



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Karly Cháberové a soudkyň JUDr. Naděždy Treschlové a JUDr. Dany Černé v právní věci žalobce: **MACHALA GROUP SE**, Praha 1, Hybernská 1271/32, IČ: 24133418, zastoupen daňově poradenskou společností ARIADNA, s.r.o., se sídlem v Praze 3, Bořivojova 21, proti žalovanému: **Generální finanční ředitelství**, Praha 1, Lazarská 7, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20.5.2013, č.j.: 6396/13/7001-21001-010435,

t a k t o:

- I.** Žaloba se **z a m í t á**.
- II.** Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í:

Žalobce podal u Městského soudu v Praze žalobu proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 5. 2013, č.j.: 6396/13/7001-21001-010435, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hl. m. Prahu ze dne 16. 8. 2012, č.j.: 11257/12-1300-100924, a kterým bylo toto rozhodnutí potvrzeno. Prvostupňovým rozhodnutím Finančního ředitelství pro hl. m. Prahu rozhodlo ve věci nařízení přezkoumání rozhodnutí Finančního ředitelství pro hl.m. Prahu o odvolání ze dne 14. 9. 2011, č.j.: 11072/11-1300-100924, 11339/11-1300-100924, 11340/11-1300-100924, 11341/11-1300-100924, 11342/11-1300-100924, 11344/11-1300-100924, 11345/11-1300-100924, 11346/11-1300-100924, 11347/11-1300-100924 a 11348/11-1300-100924 (dále jen rozhodnutí ze dne 14.9.2011) tak, že přezkumné řízení se zastavuje.

Žalobce v žalobě zopakoval text odvolání proti rozhodnutí ze dne 16. 8. 2012 vydaného Finančním ředitelstvím pro hl. m. Prahu, dále vždy odcitoval vybraný úsek odůvodnění napadeného rozhodnutí a následně vznesl námitky směřující proti napadenému rozhodnutí. Namítl, že žalovaný účelově zkresluje jeho vyjádření a že argumentuje zcela nelogicky. Žalobce poukázal na to, že předmětná reklamní činnost byla realizována od července 2007 do června 2008. O existenci řetězce se žalobce dozvěděl až v průběhu daňové kontroly, která byla zahájena 18. 5. 2009. Jeho vyjádření, že nemůže vyloučit protiprávní jednání obchodních společností, se kterými realizoval výrobu a vysílání televizního spotu, bylo reakcí na zjištění Policie ČR, s nímž byl při daňové kontrole seznámen. Informace, které žalobce získal v roce 2009, nemohly ovlivnit jeho jednání v roce 2007 a 2008. Žalobce nemohl odstoupit v roce 2009 od ukončené obchodní transakce a v roce 2009 nemohl činit žádná opatření, která by vyloučila páčání trestné činnosti jeho obchodními partnery v letech 2007 a 2008.

Žalobce namítl, že žalovaný neodstranil rozpory ve výpovědi pana D. a řádně nevyhodnotil, co z výpovědi tohoto svědka považuje za pravdivé a co nikoliv a proč. Hodnocení důkazních prostředků je tak provedeno v rozporu s § 8 odst. 1 daňového řádu a s obecnými zásadami hodnocení důkazů. Rozhodnutí je nepřezkoumatelné. Žalovaný dle žalobce zkresluje jednotlivé výpovědi. K otázce cen za reklamu žalobce uvedl, že i v této oblasti žalovaný zkreslil vyjádření jednatele společnosti. Ceny, které si jednatel kontroloval, odpovídaly cenám, za které mu byla nabízena předmětná reklamní činnost. Žalobce neměl informace o tom, že by cena reklamy byla enormně navýšena. Žalobce o žádném podvodu nevěděl a neexistují žádné skutečnosti, ze kterých by šlo dovodit, že o podvodu vědět mohl. Žalobce zdůraznil, že jeho smluvním partnerem byla společnost Property, která zanesla faktury vystavené pro žalobce do svého účetnictví jako zdanitelné plnění, uvedla je v rámci záznamní povinnosti a zahrnula je mezi zdanitelná plnění, ze kterých přiznala daň z přidané hodnoty. Dle žalobce z žádného právního předpisu nelze dovozovat, že dodavatel služby je povinen se osobně podílet na jejím provedení. Je zcela běžné a obecně akceptovatelné, že dodavatel takových služeb pouze dokladově plnění pořídí a se ziskem dále prodá. V dané věci dle žalobce není zřejmé, na základě čeho žalovaný považuje jednání dodavatele za zneužití práva či jinak právně vadné jednání, když se jedná o praxi běžnou a nezpochybnovanou i v rámci nakládání s veřejnými rozpočty. Žalovaný se nevypořádal s námitkou, že navyšování ceny je běžným jevem a běžnou obchodní praxí. Důkazní prostředky jednoznačně prokazují poskytnutí reklamních služeb žalobci dodavatelem Property. S touto důkazní situací se žalovaný nevypořádal. Žalobce zopakoval, že neměl dostatek informací, aby vyhodnotil znaky protiprávního jednání dodavatelů plnění v řetězci již před uplatněním nároku na odpočet daně z tohoto plnění.

Žalobce dále namítl, že závěry správce daně jsou opřeny o neprokázanou domněnku, že se žalobce vědomě účastnil podvodného jednání za účelem vylákání daňové výhody. Správce daně si neučinil úsudek o spáchání trestného činu, ale bez jakéhokoliv důkazu tvrdí, že se žalobce vědomě účastnil podvodného jednání za účelem vylákání daňové výhody.

Závěrem žalobce uvedl, že žalovaný se nevypořádal s jeho námitkami a dále že se nevyjádřil k podnětu žalobce na přezkoumání rozhodnutí. Žalovaný tak postupoval v rozporu s § 16 odst. 2 daňového řádu, podle kterého v odůvodnění rozhodnutí o odvolání musí být vypořádány všechny důvody, v nichž odvolatel spatřuje nesprávnosti nebo nezákonnosti napadeného rozhodnutí.

Z uvedených důvodů žalobce navrhl, aby soud napadené rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení a žalobci přiznal náhradu nákladů řízení.

Žalovaný ve vyjádření k žalobě nejprve vyjmenoval jednotlivá rozhodnutí tak, jak byla ve věci dodatečného vyměření daně z přidané hodnoty za zdaňovací období od července 2007 do června 2008 vydávána jednotlivými správními orgány, a odmítl tvrzení žalobce, že napadené rozhodnutí je účelové a nelogické. Poukázal na to, že reklamní spot byl natáčen panem V. v provozovně žalobce za přítomnosti pana M. a že tedy měl žalobce dostatek možností a dostatek odborných znalostí k rozpoznání znaků podvodného jednání subjektů zapojených v řetězci již v době uskutečnění obchodních transakcí. Tvrzení žalobce, že informace získal až v průběhu daňové kontroly, není opodstatněné. K výpovědi svědka pana D. žalovaný uvedl, že tato byla posouzena ve vzájemném vztahu k důkazním prostředkům získaným v průběhu daňové kontroly v souladu s ustanovením § 8 odst. 1 daňového řádu a v rozsahu požadovaném žalobcem v odvolání. Podle tvrzení žalobce měl být tento svědek schopen prokázat konkrétní okolnosti vztahující se k předmětnému reklamnímu spotu. Následně žalobce výpověď jím navrženého svědka znevěrohodnotil tím, že odkázal na skutečnost, že účast pana D. v řetězci firem zajišťujících předmětnou reklamu byla zjištěna i Policií České republiky a že tedy výpověď tohoto svědka v tomto řízení může být účelově nesprávná.

Žalovaný nezkreslil výpovědi jednotlivých svědků, pouze v reakci na odvolací důvody uvedl, v čem spatřuje rozpory v jednotlivých výpovědích, pro které nelze tyto osvědčit jako důkazy oprávněnosti uplatnění nárokových odpočtů daně z přidané hodnoty. Dle žalovaného v předmětných případech byly prokázány skutečnosti dokládající, že se jednalo o řetězec transakcí, jehož účel nebyl ekonomické povahy, zúčastněným společnostem nešlo o zisk z prodeje reklamy a cílem činnosti žalobce nemohla být vzhledem k nepřiměřeným částkám propagace společnosti. Tvrzení žalobce o prokázání jednotlivých úkonů, nemá oporu v odůvodněních jednotlivých rozhodnutí. Dále žalovaný ve vyjádření k žalobě odkázal na věc řešenou Evropským soudním dvorem pod číslem C-255/02 (Halifax a další). Z uvedených důvodů žalovaný navrhl zamítnutí žaloby jako nedůvodné.

Z obsahu správního spisu, který byl soudu předložen, vyplývá, že Generální finanční ředitelství rozhodnutím ze dne 26.10.2011, č.j.: 31753/11-3211-010435, nařídilo přezkoumání rozhodnutí Finančního ředitelství pro hl.m. Prahu ze dne 14.9.2011. Těmito rozhodnutími byla zamítnuta odvolání žalobce proti dodatečným platebním výměrům na daň z přidané hodnoty za období červenec 2007 až červen 2008. Důvodem nařízení přezkoumání bylo to, že rozhodnutí ze dne 14.9.2011 se nezabývala doplněním odvolání, které bylo podáno dne 13.9.2011 a ve kterém žalobce navrhoval doplnění dokazování výpovědí svědka M. D. Proti rozhodnutí o nařízení přezkoumání rozhodnutí ze dne 26.10.2011, č.j.: 31753/11-3211-010435, podal žalobce odvolání, ve kterém namítal nesprávný rozsah nařízeného přezkoumání. O tomto odvolání rozhodlo Generální finanční ředitelství rozhodnutím ze dne 15.3.2012, č.j.: 2042/12-3211-010435 tak, že odvolání se zamítá a odvolací řízení se zastavuje. Následně bylo k odvolání žalobce vydáno Ministerstvem financí rozhodnutí ze dne 1. 10. 2012, č.j.:MF-46813/2012/904, že odvolání proti rozhodnutí Generálního finančního ředitelství ze dne 15.3.2012, č.j.: 2042/12-3211-010435, se zamítá a toto napadené rozhodnutí se potvrzuje.

Pokud se týká řízení o nařízeném přezkoumání, v tomto byl vyslechnut jako svědek M. D. Žalobce se poté, kdy byl Finančním ředitelstvím pro hl.m. Prahu seznámen s hodnocením stavu věci a vyzván ke sdělení podložených argumentů, k obsahu výpovědi vyjádřil podáním ze dne 17. 7. 2012. Následovalo vydání rozhodnutí Finančního ředitelství

pro hl.m. Prahu ze dne 16. 8. 2012, č.j.: 11257/12-1300-100924, kterým bylo ve věci nařízení přezkoumání rozhodnutí Finančního ředitelství pro hl.m. Prahu o odvolání ze dne 14. 9. 2011, rozhodnuto tak, že přezkumné řízení se zastavuje. V odůvodnění rozhodnutí finanční ředitelství uvedlo, že svědek M. D. se vyjádřil ke společnosti Property i k plnění pro žalobce od Property pouze obecně, jeho odpovědi neodpovídaly tvrzením pana M. Výpověď neobjasnila nesrovnalosti týkající se výroby, předání a vysílání spotů. Svědek uváděl, že jednal s paní N., ta však taková jednání nepotvrdila a naopak uváděla, že jednání probíhala mezi jinými osobami.

V další části odůvodnění rozhodnutí se pak finanční ředitelství zabývalo námitkami žalobce, které byly obsaženy v jeho vyjádření ze dne 17.7.2012. Dle žalobce měla být výpověď M. D. významná z hlediska tvrzeného plnění (způsob uzavření smlouvy, způsob dohodnutí konkrétních podmínek smlouvy) a měla prokázat, že nemohli vědět o údajném nezákonném jednání dodavatelských společností. Takové skutečnosti však z výpovědi svědka nevyplývaly. Uvedl pouze obecně, že zprostředkoval jednání a zajišťoval servis mezi firmami. Sdělil opakovaně, že za žalobce jednal s paní N., ta však uvedla, že neví, kdo za společnost jednal. Za této situace vyhodnotilo finanční ředitelství návrh žalobce na další dokazování výsledkem daňových kontrol u klientů, kterým M. D. zprostředkoval reklamní činnost u společnosti Property, jako nedůvodný, když výpovědi svědka a vyjádřením paní N. bylo zpochybněno, že vůbec došlo k jednání mezi žalobcem a panem D. V tomto případě jsou rozhodující důkazní prostředky a zjištěné okolnosti týkající se plnění pro žalobce. Výpověď M. D. nemůže změnit závěr, že se žalobce zapojil do řetězce firem, jejichž deklarovaným konáním došlo k účelovému vytvoření situace, při níž nebude odvedena daň z plnění, jehož cena byla několikanásobně navýšena a kterou si žalobce uplatnil na vstupu. Navrhovaný důkazní prostředek se týká jiných subjektů. Finanční ředitelství zopakovalo názor vyslovený již v přecházejících fázích rozhodování o daňové povinnosti žalobce, že vlastní odvysílání spotů nebylo zpochybněno. Svědecká výpověď pana D. však nic nezměnila na tom, že pan Č. neměl o pravidlech poskytování reklamy povědomost a že žalobce mohl vědět o nezákonném jednání v řetězci plátců. K poukazu žalobce na řešení jeho daňové povinnosti na dani z příjmů finanční ředitelství uvedlo, že touto daňovou povinností se nemůže zabývat, neboť se jedná o jiný druh daně. Při rozhodování správní orgán vycházel z názorů vyjádřených v judikatuře Nejvyššího správního soudu, která se zabývá principem „podvodu na DPH“, v daném případě byla ověřována daňová povinnost žalobce, správní orgán neobvinil žalobce ze spáchání trestného činu. Žalobce nedoložil žádné relevantní skutečnosti, kterými by objasnil zjištěné nesrovnalosti.

O odvolání podaném proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hl.m. Prahu ze dne 16. 8. 2012, č.j.: 11257/12-1300-100924 rozhodl žalovaný napadeným rozhodnutím tak, že odvolání zamítl a prvostupňové rozhodnutí potvrdil.

V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný nejprve vyjmenoval jednotlivá rozhodnutí, jak byla Finančním ředitelstvím a Generálním finančním ředitelstvím ve věci domření daně z přidané hodnoty ve vztahu k žalobci vydávána. Při hodnocení průběhu samotného přezkumného řízení pak se zejména zabýval svědeckou výpovědí M. D. Svědek byl vyslechnut dne 10. 5. 2012. Žalobce byl o konání této výpovědi předem vyrozuměn, ale jeho zástupce se k tomuto úkonu nedostavil. Na hodnocení výpovědi a konečný závěr přezkumu, se kterým byl žalobce seznámen finančním ředitelstvím, reagoval vyjádřením ze dne 17. 7. 2012. S námitkami obsaženými v tomto vyjádření se Finanční ředitelství vypořádalo v rozhodnutí ze dne 16. 8. 2012 o zastavení zahájeného přezkumného řízení. V další části se pak žalovaný jako odvolací orgán zabýval námitkami vznesenými v odvolání proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hl. m. Prahu ze dne 16. 8. 2012 o zastavení zahájeného nezákonného řízení. K hodnocení výpovědi svědka M. D., které označil žalobce v odvolání jako účelové, žalovaný uvedl, že tato svědecká výpověď neprokázala skutečnosti,

kteřé tvrdil žalobce. Svědek měl dle žalobce svou výpověď prokázat stanovení podmínek smlouvy, stanovení ceny reklamy a vyjasnit správci daně vztah mezi společností Machala, a.s. a jejími dodavateli a dále měla tato svědecká výpověď prokázat, že si odvolatel nárok na odpočet daně z přidané hodnoty za provedené služby uplatnil v souladu se zákonem. Skutečnost, že svědek výše uvedené nepotvrdil a že ze vzájemného hodnocení důkazních prostředků provedeného finančním ředitelstvím vyplynuly další nejasnosti, nemůže být důvodem, aby bylo důkazní břemeno přeneseno na správce daně, který by měl ověřovat u jiných daňových subjektů, zda svědek jednal s odvolatelem jménem a na účet společnosti Property. K navrhovanému ověřování obchodních styků svědka u jiných daňových subjektů, nemělo finanční ředitelství žádný důvod. Z navrhovaného prověření obchodních vztahů s jinými daňovými subjekty by nebyly zjištěny skutečnosti týkající se toho, kdo jednal se společností MACHALA, a.s. za společnost Property v době, kdy za odvolatele jednala jako zástupkyně paní N., případně na základě jakého pověření tato osoba jednala, rovněž by nebylo možné zjišťovat skutečnosti týkající se výroby televizního spotu pro odvolatele a přítomnosti a účasti společnosti Property na jeho natáčení, a to včetně podílu účasti pana D. Dle pana M. se svědek D. měl podílet na vymýšlení spotu. Tyto příklady i ostatní rozporné body plynoucí z provedeného výslechu pana D. byly finančním ředitelstvím v návaznosti na vydaná rozhodnutí o odvolání logicky vyhodnoceny v kontextu souvisejících důkazních prostředků. K námitce odvolatele ohledně závěru finančního ředitelství, že se zapojil do řetězce firem, jejichž deklarovaným konáním byla účelově vytvořena situace, kdy nebyla odvedena daň z plnění s několikanásobně navýšenou cenou, zatímco byl z tohoto plnění odvolatelem uplatněn odpočet daně na vstupu, aniž by bylo orgány činnými v trestním řízení prokázáno protiprávní jednání odvolatele, žalovaný uvedl, že sám odvolatel v odvolání nevyklučuje, že se jiné osoby v řetězci protiprávního jednání dopustily, což však dle jeho názoru nemá vliv na možnost uplatnění odpočtu daně na vstupu. Jestliže i podle odvolatele nelze vyloučit protiprávní jednání obchodních společností, se kterými realizoval výrobu a vysílání televizního spotu, bylo jeho povinností přijmout taková opatření, aby tuto možnost vyloučil, případně aby v případě, že se podezření na takové jednání potvrdí, aby od takové obchodní transakce odstoupil, to však neučinil. Toto vyjádření odvolatele potvrzuje skutečnost, že minimálně mohl vědět, že je součástí řetězce transakcí s výrazným navýšením ceny plnění, jehož účel nebyl ekonomické, nýbrž podvodné povahy. K porušení § 8 odst. 1, § 92 odst. 2 a § 93 odst. 1 až 3 daňového řádu v daném případě ve vztahu k odvolateli nedošlo.

K námitkám, že nejsou dány rozpory mezi výpovědí svědka D. a vysvětlením pana M., a k návrhu na doplnění řízení o poznatky z řízení prováděného Policií ČR a o poznatky z řízení se zúčastněnými subjekty odvolací orgán uvedl, že odvolatel vytrhnul jednotlivé části výpovědí, které však neodpovídají přesně skutečnému obsahu. Svědek D. vypověděl, že společnosti MACHALA žádné služby neposkytoval, na výrobě klipu pro tuto společnost se nepodílel. Předpokládá, že výrobu klipu provedl pan V. Svědek se společností Property spolupracoval na základě mandátní smlouvy, jednal s paní N. Paní N. do protokolu ze dne 18. 5. 2009 však uvedla, že neví, kdo při jednáních se společností MACHALA, a.s. za společnost Property jednal. Podle obsahu faktury za zhotovení spotu se na výrobě spotu organizačně svědek D. podílel. Pan M. ve svém vyjádření uvedl, že spot vysílaný v televizi vymyslel on a pan D. Odvolatel neupřesnil, které poznatky z řízení u policie má na mysli, resp. které listinné důkazní prostředky má správce daně opatřit. Ze stručného přehledu výpovědí je zřejmé, že tyto vzájemně nekorespondují a nasvědčují tomu, že předmětné plnění neproběhlo tak, jak je deklarováno na odvolatelem předložených listinných dokladech. V kontextu výrazného navýšení ceny, několikanásobné přefakturace a neodvedení uplatněné daně z přidané hodnoty v řetězci firem, proto odvolatelem navrhnutá výpověď pana D. a z ní plynoucí rozpory naopak přisvědčily dosavadnímu závěru, že se jednalo o řetězec transakcí,

jehož účel nebyl ekonomické povahy, nýbrž došlo ke zneužití práva s cílem získání neoprávněné výhody. K otázce několikanásobného navýšení ceny předmětného reklamního spotu vysílaného v televizi odvolací orgán uvedl, že v přezkumném řízení provedená výpověď pana D. nijak nevyvrátila závěr týkající se nepřiměřeného navýšení ceny a žádným způsobem uvedené navýšení ceny neobjasnila. Z výpovědi pana Č. ze dne 8. 9. 2008 vyplývá, že předmětný spot byl vyroben panem V., natáčel se v sídle společnosti MACHALA, a.s. a podoba spotu byla domluvena na schůzce s panem M. Dle stejné výpovědi pan V. spolupracoval se společností SYMBIOSA GROUP, s.r.o. Tato společnost byla v daném období nekontaktní (jednatel nebyl ze zdravotních důvodů způsobilý k jednání) a byla konečným dodavatelem reklamy pro společnost Property. Z údajné spolupráce nebyla prokázána žádná účast společnosti SYMBIOSA GROUP, s.r.o. a Property na přípravě nebo výrobě předmětného spotu. Společnost Property zjevně pouze formálně přefakturovala předmětné plnění. Vše bylo za účelem navýšení ceny, aniž by byla související daň z přidané hodnoty odvedena do státního rozpočtu. Průběh obchodu, jak byl zjištěn, a jednání pana M., který měl povědomost o cenách regionálního vysílání, což dokládá úřední záznam ze dne 12. 8. 2009, podle kterého na Policii ČR uvedl, že si zjišťoval u agentur a lidí z televize ceny, s prvním dodavatelem plnění panem V. nasvědčují zjištění správce daně, že došlo k naplnění vědomostního testu. Odvolatel věděl nebo vědět mohl o zapojení do transakcí vedoucích k podvodu, kdy odvolateli vzniká nárok na odpočet daně uvedený společnostmi na dokladech pouze formálně. Odvolatel při přijetí faktur na nepřiměřeně navýšené částky věděl nebo mohl vědět, že se jedná o organizovaný řetězec dodavatelů reklamy, aniž by tito dodavatelé skutečně poskytovali reklamní služby za účelem běžného zisku.

V reakci na názor vyslovený odvolatelem, že zákon o dani z přidané hodnoty nestanoví omezení pro odpočet daně z ceny vyšší, než je cena obvyklá, odvolací orgán uvedl, že v daném případě se nelze dovolávat principu daňové neutrality, neboť se jedná o organizovaný řetězec transakcí, který ze své podstaty nezakládá nárok na odpočet daně z přidané hodnoty. Některými zúčastněnými plátcí v řetězci nebyla odvedena daň deklarovaná na vystavených dokladech. S ohledem na správce daně zjištěné pochybnosti a přijaté závěry, které nebyly při výsledku svědka pana D. vyvráceny, lze odkázat na předcházející část odůvodnění rozhodnutí. Výpověď svědka D. vyhodnocení zjištěných skutečností nijak nevyvrátila.

Dle názoru odvolacího orgánu v daném případě nedošlo k porušení § 99 daňového řádu, neboť závěry nebyly přijaty na základě úsudku ohledně spáchání trestného činu krácení daně.

Pokud se jedná o daň z příjmů právnických osob a nákladů na reklamu zahrnutých do základu této daně, k tomu odvolací orgán uvedl, že v rámci předmětného řízení se nelze zabývat stanovením daňové povinnosti na dani z příjmů právnických osob. V závěru odůvodnění rozhodnutí odvolací orgán zdůraznil, že přezkumné řízení bylo provedeno v rozsahu stanoveném v rozhodnutí Generálního finančního ředitelství ze dne 26. 10. 2011 o nařízení přezkoumání.

Městský soud v Praze na základě žaloby v rozsahu žalobních bodů, kterým je vázán (§ 75 odst. 2 s.r.s.), přezkoumal napadené rozhodnutí včetně řízení, které jeho vydání předcházelo, a dospěl k závěru, že žaloba nebyla podána důvodně. Při přezkoumání rozhodnutí soud vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s.r.s.).

V daném případě soud rozhodl o věci bez jednání, neboť účastníci řízení s takovým postupem nevyjádřili ve stanovené lhůtě svůj nesouhlas (§ 51 odst. 1 s.ř.s.).

Podle § 121 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen daňový řád) správce daně z moci úřední nařídí přezkoumání rozhodnutí, jestliže po předběžném posouzení věci dojde k závěru, že rozhodnutí bylo vydáno v rozporu s právním předpisem. K vadám řízení, o nichž nelze mít důvodně za to, že mohly mít vliv na soulad napadeného rozhodnutí s právními předpisy, se nepřihlíží.

Podle § 123 odst. 3 daňového řádu správce daně je při řízení vázán důvody, pro které bylo nařízeno, a právním názorem vyjádřeným v rozhodnutí o nařízení přezkoumání rozhodnutí; ve stejném rozsahu může řízení doplňovat a odstraňovat jeho vady.

V daném případě byla důvodem nařízení přezkoumání rozhodnutí ze dne 14. 9. 2011 skutečnost, že tato rozhodnutí nevzala v potaz doplnění odvolání proti dodatečným platebním výměrům na daň z přidané hodnoty za vyjmenovaná období, ve kterém žalobce navrhoval doplnění dokazování výpovědí M. D. s tím, že jeho výpověď prokáže stanovení podmínek smlouvy, stanovení ceny reklamy a vyjasní vztahy mezi žalobcem a jeho dodavateli.

Vymezení rozsahu důvodů přezkoumání je pro správce daně provádějícího přezkumné řízení závazné, proto finanční ředitelství v této věci nepochybovalo, pokud se zabývalo vyhodnocením svědecké výpovědi M. D. v souvislosti s důkazními prostředky shromážděnými v předcházejícím vyměřovacím řízení. Tímto postupem byl dodržen rozsah stanovený v rozhodnutí o nařízení přezkumu. Výpověď svědka nevyvolala potřebu dalšího doplňování dokazování.

Svědka M. D. ve své výpovědi uvedl, že se společností Property spolupracoval na základě mandátní smlouvy, zprostředkoval jednání, která by vedla k možnosti spolupráce mezi Property a potencionálním klientem. Za společnost Machala jednal s paní N., nabízel jí možnost reklamy na kabelové televizi, vystupoval za společnost EAS GROUP s.r.o., ceny nenavrhoval, ty vycházely z ceníku společnosti Property. Mezi firmami Property a Machala zajišťoval servis, jako přenos reklamního baneru, popřípadě písemností. S uzavíráním smluv neměl dle svého vyjádření svědek nic společného, při prvním jednání předložil pouze vzor smlouvy, který nebyl podepsán. Rovněž s nikým nejednal o scénáři či četnosti vysílání. Dále uvedl, že neví nic o tom, kolik měla společnost Property zaměstnanců, kdo vystavoval její faktury a kdo jí vedl účetnictví. Žádné služby společnosti Machala neposkytoval. Faktury vystavoval za zprostředkování mezi Property a EAS GROUP. Ke klipům pro společnost Machala svědek vypověděl, že při natáčení nebyl, podle mediaplánů věděl vysílací čas, na výrobě se však nepodílel. S jinými osobami ohledně společnosti Machala nejednal.

Ze shora uvedeného obsahu svědecké výpovědi je zřejmé, že výpověď svědka M. D. nemohla nijak ovlivnit závěry učiněné správcem daně a odvolacím orgánem při dodatečném vyměřování daně z přidané hodnoty za jednotlivá zdaňovací období. Svědek neuvedl žádné konkrétní okolnosti ohledně stanovení podmínek smlouvy, stanovení ceny reklamy a vztahů mezi žalobcem a jeho dodavateli. Za této situace finanční ředitelství postupovalo v souladu se 123 odst. 5 daňového řádu, neboť doplněním dokazování nebylo zjištěno, že by rozhodnutími ze dne 14. 9. 2011 byly porušeny právní předpisy. Vada řízení spočívající v neprovedení výsledku navrhovaného svědka pak byla v přezkumném řízení odstraněna. Nebyl tedy dle názoru soudu oprávněně shledán důvod ke změně přezkoumávaných rozhodnutí.

Pokud žalobce namítal účelové hodnocení zjištěných skutečností ze strany správních orgánů a neodstranění rozporů ve výpovědi svědka M. D., s touto námitkou se soud neztotožnil. Ve výpovědi svědka nejsou žádné rozpory, které by bylo třeba odstraňovat. Svědek pouze ve své výpovědi neuvedl žádné konkrétní okolnosti, které by se vztahovaly ke způsobu a podmínkám sjednávání smluv, ke stanovení cen či výrobě reklamních spotů.

Jednoznačně se vyjádřil tak, že působil pouze jako zprostředkovatel a žádných konkrétních úkonů se v souvislosti s výrobou spotů a sjednáváním cen a smluv neúčastnil. K rozdílným vyjádřením uváděným panem M., paní N. a svědkem nebyl správce daně povinen opatřovat další důkazní prostředky, když při jejich hodnocení (každého důkazu jednotlivě a všech v jejich vzájemné souvislosti) dospěl k závěru, že výpověď svědka není důvodem pro rozdílné hodnocení důkazů opatřených v předcházejícím řízení. Toto hodnocení má dle názoru soudu oporu v obsahu správního spisu a nejeví se v rozporu s ustanovením § 8 odst. 1 daňového řádu. Za této situace pak nebyly dány důvody pro změnu posouzení jednání žalobce jako jednání protiprávního, které bylo součástí řetězce transakcí, jehož účel nebyl ekonomické povahy.

Soud považuje za potřebné v této věci zdůraznit, že předmětem přezkoumání nejsou původní rozhodnutí ve věci doměření daně z přidané hodnoty, ve kterých byl vysloven závěr, že se žalobce zapojil do řetězce firem, jejichž deklarovaným chováním byla účelově vytvořena situace, kdy nebyla odvedena daň z plnění s několikanásobně navýšenou cenou, zatímco byl z tohoto plnění žalobcem uplatněn odpočet daně na vstupu. Proti těmto rozhodnutím se žalobce mohl bránit samostatnými žalobami, takové žaloby vyjma jednoho zdaňovacího období však nepodal. V tomto řízení se pak soud může zabývat pouze tím, zda v přezkumném řízení byl řádně vyhodnocen vliv výpovědi svědka M. D. na předcházející hodnocení důkazů. Tuto povinnost finanční ředitelství dle názoru soudu splnilo, neboť se řádně vypořádalo se všemi námitkami žalobce z pohledu toho, zda by výpověď svědka měla být považována za takovou skutečnost, která přivodí změnu původního hodnocení důkazů. V daňovém řízení přísluší hodnocení důkazů výhradně správci daně. Způsob provedení hodnocení důkazů v napadeném rozhodnutí by mohl být úspěšně napadán jen v případech, kdy došlo k takovému hodnocení důkazů, které je v rozporu s obsahem spisu, takže závěry správce daně nejsou podloženy dostatečně skutkovými zjištěními nebo jsou s nimi v rozporu, anebo že se správce daně nevypořádal se všemi důkazy, anebo že závěry, k nimž správce daně dospěl při hodnocení důkazů, odporují zásadám logického myšlení a uvažování. Pouhý odlišný náhled účastníka řízení na způsob hodnocení důkazů rozhodujícím orgánem však není důvodem ke zrušení rozhodnutí, pokud hodnocení odpovídá zásadám, uvedeným shora.

Taková situace však, jak bylo již konstatováno, nenastala, neboť výpověď svědka, který uvedl, že zprostředkoval pouze první kontakt žalobce a případně doručoval písemnosti, který se tedy výroby reklam, sjednávání smluv a cen neúčastnil, nemohla zvrátit dříve učiněný závěr, že se jednalo v případě žalobce o neoprávněně uplatněný odpočet daně. Skutečnosti zjištěné v původním řízení, že došlo k několikanásobné přefakturaci a významnému navýšení ceny a neodvedení uplatněné daně v řetězci firem, nebyly svědeckou výpovědí zpochybněny.

Rovněž tak svědecká výpověď nepřinesla nová zjištění týkající se závěru, že žalobce si byl nebo alespoň si mohl být vědom, o jaký případ se jedná. Pojmosloví „mohla vědět“ je třeba vykládat tak, že skutková zjištění zakládají důvodné pochybnosti o tom, že o podvodném jednání osoba nevěděla a tedy že byla s existencí podvodného jednání alespoň srozuměna. Zároveň lze pojmosloví také vykládat ve smyslu „měla vědět“, tedy že dotčený subjekt měl a mohl přijmout taková opatření, jež by vyloučila účinky podvodného jednání, resp. účasti dotčeného subjektu na takovém jednání.

Závěry vyslovené v rozsudcích Evropského soudního dvora i Nejvyššího správního soudu umožňují plátcům, kteří se bez vlastní viny stanou součástí podvodného daňového řetězce, aby nebyli nuceni nést následky protiprávního jednání jiných subjektů v případech, kdy své daňové povinnosti sami řádně plnili.

Z odůvodnění rozhodnutí je zřejmé, že nárok na odpočet daně z přidané hodnoty vycházel z daňových dokladů, vystavených dodavatelem – společností Property Praha, s.r.o. (dříve BP Property, s.r.o.), když předmětem plnění ze strany dodavatele byly reklamní služby

zejména v podobě odvysílání reklamních spotů v televizi. Tyto reklamní služby byly pro žalobce dodavatelem Property zajištěny prostřednictvím dalších osob, které však nebyly smluvním partnerem žalobce. Byl popsán systém fakturace mezi jednotlivými subjekty s tím, že je nanejvýš nepravděpodobné, že by se žalobce stal zcela nevinným účastníkem takto rozsáhlého a opakujícího se mechanismu, uvedeného ve výpovědi svědků Č., V. K. a v úředním záznamu, sepsaném s Ing. M. Soud má za to, že s ohledem na zjištěný skutkový stav věci lze klást na účastníky takovéto podnikatelské činnosti zvýšené nároky ve smyslu požadavku vyšší míry obezřetnosti. Pro podnikatele závěry Evropského soudního dvora neznamenaají pouze bezbřehou ochranu nároku na odpočet daně, ale znamenají mimo jiné povinnost věnovat zvýšenou pozornost interním kontrolním mechanismům, aby v případě odhalení podvodného jednání nevznikly pochybnosti, že o podvodu věděli či se zřetelem ke všem okolnostem vědět mohli. Je totiž věcí podnikatelského subjektu, aby v zájmu minimalizace podnikatelského rizika přizpůsobil svou obchodní činnost konkrétním podmínkám a při sjednávání obchodních kontraktů (zvláště se značným finančním dopadem) se v rámci možností snažil dbát na bezproblémovost svých obchodních partnerů.

Není povinností správních orgánů prokázat pro odmítnutí nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod. Pojem „podvod na DPH“ je užíván judikaturou k označení situace, kdy jeden z účastníků neodvede vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem zákona, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám. Povinností správních orgánů z hlediska posouzení nároku na odpočet daně je posouzení všech objektivních okolností vykázané transakce a i v případě, že k neodvedení daně na určitém článku řetězce dojde, neodmítnout nárok na odpočet tomu, kdo v dobré víře získá nějaké zboží, přičemž o podvodu neví a ani vědět nemohl. Při tomto posuzování mají být vzaty v úvahu vždy právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty.

V napadeném rozhodnutí žalovaný popsal opakující se stejnorodé znaky provázející uskutečňované prodeje reklamy a popsal mechanismus obchodního řetězce. S hodnocením těchto zjištění jako průkazu neoprávněného nároku na odpočet se soud plně ztotožňuje.

Na základě shora uvedených důvodů má soud za to, že námitky žalobce vznesené v žalobě nejsou důvodné. Žalovaný se vypořádal v potřebném rozsahu s jeho vyjádřením podaným po seznámení s obsahem výpovědi svědka pana D. Hodnocení zjištěných skutečností se nejeví jako zkreslené či účelové, žalovaný uvedl obsah jednotlivých posuzovaných výpovědí a úvahy, které jej vedly k závěru, že je třeba postupovat podle § 123 odst. 5 daňového řádu a přezkumné řízení zastavit. Závěr, že se jednalo o řetězec firem, ve kterém dodavatelé neposkytovali jimi fakturované reklamní služby za účelem zisku z jimi vykonávané ekonomické činnosti, má oporu v provedeném dokazování. Žalobce vzhledem k tomu, že věděl o tom, kdo reklamní spot vyráběl a jaké ceny v této oblasti panují, si mohl být přinejmenším vědom toho, že se jedná o pouhou přefakturaci, kdy dochází k navyšování ceny. I v jeho případě tedy nelze nárok na odpočet vyhodnotit jako oprávněný.

Vzhledem ke všem shora uvedeným důvodům soud žalobu podle § 78 odst. 7 s.r.s. jako nedůvodnou zamítl.

Výrok o nákladech řízení je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 s.r.s., když žalobce ve věci úspěch neměl a žalovanému náklady řízení nevznikly.

P o u č e n í:

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

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

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v ustanovení § 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.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Praze dne 29. června 2017

JUDr. Karla Cháberová v. r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
P.