na odvolatelem předložených CMR listech jsou jako místa nakládky uvedeny rafinerie na Slovensku, Rakousku, Německu a Slovinsku a jako místa vykládky čerpací stanice obchodní společnosti Tank ONO s.r.o., Domažlická 674/160, 318 00 Plzeň, DIČ: CZ48365289 (dále jen „Tank ONO“), tj. konečného odběratele odvolatele a nikoli místo propuštění PHM do volného daňového oběhu. Pokud by CMR listy měly prokazovat, že odvolatel nabyl právo nakládat s PHM jako vlastník až v okamžiku řádného ukončení intrakomunitární přepravy PHM jejich uvolněním do volného daňového oběhu na území České republiky, pak by to znamenalo, že odvolatel by neměl právo nakládat s PHM jako vlastník až do vyložení PHM na čerpacích stanicích obchodní společnosti Tank ONO, kdy by toto právo již mělo přejít právě na tuto obchodní společnost.“*
38. Dalším několikrát opakovaným argumentem žalobce bylo (zjednodušeně řečeno), že jestliže jeho dodavatel nabyl právo nakládat s pohonnými hmotami jako vlastník až po úhradě spotřební daně a po jejich propuštění do volného oběhu na území ČR, nemohl žalobce toto právo z povahy věci nabýt dříve. Zdejší soud se však ztotožnil s tím, že uvedená skutečnost nemá na právní posouzení věci vliv (viz bod 127 a 128 napadeného rozhodnutí). K obdobnému závěru dospěl rovněž Krajský soud v Praze v rozsudku ze dne 2. 7. 2021, č. j. 55 Af 16/2018 – 125, dle kterého *„nelze souhlasit s žalobcem, že k dodání (převodu práva nakládat s věcí jako vlastník) mohlo dojít až po ukončení režimu podmíněného osvobození od spotřební daně. Vztahem režimu podmíněného osvobození od spotřební daně a DPH při porřízení zboží podléhajícího spotřební dani se zabýval rozsudek Soudního dvora ve věci AREX CZ, v němž Soudní dvůr vysvětlil, že článek 2 odst. 1 písm. b) bod i) směrnice o*

DPH musí být vykládán v tom smyslu, že v případě existence řetězce po sobě následujících pořízení, jež se týkala týchž výrobků podléhajících spotřební dani a vedla jen k jedné přepravě těchto výrobků uvnitř Společenství v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně, není okolnost, že jsou tyto výrobky přepravovány v tomto režimu, rozhodující pro určení, kterému pořízení musí být přeprava přičtena, aby toto pořízení bylo předmětem daně z přidané hodnoty podle tohoto ustanovení. Pohonné hmoty nabývané osobou povinnou k dani, jejíž ostatní pořízení jsou předmětem DPH, tedy nemají z pohledu směrnice o DPH odlišný režim, než má jiné jí pořizované zboží pro určení toho, které plnění v řetězci dodávek je třeba považovat za intrakomunitární pořízení zboží. Nelze se proto ztotožnit s námitkami, že po dobu, kdy se zboží nacházelo v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, nemohlo dojít k převodu práva nakládat s věcí jako vlastníkem“. Na tomto místě je vhodné zopakovat, že to byl právě žalobce, kdo přepravu pohonných hmot organizoval.

39. Žalobce tak od počátku přepravy ovlivňoval osud přepravovaných pohonných hmot – rozhodoval o tom, kdy, odkud, kým a kam budou přepraveny, přičemž pohonné hmoty pořídil a přepravoval do České republiky za účelem výkonu své vlastní ekonomické činnosti.
40. K uvedenému lze ještě dodat, že správní soudy se již několikrát zabývaly právním posouzením obdobného skutkového stavu, jako je v nyní posuzované věci, přičemž dospěly k totožnému závěru jako zdejší soud. Odkázat lze např. na rozsudek NSS ze dne 15. 11. 2021, č. j. 4 Afs 124/2021 – 70, dle kterého „Výše uvedené CMR listy a ustanovení rámcové kupní smlouvy by sice nasvědčovaly závěru, že stěžovatel nebyl v průběhu dopravy PHM jejich vlastníkem, jelikož vystupoval toliko jako jejich dopravce, resp. že k převodu vlastnického práva k PHM došlo na území České republiky. Pro správné posouzení věci však Nejvyšší správní soud považuje za rozhodující, že v průběhu správního řízení byla zjištěna celá řada skutečností, jež ve svém souhrnu prokazují, že k převodu vlastnického práva k PHM došlo na území Rakouska. Žalovaný tyto skutečnosti podrobně popsal v odůvodnění svého rozhodnutí a při posouzení věci z nich vycházel. Jedná se o faktický průběh transakcí, kdy stěžovatel na území Rakouska převzal PHM přímo na terminálu v rafinérii a zajistil vlastními dopravními prostředky jejich přepravu z rafinérie v Rakousku. Stěžovatel tedy pro PHM do Rakouska sám přímo fyzicky přijel a přepravil je do předem daného místa určení v ČR (svého vlastního provozu). Dodávka PHM se odehrála v řetězci s jediným pohybem zboží. (...) Tyto subjekty předmětné zboží nikdy neměly v držení (fakticky na něj nepůsobily), ani se žádným způsobem nepodílely na přepravě, a to ani finančně. Stěžovatel v e-mailových objednávkách PHM uváděl, že si jejich odběr zajistí vlastními vozy. Zástupci stěžovatele svým řidičům sdělili místa nakládky a dávali jim pokyny k místu určení vykládek PHM. Stěžovatel nesl náklady za dopravu zboží a z jeho účetnictví je patrné, že nikomu z ostatních obchodníků žádné přepravní služby neúčtoval, což koresponduje s tím, že ostatní obchodníci neměli se stěžovatelem uzavřené přepravní smlouvy a PHM přepravovala pouze vozidla stěžovatele. (...) Po celkovém posouzení všech uvedených skutečností má Nejvyšší správní soud stejně jako žalovaný a krajský soud za to, že faktické okolnosti dodání PHM ve svém souhrnu svědčí o tom, že na stěžovatele přešlo právo nakládat s PHM jako vlastník již v Rakousku při nakládce PHM, resp. bezprostředně po ní, a vyvrací argumentaci stěžovatele, v níž s poukazem na rámcovou smlouvu a CMR listy dovozuje, že místo plnění bylo v České republice. Je totiž zřejmé, že stěžovatel od počátku přepravy (kterou organizoval, prováděl a hradil) ovlivňoval osud přepravovaných PHM – rozhodoval o tom, kdy, odkud, jak a kam budou přepraveny, přičemž pohonné hmoty pořídil a přepravoval do České republiky za účelem výkonu své vlastní ekonomické činnosti.“

41. V žalobním bodu „K rozložení důkazního břemene“ dále žalobce namítá, že v napadeném rozhodnutí schází jakákoli úvaha o tom, jaká skutečnost zůstala neobjasněna a v čem spočívá relevance této skutečnosti pro správné stanovení daně (vzhledem k problematice, zda žalobce byl zmocněným přepravcem).
42. Je však třeba uvést, že toto tvrzení (že byl pouze zmocněn k přepravě) do řízení vnesl sám žalobce (viz bod 92 napadeného rozhodnutí), přičemž se tímto snažil vyvrátit skutečnost, že byl organizátorem přepravy. Zdejší soud má za to, že s ohledem na již uvedené je zřejmé, v čem spočívá relevance dané skutečnosti. Pokud by totiž žalobce prokázal, že byl pouze zmocněn k přepravě pohonných hmot, pozbyl by správnosti závěr, že byl organizátorem přepravy. A jak bylo rovněž již uvedeno, naplnění kritéria organizace přepravy je v obdobných věcech považováno za jednu z významných skutečností. K tomu se ostatně ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu vztahovala výzva správce daně (vyjádření pochybností). Zdejší soud se tak neztotožnil s tím, že by daná výzva byla nezákonná.
43. Ve zbývajících částech argumentace k danému žalobnímu bodu žalobce v zásadě pouze opět zdůrazňuje, že z CMR listů vyplývá, že nebyl stranou přepravní smlouvy. K tomu lze pouze uzavřít, že žalovaný (správce daně) nepochybil, pokud žalobce vyzval k prokázání toho, zda se v případě jednotlivých zdanitelných plnění jednalo o plnění tuzemská. Správci daně totiž vznikly pochybnosti o tom, zda došlo k uplatnění odpočtu daně v souladu se zákonem, tyto pochybnosti správce daně vyjádřil, vyvrátil průkaznost a věrohodnost žalobcem předložených důkazních prostředků a přenesl na žalobce důkazní břemeno. Bylo tedy na žalobci, aby prokázal, že nárok na odpočet daně uplatnil v souladu se zákonem. Nelze přistoupit na to (jak se domnívá žalobce), že by správce daně měl nadto vymezit konkrétní skutečnosti, které má žalobce tvrdit a prokázat, aby důkazní břemeno unesl.
44. Žalobce dále namítá, že žalovaný neprokázal, že byly transakce týkající se reklamních služeb zatíženy podvodem na dani, o kterém žalobce věděl.
45. Ze spisu k tomu vyplynulo, že 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).
46. 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.

47. 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. Jak uvedl NSS v rozsudku ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016-38, *„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)“*.
48. Z judikatury SDEU 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 SDEU 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 NSS 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).

49. 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:
50. 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.
51. 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.
52. Žalovaný dále poukázal na primární smysl reklamy, kterým je na akci odpovídajícího typu oslovit potencionální zákazníky. 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).
53. 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) byla správci daně předkládána 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.
54. Žalovaný poukázal též na skutečnost, že reklamní služby byly přeprořádány 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.

55. 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.
56. 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. Zdejší soud 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 I. H. a její enormní navýšení při jejich „dodání“ žalobci), smyslu a efektivity 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).
57. 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. Nebylo přitom třeba, aby žalovaný prokázal, že žalobce věděl o nepřiměřené ceně. Zcela postačí, pokud bylo zjištěno, že žalobce tuto skutečnost zjistit mohl. Neučinil-li tak, nelze to přičítat k tíži nikomu jinému než právě jemu.
58. 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 poradatele akce a dožádanými správci daně poskytnuté listiny. Daňový subjekt pak musí být s důkazy seznámen a musí mít možnost se k nim vyjádřit.
59. 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.

60. 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.
61. 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.
62. 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.
63. 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 obstojí.
64. 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.
65. Zdejší soud tak neshledal žádný z uplatněných žalobních bodů důvodným a nad rámec těchto uplatněných žalobních bodů nezjistil žádnou vadu, jež by atakovala zákonnost napadeného rozhodnutí a k níž by musel přihlížet z úřední povinnosti; žalobu tak jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

V. Náklady řízení

66. O nákladech řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nebyl ve věci úspěšný, a proto mu nenáleží právo na náhradu nákladů řízení, to by náleželo procesně úspěšnému žalovanému. Zdejší soud však nezjistil, že by žalovanému v souvislosti

s řízením vznikly náklady přesahující rámec jeho běžné úřední činnosti, a proto mu náhrada nákladů řízení nebyla přiznána.

Poučení:

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

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

Brno dne 24.11.2022

Petr Šebek v.r.
předseda senátu