

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Barbary Pořízkové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Tomáše Rychlého v právní věci žalobkyně: **Exposure Group a.s.**, se sídlem Jihlavská 1007/2, Žďár nad Sázavou, zast. JUDr. Milanem Jelínkem, advokátem se sídlem Sokolovská 49/5, Praha, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 6. 2015, č. j. 14064/15/5300-22441-705860, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 25. 5. 2017, č. j. 62 Af 85/2015 - 62,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žádný z účastníků **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Podanou kasační stížností se žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) domáhá zrušení v záhlaví označeného rozsudku Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“), kterým byla dle § 78 odst. 1 písm. zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) zamítnuta její žaloba proti shora uvedenému rozhodnutí žalovaného.

[2] Předmětem sporu je nárok stěžovatelky na odpočet daně z přidané hodnoty (dále také „DPH“) za služby spočívající v její prezentaci na akci Mistrovství ČR v Alpském lyžování konaném ve Špindlerově Mlýně a v její prezentaci na akci Pěsti v Brně - Lukáš Konečný o titul Mistra světa v boxu, Brno. Obě reklamní služby přijala od společnosti MARTIOFF CZ, spol. s. r. o., první za cenu 782 400 Kč bez DPH, druhou za cenu 489 000 Kč bez DPH. Žalovaný skutková zjištění správce daně, které byly stěžovatelce známy již z daňové kontroly, právně překvalifikoval ze zneužití práva na závěr, dle kterého se stěžovatelka nakoupením shora specifikovaných reklam účastnila řetězce zatíženého podvodem na DPH, o kterém měla nebo mohla vědět.

[3] Jeden z článků řetězce, u kterého došlo k extrémnímu navýšení fakturované ceny, která byla na počátku řetězce ve výši 20 000 Kč bez DPH (ICORES Holding, s.r.o.), svoji daňovou povinnost nesplnil, dále nebyl prokázán ekonomický smysl navýšení ceny posuzovaného plnění v rámci jednotlivých subdodavatelů, z nichž někteří byli personálně propojeni. Žalovaný identifikoval celkem 6 objektivních okolností, na základě nichž dovodil, že stěžovatelka nepostupovala s péčí řádného hospodáře a vzhledem ke všem okolnostem musela vědět, že se účastní řetězce transakcí zatíženého podvodem na DPH.

[4] Krajský soud nepřisvědčil žalobním námitkám týkajícím se nezákonného zahájení daňové kontroly, projednávání zprávy o daňové kontrole, odepření podpisu zprávy, příliš krátké lhůty k vyjádření se k právnímu přehodnocení sporu, provedeného žalovaným. Vyhodnocení těchto námitek není předmětem sporu před Nejvyšším správním soudem.

[5] O tom, že plnění subdodavatelsky realizováno bylo – výskyt reklamního banneru s firmou stěžovatelky a zpracování tzv. monitoringu – sporu není. Stěžovatelka v průběhu daňové kontroly v rámci svého důkazního břemene k předmětu plnění správci daně předložila daňové doklady, smlouvy o dílo uzavřené se společností MARTIOFF a dokumentaci obsahující monitoring reklamních akcí. Správce daně tedy umožnil stěžovatelce prokázat, co bylo předmětem zdanitelného plnění. Tvrzení, že by předmět jí přijatého zdanitelného plnění od MARTIOFF byl jiný v tom smyslu, že by se nejednalo jen o provedenou reklamu na bannerech a její vyhodnocení, stěžovatelka neprokázala. Ze skutkových zjištění správce daně nic takového také nevyplynulo.

[6] Dle krajského soudu dále žalovaný uceleně a přehledně v bodech uvedl, které okolnosti považuje za rozhodující pro svůj závěr (obsahová a formální povaha smlouvy mezi stěžovatelkou a jejím dodavatelem, nesrovnalosti v daňových dokladech, cena reklamy a péče řádného hospodáře, smysl a efektivita reklamy, rozsah reklamy a její vyhodnocení, řetězení daňových subjektů). Každá úvaha je řádně podložena skutkovými zjištěními, nejedná se proto o namítané spekulativní subjektivní závěry žalovaného. Ani tato objektivní kritéria stěžovatelka v kasační stížnosti po věcné stránce nenapadá.

[7] Ze spisu krajský soud ověřil, že ze svědecké výpovědi Ing. Tomáše Kappela, jednatele MARTIOFF (protokol ze dne 9. 10. 2012, č. j. 148491/12/351931706431) vyplynulo, že obě reklamní služby tato společnost neprováděla, ale zajistila subdodavatelky. Ing. Kappel ani nikdo z MARTIOFF se žádné z akcí dle uvedených smluv nezúčastnili. Materiály o vyhodnocení akcí společnost nevytvářela, ale dostávala je od svých dodavatelů. O konání svědecké výpovědi byla zástupkyně stěžovatelky vyrozuměna.

[8] Reklama byla v obou případech poskytována v řetězci - I. H. → KALCO s.r.o. → ICORES Holding, s.r.o. → ABRIA spol. s r.o. → PL Trading Corporation, s.r.o. → MARTIOFF → stěžovatelka. I. H. poskytla v obou případech reklamu včetně jejího vyhodnocení (monitoring) Kalko za 20 000 Kč (viz rámcová smlouva mezi H. a Kalko). V daném případě I. H. dodala kompletní reklamní službu v rozsahu, který je uveden v monitoring, a vyhodnocení akce, jež spočívalo v prezentaci prostřednictvím plakátů, webových stránek, banneru a představení moderátorem. Tato vyhodnocení (monitoringy) byla správci daně předkládána napříč všemi společnostmi a není v nich rozdíl. Stěžovatelka obsahově shodnou reklamu nakoupila od MARTIOFF, v prvém případě za 782 400 Kč bez DPH, ve druhém případě za 489 000 Kč bez DPH. Tyto skutečnosti vyplývají z fotografií, faktur, smluv, monitoringu a objednávek, předložených buď samotnou stěžovatelkou či získaných v rámci dožádání.

[9] 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“ (totožný nápis se týká i druhé posuzované reklamy v Brně, pozn. NSS). Tato společnost vyfakturovala I. H. za umístění reklam pro všechny 4 bannery 40 000 Kč.

[10] I. H. v prvém případě na faktuře pro KALCO uvedla „*zajištění reklamy pro Vašeho klienta Exposure Group na Mistrovství ČR v Alpském lyžování ve Špindlerově Mlýně ve dnech 22.3. -25. 3. 2012.*“ Pořadatel akce ve Špindlerově Mlýně sdělil, že reklama se týkala pouze jednoho dne, a to 22. 3. 2012. Ve smlouvě o dílo byla cena sjednána ve výši 189 585 Kč a ve faktuře od ICORES Holding → ABRIA je účtována cena ve výši 758 340 Kč pro jednu společnost. Pokud jde o faktury ABRIA → 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.→ MARTIOFF, tak celková cena dle faktury byla 774 000 Kč (ceny jsou uváděny bez DPH).

[11] Zcela shodný scénář se odehrál i u druhé posuzované reklamy na akci Pěsti v Brně - Lukáš Konečný o titul Mistra světa s tím, že původně fakturovaná cena I. H. pro KALCO ve výši 20 000 Kč se u fakturace ICORES Holding → ABRIA změnila na částku 451 440 Kč, ABRIA → PL Trading Corporation na 456 000 Kč, PL Trading Corporation → MARTIOFF na částku 461 500 Kč a MARTIOFF →stěžovatelka na částku 489 900 Kč.

[12] Nedílnou přílohou každé vystavené faktury v řetězci je potvrzené vyhodnocení akce, fakticky provedené na počátku I. H.

[13] Z odpovědi na dožádání (č. j. 1135988/13) bylo zjištěno, že 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 místně příslušný správce daně společnosti KALCO uvedl, že tento daňový subjekt je nekontaktní, nepodává daňové přiznání a registrace k DPH mu byla ke dni 21. 7. 2007 zrušena.

[14] Jednatel ABRIA (Mgr. Petr Punar) byl v rozhodném období též jednatelem PL Trading Corporation, a plnění si sám mezi těmito společnostmi přeprodával. Jednatelka ICORES Holding (Erika Bartošová) byla zároveň i jednatelkou KALCO.

[15] K námitce, že správce daně jako důkazy použil i vyjádření osob, které nebyly vyslechnuty v pozici svědků, krajský soud uvedl, že 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. Tomáše Kappela). Pokud jde o odpověď pořadatele akce Mistrovství ČR v alpském lyžování, tady byly skutkovými podklady správce daně předložené fotografie a objednávka společnosti VIP Production s.r.o. Skutečnosti týkající se realizace reklamy I. H. pro KALCO 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 reklamy provedené I. H., (odpověď na dožádání ze dne 25. 11. 2013, č. j. 1514541/13 včetně fotodokumentace a monitoringu). Právě o monitoringu stěžovatelka tvrdila, že byl součástí objednaného balíčku od MARTIOFF a spolu se smlouvami o dílo jej doložila 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 stěžovatelky na posuzovaných 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 ICORES Holding (odpověď na dožádání ze dne 20.6.2013, č. j. 1135988/13).

[16] Krajský soud zdůraznil, že správce daně se pokusil realizovat i svědeckou výpověď I. H. prostřednictvím dožádání a o tomto kroku byla vyrozuměna i zástupkyně stěžovatelky. 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 nevyvolalo.

[17] K namítanému nevyslechnutí navrhovaných svědků, uvedl, že je podstatné, jakou důkazní hodnotu měly navrhované důkazní prostředky pro doposud zjištěný skutkový stav mít, jinými slovy, co jimi hodlala stěžovatelka prokázat. Správce daně není vázán návrhy daňového subjektu, musí však vždy odůvodnit, proč je neprovede.

[18] Tak tomu ostatně bylo i v projednávané věci. Pokud jde o I. H., poukázal na listinné důkazy, z nichž vyplývá, že reklamní služby byly uskutečněny v rozsahu fotodokumentace a vyhodnocení předložených samotnou stěžovatelkou. Z důvodu nadbytečnosti proto žalovaný k výslechu I. H. jako svědkyně nepřistoupil, stejně jako k výslechu E. Š. B., P. P. či opakovaně Ing. Tomáše Kappela. Řetězení jednotlivých společností a jejich propojení bylo z provedených důkazů a veřejných rejstříků s jistotou seznatelné. Neprovedení výslechu svědků žalovaným bylo řádně, srozumitelně a navíc i správně odůvodněno.

[19] O výslechu Ing. Kappela byla zástupkyně stěžovatelky informována, podstatné skutkové závěry ohledně činnosti společnosti MARTIOFF (plnění pro stěžovatelku tato společnost zajistila subdodavatelsky) vyplývají právě z již provedené svědecké výpovědi (protokol č. j. 148491/12/351931706431). Svědek po předložení 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. Společnost je pak předávala případným odběratelům. Návrhy smluv vypracovala jeho společnost, konkrétní způsoby prezentace vyplývaly z nabídky pořadatelů jednotlivých akcí. K dotazu správce daně, zda 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 MARTIOFF nevytvářela, nýbrž je obdržela od dodavatelů. S uvedeným korespondují i faktury vystavené PL Trading Corporation, s.r.o. MARTIOFF (přiložené k odpovědi na dožádání č.j. 141843/12).

[20] Krajský soud považoval s ohledem na dostatečně zjištěný skutkový stav za nadbytečné, aby v řízení o žalobě prováděl dokazování výslechy navrhovaných svědků (I. H., E. Š. B., P. P. a Ing. Tomáše Kappela).

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[21] Stěžovatelka krajskému soudu vytýká nesprávné právní posouzení věci spočívající v tom, že nevypořádal správně jednotlivé žalobní námitky. Krajský soud založil své rozhodnutí na nesprávném posouzení právní otázky týkající se rozložení důkazního břemene při prokazování existence podvodu na DPH.

[22] Řádně nevypořádal žalobní námitku týkající se porušení § 93 odst. 3 daňového řádu a zkrátil stěžovatelku na procesních právech, neboť ani správce daně ani žalovaný nevyslechli jí navrhované svědky.

[23] V bodu 10 žalobou napadeného rozhodnutí žalovaný nesprávně uvádí, že po té, „*co správce daně seznámí daňový subjekt s objektivními okolnostmi svědčícími o jeho účasti v řetězci zatíženém podvodem na DPH, je daňový subjekt povinen prokázat opak, a to, že se v obchodním styku choval tak, aby vyloučil účinky podvodného chování a postupoval obezřetně.*" Krajský soud se touto žalobní námitkou výslovně nevypořádal, z čehož je nutné dovodit, že právní názor vyjádřený v tomto rozhodnutí aproboval.

[24] Tento názor je ovšem v rozporu s judikaturou Nejvyššího správního soudu. V rozsudku ze dne 5. 10. 2016, č. j. 6 Afs 170/2016 soud uvedl, že „*podle rozsudku dne 25. března 2005, č. j. 5 Afs 131/2004 - 45 (č. 599/2004 Sb. NSS) nelze důkazní břemeno daňového subjektu pojímat extenzivně a rozšiřovat je na prokázání i těch skutečností, ohledně kterých taková povinnost stíhá zcela jiný subjekt (zde správce daně). Pokud tedy stěžovatel tvrdí, že žalobkyně se účastnila podvodného jednání s cílem získat neoprávněně nárok na odpočet DPH, je povinností stěžovatele shromáždit dostatečné množství důkazů, které tento závěr podporují (k tomu viz také rozsudek Soudního dvora ze dne 21. června 2012 ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, Mahagében kft proti Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Föigazgatósága a Péter Dávid proti Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Adó Föigazgatósága, bod 49). O přesunu důkazního břemene na žalobkyni, aby prokázala, že se daňového podvodu neúčastnila, nelze v právním státě uvažovat (čímž však není řečeno, že žalobkyně nemůže na svou obhajobu důkazy předkládat)*".

[25] V rozsudku ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 147/2016-28 svůj právní názor na rozložení důkazního břemene shrnul tak, že „[j]*estliže daňový subjekt prokáže uskutečnění zdanitelného plnění, může správce daně neuznat odpočet DPH jen v případě, že prokáže podvod na DPH, o kterém daňový subjekt věděl nebo měl vědět. Pokud je v této fázi důkazní břemeno uneseno, již dále nepřechází. Jakkoliv daňový subjekt zpochybňuje svou účast na podvodu, důkazní břemeno v tomto případě leží stále na správci daně a pořád se jedná o otázku jeho unesení* (...)

Nejvyšší správní soud dále považuje za potřebné vyvrátit názor stěžovatele vyjádřený v kasační stížnosti, že samotnou identifikací objektivních skutečností v podobě neodvedení daně z přidané hodnoty u dodavatele došlo k naplnění daňového podvodu. Touto otázkou se zabýval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 25. 6. 2016, č. j. 6 Afs 130/2014 - 60, v němž mj. uvedl, „podvod na DPH je správními soudy užíván ve smyslu judikatury Soudního dvora, týkající se zneužití práva či kolotočových podvodů na DPH [rozsudky ze dne 12. 1. 2006 ve spojených věcech Optigen Ltd a Fulcrum Electronics Ltd (v likvidaci) a Bond House Systems Ltd proti Commissioners of Customs & Excese, C-354/03, C-355/03 a C-484/03, Sb. rozh., s. I-483 (dále jen „věc Optigen"), a ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL, Sb. rozh., s. I-6161

(dále jen „věc Kittel“), rozsudek Soudního dvora ze dne 21. 6. 2012, ve spojených věcech Mahagében kft a Péter Dávid, C-80/11 a C-142/11, (dále jen „věc Mahagében“)]. Judikatura Soudního dvora tímto pojmem označuje situace, v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem šesté směrnice, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám. ..... Posuzování subjektivní stránky jednání stěžovatelky, tedy hodnocení její vědomosti o daňovém podvodu, částečně souvisí s předchozí námitkou, tedy s interpretací daňového podvodu. .... Ve věci Optigen je zdůrazněno, že nárok na odpočet daně nemůže být dotčen tím, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížena skutečnostmi, o kterých plátce neví nebo nemůže vědět. Zavedení systému odpovědnosti bez zavinění by totiž překračovalo rámec toho, co je nezbytné pro ochranu plateb do veřejného rozpočtu (srov. rozsudky ze dne 11. 5. 2006, Federation of Technological Industries a další, C-384/ podvodu 04,-Sb. rozh. s. I-4191, bod 32, jakož i ze dne 21. 2. 2008, Netto Supermarkt, C-271/06, Sb. rozh. s. I 771, bod 23)“.

[26] Na základě uvedeného lze shrnout, že samotným vymezením objektivních okolností, v nichž žalovaný spatřoval existenci podvodu na DPH, žádné důkazní břemeno na stěžovatelku nepřešlo. Objektivní okolnosti byly sice konstatovány, nikoliv však prokázány.

[27] Závěr krajského soudu, že stěžovatelka neprokázala, že přijatá reklamní služba byla jiná v tom smyslu, že se nejednalo jen o provedení reklamy na bannerech a její vyhodnocení, je nesprávný. Důkazní břemeno stěžovatelka nenesla a bylo tedy povinností žalovaného vést dokazování směřující k vyvrácení této námitky.

[28] Porušení § 93 odst. 3 daňového řádu spatřuje v tom, že správce daně a žalovaný založili svá skutková zjištění na informacích poskytnutých v jiných daňových řízeních I. H. a Mgr. P. P., aniž by tyto osoby vyslechli jako svědky. Odůvodnění krajského soudu, který považoval provedení tohoto důkazu za nadbytečné, se míjí s podstatou žalobní námitky. Krajský soud totiž nezpochybnil, že ústní vyjádření těchto osob byla správcem daně hodnocena jako důkaz. Nespornou je také skutečnost, že provedení těchto výslechů opakovaně stěžovatelka navrhovala. Povinností krajského soudu bylo proto vyložit § 93 odst. 3 daňového řádu a zabývat se otázkou, zda byl či nebyl správce daně povinen vyhovět návrhu na provedení těchto výslechů.

[29] Nastolená právní otázka již byla NSS řešena v rozsudku ze dne 16. 2. 2017, č. j. 9 Afs 109/2016, dle kterého „*používání podkladů z jiných daňových řízení může být problematické, což typicky platí právě u výslechů svědků. Jejich provedením v jiném daňovém řízení daňový subjekt skutečně ztrácí možnost být výslechu přítomen, vypověď svědka vnímat vlastními smysly, reagovat na ni a klást doplňující otázky. S ohledem na to daňový řád stanoví zvláštní podmínky pro použití tohoto typu důkazních prostředků. Podle § 93 odst. 3 daňového řádu* [j]e-li podkladem předaným podle odstavce 2 [*tj. podklad předaný správci daně jinými orgány veřejné moci, který byl získán pro jimi vedená řízení, nebo podklad převzatý z jiného daňového řízení nebo získaný při správě daní jiných daňových subjektů*] protokol o svědecké výpovědi, správce daně na návrh daňového subjektu provede svědeckou výpověď v rámci daňového řízení o této daňové povinnosti. *Daňový subjekt musí mít možnost se s obsahem takového protokolu seznámit a následně je již na něm, zda zopakování výslechu ve svém daňovém řízení navrhne, nebo zhodnotí, že to není potřebné. Tímto způsobem jsou jeho procesní práva zaručena*.“

[30] S ohledem na shora bylo na stěžovatelce, aby vyhodnotila potřebnost zopakování důkazů v daňovém řízení.

[31] Porušení svých procesních práv spatřuje i na straně žalovaného, který nevyslechl svědky H., P. a B. a neprovedl opakovaný výslech svědka Kappela. V žalobě stěžovatelka v této souvislosti namítala, že žalovaný opakovaně poukazuje na to, že určitá tvrzení stěžovatelka neprokázala, avšak k prokázání těchto skutečností současně odmítá provést její důkazní návrhy, které učinila právě za účelem prokázání těchto tvrzení. Žalovaný nemohl kvalifikovaně posoudit shodnost či totožnost plnění poskytnutých H. a plnění přijatého stěžovatelkou.

[32] Svědkové měli být vyslechnuti už proto, že podstata sporu spočívala v tom, že měl být vytvořen účelový řetězec, v rámci kterého nebyla odvedena daň na výstupu, přičemž současně mělo být provedeno ekonomicky neodůvodněné navýšení fakturované ceny.

[33] Svědek Kappel byl sice na návrh stěžovatelky vyslechnut, avšak ve fázi, kdy po stěžovatelce bylo požadováno, aby doložila faktické poskytnutí služeb. V dané procesní fázi nebyla proto konfrontována s tím, že je prověřováno, zda se nejedná o transakci zatíženou daňovým podvodem. Po zástupci stěžovatelky proto nebylo možné požadovat, aby své případné otázky směřoval právě k těmto aspektům věci. Závěry žalovaného, že stěžovatelka své důkazní břemeno ohledně podstaty přijatých služeb neprokázala, jsou pojmově neslučitelné se závěrem, že skutkový stav byl zjištěn dostatečně a další dokazování proto nadbytečné.

[34] S ohledem na uvedené navrhuje napadený rozsudek zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení.

[35] Ve vyjádření ke kasační stížnosti žalovaný uvádí, že veškeré objektivní okolnosti, na základě kterých stěžovatelka měla nebo mohla vědět o podvodu na DPH, řádně popsal a prokázal. Mezi tyto okolnosti patří smlouva o dílo, která neobsahovala rozsah smluveného plnění (např. mediální podpora, velikost banneru, plakáty, webové stránky) a celkově byla vyhodnocena jako neúměrná hodnotě smluvního plnění. Dalšími okolnostmi byly nesrovnalosti v daňových dokladech a cena reklamy v souvislosti s chováním stěžovatelky jako řádného hospodáře. Měla-li tvrzená výhodnost nabídky spočívat v prezentaci tzv. na klíč, předpokládalo by chování řádného hospodaření, např. zjištění ceny u jiného dodavatele. Pochybnosti vyvstaly v otázce smysluplnosti a efektivity takovéto reklamy. V posuzovaném případě se jednalo o reklamu, respektive banner společně s odkazem na webové stránky, kde se ovšem stěžovatelka neprezentuje. Rozsah reklamy a její vyhodnocení bylo další objektivní okolností vzbuzující pochybnosti, přestože stěžovatelka namítá, že reklama poskytnutá MARTIOFF se liší od té, kterou provedla I. H., nepodařilo se jí toto tvrzení doložit žádným relevantním důkazem. Žalovaný naopak tento názor hodnověrným způsobem vyvrátil. Vyhodnocení akce vyhotovené H. bylo totiž v řetězci přeprodáváno napříč všemi společnostmi bez jakéhokoliv rozdílu. Přijatou reklamu ve skutečnosti provedla a zároveň vyhodnotila I. H., což mimo jiné vyplývá i z provedeného ústního jednání ze dne 8. 10. 2013 a reklama byla zcela totožná s tou, kterou stěžovatelka nakoupila od MARTIOFF. Ostatně i sám jednatel této společnosti uvedl, že materiály o vyhodnocení reklamních služeb dostal od svých dodavatelů akcí.

[36] Řetězec a jeho fungování je podrobně popsán v bodě 29 napadeného rozhodnutí. K otázce důkazního břemene uvádí, že je zcela v souladu s judikaturou Soudního dvora,

neboť po shledání objektivních okolností svědčících o zapojení daňového subjektu do řetězce společnosti zatíženého podvodem na DPH, bylo na stěžovatelce, aby prokázala, že v obchodním styku postupovala obezřetně a přijala veškerá opatření, která po ní lze rozumně vyžadovat. Nic takového však stěžovatelka neprokázala. Krajský soud a žalovaný navrhované výslechy svědků hodnotili jako nadbytečné, protože skutkový stav byl dostatečně zjištěn.

[37] Navrhuje kasační stížnosti zamítnout.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[38] V souladu s konstantní a dlouhodobou judikaturou Soudního dvora platí, že osoba povinná k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, musí být pro účely směrnice považována za osobu účastnící se tohoto podvodu, a to bez ohledu na to, zda má z následného prodeje zboží prospěch, či nikoli. V takové situaci totiž osoba povinná k dani pomáhá pachatelům podvodu a stává se jejich spolupachatelem.(viz body 56 a 57 rozsudku *Axel Kittel*).

[39] Tvrdí-li správce daně, že se daňový subjekt účastnil podvodného jednání, případně o tomto podvodném jednání v obchodním řetězci mohl a měl vědět, je jeho povinností shromáždit dostatečné množství důkazů, které tento závěr podporují (viz rozsudek Soudního dvora ze dne 21. června 2012 ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, *Mahagében kft proti Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Föigazgatósága a Péter Dávid proti Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Adó Föigazgatósága,* bod 49). Důkazní břemeno tedy nese správce daně.

[40] Stěžovatelce lze přisvědčit v tom smyslu, že o přesunu důkazního břemene na daňový subjekt, aby prokázal, že se daňového podvodu neúčastnil, nelze uvažovat (srov. rozsudky NSS sp. zn. 6 Afs 170/2016 a 6 Afs 147/2016). Kdo nese odpovědnost za zjištění skutkového stavu věci, tj. včetně prokázání objektivních okolností, z nichž vyplývá, že si daňový subjekt nepočínal zjednodušeně řečeno přiměřeně obezřetně, je správce daně, a to bez ohledu na to, jakou procesní taktiku své obrany daňový subjekt zvolí.

[41] Nese-li důkazní břemeno správce daně, je v oprávnění nabízet důkazy a uplatnit prostředky ke své obraně zapotřebí primárně vidět právo osoby, proti níž se řízení vede, nikoli její důkazní břemeno. Nevyvrací-li daňový subjekt zjištění správce daně, nenabízí-li jiné možné varianty skutkového děje, nerozporuje-li dosud učiněné závěry, do jisté míry tím může za určitých okolností zjednodušit důkazní pozici správce daně. Pokud správce daně prokáže objektivní okolnosti svědčící o vědomosti daňového subjektu o účasti v řetězci zasaženém podvodem na DPH a daňový subjekt k tomu žádnou kvalifikovanou obranu nenabídne, nelze po správci daně vyžadovat, aby za daňový subjekt domýšlel všechna myslitelná tvrzení či možné skutkové verze a v rozhodnutí se s nimi vypořádal. Totéž platí o situaci, kdy daňový subjekt sice o tom, že se svými transakcemi účastní podvodu, nevěděl, ale jen proto, že se nechoval s mírou obezřetnosti, kterou by bylo možné po daňovém subjektu v obdobném postavení a situaci spravedlivě požadovat – nenabídne-li daňový subjekt sám omluvitelné vysvětlení své neobezřetnosti, nelze po správci daně požadovat, aby za něho taková hypotetická vysvětlení domýšlel a prověřoval je. Stejně tak po něm nelze požadovat, aby opakovaně vyvracel pouhá nesouhlasná tvrzení

daňového subjektu s jeho zjištěními, nejsou - li žádným způsobem podložena, zejména nejsou-li předloženy či navrženy takové důkazy, které by mohly rozumně vést k jejich prokázání. Na správci daně tedy leží důkazní břemeno k prokázání buď vědomosti daňového subjektu o účasti na podvodu, anebo takové neobezřetnosti daňového subjektu, že kdyby k ní nedošlo, subjekt by s největší pravděpodobností rozpoznal, že se do podvodu na DPH svým jednáním zapojil, a mohl by se takového zapojení vyvarovat.

[42] Budou-li i při pasivitě daňového subjektu závěry ohledně objektivních okolností nasvědčujících tomu, že daňový subjekt o podvodu na DPH věděl nebo vědět mohl, skutkově podložené, logické a vzájemně nerozporné a nenabízející jiné rozumně přesvědčivé vysvětlení, správce daně důkazní břemeno unese. V opačném případě, je správce daně povinen nárok na odpočet daně uznat, bez ohledu na případnou pasivitu daňového subjektu.

[43] Čím větší aktivitu, a to aktivitu kvalifikovanou, však daňový subjekt při své obraně vyvine, tím větší nároky budou kladeny na správce daně, který je povinen svá dosavadní zjištění obhájit a případné vzniklé pochybnosti odstranit. Jinými slovy, zpochybní-li daňový subjekt ony objektivní skutečnosti, případně nabídne-li důkazy, že se v obchodním styku choval s mírou obezřetnosti, kterou by bylo možné po daňovém subjektu v obdobném postavení a situaci spravedlivě požadovat, musí se s nimi správce daně řádně vypořádat, tj. buď argumentaci daňového subjektu uznat, nebo odůvodnit, proč tato argumentace jeho dosavadní závěry nezpochybnila.

[44] V projednávané věci žalovaný uceleně a přehledně v bodech uvedl, které okolnosti považuje za rozhodující pro svůj závěr, přičemž každá úvaha je podložena skutkovými zjištěními. Kasační námitka, že tyto objektivní okolnosti byly pouze popsány, nikoliv prokázány, tak nemá oporu ve spisovém materiálu. Stěžovatelka ostatně žádné konkrétní důvody, pro které by žalovaným identifikované objektivní skutečnosti nebyly skutkově podložené, v kasační stížnosti neuvádí. Proti jednotlivým okolnostem stěžovatelka v kasační stížnosti žádným způsobem věcně nebrojí a Nejvyšší správní soud tak nemá žádný procesní prostor se k uvedeným okolnostem vyjadřovat.

[45] Odkaz stěžovatelky na rozhodnutí sp. zn. 6 Afs 147/2016, dle kterého „*samotnou identifikací objektivních skutečností v podobě neodvedení daně z přidané hodnoty u dodavatele došlo k naplnění daňového podvodu*“, se míjí s podstatou sporu v projednávané věci. Žalovaný objektivní okolnosti vztahoval mj. k samotnému způsobu přeprodávání reklamy v řetězci, jeho personálnímu propojení, bezdůvodnému navyšování ceny, obsahu reklam, její efektivity, tj. jak k identifikaci podvodu na DPH, tak k chování stěžovatelky.

[46] K tvrzení, že jí přijaté reklamní služby byly co do svého rozsahu jiné než reklama poskytnutá na počátku řetězce I. H., je třeba uvést, že k prokázání rozsahu přijatého zdanitelného plnění (v této otázce je nepochybně důkazní břemeno na její straně) stěžovatelka v průběhu daňové kontroly nabídla kromě daňového dokladu a smluv o dílo také vyhodnocení reklamy – monitoring, o kterém tvrdila, že byl součástí objednaného balíčku od MARTIOFF, a doložila jej k prokázání oprávněnosti uplatněného odpočtu DPH.

[47] Oproti tomu žalovaný skutková zjištění týkající se realizace a podoby reklamy a bezdůvodného navyšování její ceny v řetězci (včetně reklamy poskytnuté na počátku I.

H.) opřel o listinné důkazy, jež se nacházejí ve správním spisu (přílohy k odpovědi na dožádání ze dne 21. 11. 2012, č. j. 162348/12), fotodokumentaci doloženou od pořadatele, monitoring, který doložila sama stěžovatelka a který je zcela shodný napříč řetězcem (odpověď na dožádání ze dne 25. 11. 2013, č. j. 1514541/13), daňovými doklady mezi jednotlivými společnostmi řetězce, kterými si tyto společnosti postupně fakturovaly plnění specifikované jako zajištění prezentace stěžovatelky na posuzovaných akcích včetně monitoringu (odpověď na dožádání ze dne 14. 11. 2012, č. j. 160861/12 a ze dne 25. 4. 2013, č. j. 809165/13), a svědeckou výpověď jednatele MARTIOFF k obsahu jím poskytnuté reklamy na konci řetězce (srov. bod [19] tohoto rozsudku). O konání této svědecké výpovědi byla zástupkyně stěžovatelky informována.

[48] Není tedy pravdou, že by svůj závěr o tom, že stěžovatelka „měla nebo mohla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH“ žalovaný opřel o neunesení důkazního břemene stěžovatelkou, jakkoliv se tyto formulace v rozhodnutí objevují. Z obsahu správního spisu i napadeného rozhodnutí vyplývá, že to byl žalovaný, kdo prokázal, že rozsah poskytnuté reklamy I. H. se -s výjimkou postupného několikanásobného navyšování ceny- v obou případech přeprodával v řetězci beze změny. Stěžovatelce se toto zjištění nepodařilo vyvrátit či alespoň relevantním způsobem zpochybnit.

[49] Nejvyššímu správnímu soudu není zřejmé, proč by za takto zjištěného skutkového stavu měl správce daně či krajský soud povinnost vyslýchat stěžovatelkou navrhované svědky. Veškeré skutečnosti o obsahu poskytované reklamy, včetně jejího vyhodnocení, byly náležitě zjištěny a tato skutková zjištění nevzbuzují žádné pochybnosti. Argumentaci stěžovatelky, že se při výslechu svědka Kappela nemohla ptát na okolnosti svědčící podvodu na DPH, považuje soud za účelovou a zavádějící. Podstatou její obrany byla obsahová rozdílnost reklam na počátku a na konci řetězce, a právě k rozsahu a vyhodnocení reklam na konci řetězce byl jednatel MARTIOFF vyslechnut.

[50] Stěžovatelka se mýlí, domnívá-li se že správce daně či krajský soud jsou jejími důkazními návrhy vázáni. Soud ani správce daně nejsou vázáni důkazními návrhy v tom smyslu, že by byli nuceni každý navržený důkaz provést, ale pokud jej neprovedou, musí svůj postup vždy řádně odůvodnit (viz § 92 daňového řádu a § 77 s. ř. s.).

[51] Soud je oprávněn ve smyslu § 77 s. ř. s. provést dokazování za účelem ověření, zda skutkový stav, z něhož správní orgán při svém rozhodování vycházel, byl zjištěn správně. Neúčelnost navrženého důkazu lze odůvodnit např. tím, že má prokázat skutečnost již nepochybně prokázanou, nebo tím, že by nikdy nemohl, již např. z důvodů logických, technických či vyplývajících jinak z povahy věci, vést ke zjištění rozhodných skutečností (viz např. rozsudek NSS ze dne 1. 4. 2008, č. j. 9 Azs 15/2008 – 108).

[52] K namítanému porušení § 93 daňového řádu krajský soud podrobně zdůvodnil, že skutková zjištění správců daně nestála s výjimkou svědka Kappela na ústních výpovědích, a proto nebylo třeba v případě navrhované svědecké výpovědi I. H. postupovat dle § 93 odst. 2 daňového řádu. V této souvislosti je vhodné připomenout, že správce daně se pokusil I. H. v rámci dožádání předvolat ke svědecké výpovědi, a to za účasti stěžovatelky. Tato výpověď nebyla z časových důvodů provedena, neboť nejprve se ze zdravotních důvodů omluvila svědkyně, následně při druhém termínu se omluvila z rodinných důvodů zástupkyně stěžovatelky. Správce daně proto vycházel z listinných důkazů (faktury, rámcová smlouva, monitoring s vyhodnocením akce, informace od pořadatele akce, dožádání) a svědecké výpovědi Tomáše Kappela. Stejně tak podrobně

odůvodnil, proč nebylo nutné provedení výslechů stěžovatelkou dalších navrhovaných svědků – jednatelů E. Š. B., P. P., jakož i opakovaného výslechu Tomáše Kappela.

[53] Stěžovatelkou navrhované důkazy lze označit za nadbytečné, protože směřovaly ke zjišťování již zjištěného, přičemž ona sama ke svým návrhům z hlediska potřebnosti odstranit případné rozpory v dosavadních zjištěních nic konkrétního neuvedla.

IV. Závěr a náklady řízení

[54] Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. podanou kasační stížnost zamítl. O věci rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s., dle kterého o kasační stížnosti rozhoduje soud zpravidla bez jednání.

[55] Stěžovatelka, která neměla v řízení úspěch, nemá ze zákona právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s.). Žalovanému, měl ve věci plný úspěch, proto by mu soud dle § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s., přiznal náhradu nákladů řízení, avšak žádné náklady řízení o kasační stížnosti mu nad rámec úřední činnosti nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 24. května 2018

JUDr. Barbara Pořízková
předsedkyně senátu