



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ing. Viery Horčicové a soudců Mgr. Jiřího Lifky a JUDr. Hany Pipkové v právní věci žalobce: **ASTON – služby v ekologii, s.r.o.**, sídlem Novomlýnská 5, Praha 1, zast. Mgr. Janou Hrdličkovou, advokátkou, sídlem Muchova 9, Praha 6, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobách proti rozhodnutím Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 9. 10. 2012, č. j. 13294/13-1300-107071, ze dne 12. 12. 2012, č. j. 18508/12-1200-107333, a ze dne 14. 12. 2012, č. j. 18907/12-1200-107333,

t a k t o :

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

O d ů v o d ň ě n í :

I.

Úvod a obsah žalob

Žalobce se domáhal zrušení v záhlaví uvedených rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu, kterými mu byla pravomocně doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červen 2006 – prosinec 2007, a daň z příjmů za zdaňovací období let 2006 a 2007. Ve všech třech případech žalovaný dospěl k závěru, že žalobce obdržel od společností EFFECT 99, s.r.o. a ORRESANT, s.r.o. bezdůvodně předražená plnění, a tedy neoprávněně zvýšil svou daň z přidané hodnoty na vstupu a zároveň snížil základ daně z příjmů.

Dne 1. 1. 2013 nabyt účinnosti zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, na základě něž Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu zaniklo. Na jeho místo

jako žalovaného v řízení před soudem nastoupilo Odvolací finanční ředitelství. Pro zjednodušení jsou dále oba tyto orgány označovány jako „žalovaný“.

I. 1. Žaloba proti rozhodnutí o doměření DPH

Rozhodnutím Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 9.10.2012, č. j. 13294/13-1300-107071 (dále jen „rozhodnutí o DPH“) byla zamítnuta žalobcova odvolání proti devatenácti platebním výměrům Finančního úřadu pro Prahu 1 (dále jen „správce daně I. stupně“), kterými byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červen 2006 – prosinec 2007. Žalobce v žalobě nejprve zrekapituloval dosavadní průběh řízení, přičemž v obecné rovině uvedl, že skutková zjištění, z nichž žalovaný vycházel, nebyla dostatečně prokázána. Žalobce se společnostmi EFFECT 99 a ORRESANT obchodoval v dobré víře a nebylo jeho povinností ani v jeho možnostech zkoumat, zda jsou plnění poskytovaná těmito společnostmi nadhodnocená.

Prvním žalobním bodem jsou tvrzení uvedená na různých místech žaloby ohledně vad řízení. Žalovaný dle názoru žalobce neprovedl všechny navržené důkazy a vycházel pouze ze svých nepodložených pochybností. Pokud však existovaly dílčí skutkové nejasnosti, měly být dle názoru žalobce vyhodnoceny v jeho prospěch. Žalobce se též vyjádřil ke spolupráci daňového subjektu EFFECT 99 při provedení dožádání v rámci daňového řízení. Doslova bylo v žalobě uvedeno, že zástupce této společnosti J. Š. „na PČR docházel, v daný den byl v nemocnici, tzn. došlo k porušení i procesní předpisy např. v trestním (ale i v přestupkovém řízení) řízení.“ Žalovaný dle žalobce též procesně pochybil tím, že na jedné straně nezohlednil zjištění daňové kontroly ve společnosti PAVI s.r.o., ale zároveň dospěl k závěru, že společník žalobce J. S. mohl vědět, že cena sporných plnění je nadhodnocená, a to právě na základě své účasti ve společnosti PAVI.

Žalobce též považoval rozhodnutí správce daně za překvapivé, neboť daňová kontrola byla vedena v kontextu pochybností o tom, jestli se zdanitelná plnění vůbec uskutečnila. Doměření daně je však založeno na zjištění, že plnění se sice uskutečnila, ale byla nadhodnocena. Žalobci tedy nebylo umožněno řádně se k věci vyjádřit a navrhopvat důkazy.

Ve druhém žalobním bodu žalobce tvrdil, že v jeho případě nebyly naplněny podmínky pro závěr, že jediným účelem sporných plnění bylo žalobcovo daňové zvýhodnění. Žalobce poukazuje na rozsudek Soudního dvora Evropské unie ve věci C-255/02 *Halifax*, z něhož plyne, že žalovaný byl povinen prokázat, že výsledkem sporných plnění bylo daňové zvýhodnění žalobce a že se zároveň jednalo o jediné představitelné odůvodnění těchto plnění. Naplnění těchto podmínek však neplyne pouze z toho, že se zástupci jednotlivých zúčastněných společností znají z obchodních styků. Cílem plnění bylo zajistit bezproblémové provedení požadovaných propagačních služeb; zárukou této bezproblémovosti byl M. H., který postupně pro obě společnosti pracoval. Cena poskytnutých služeb odpovídala jejich kvalitě a služby souvisely s ekonomickou činností žalobce.

Žalobce v obecné rovině odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu. Upozornil jak na rozhodnutí, v nichž soud dospěl k závěru o zneužití práva daňovými subjekty (č. j. 1 Afs 107/2004-48, 1 Afs 35/2007-108), tak na věci, kde o zneužití práva nešlo (č. j. 2 Afs 178/2005-64, 2 Afs 40/2007-76 a 7 Afs 55/2006-122). Žalobce má za to, že byl porušen princip právní jistoty, neboť žalobce dotčená plnění uskutečňoval v souvislosti se svou ekonomickou činností; za případné neodvedení daně na výstupu společnostmi EFFECT 99 a ORRESANT žalobce neodpovídá.

Ve třetím žalobním bodu žalobce zpochybnil způsob, kterým žalovaný hodnotil cenu plnění ze strany zprostředkovatelských společností. V tomto ohledu je napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné, neboť bez bližšího odůvodnění u každého plnění uvádí, že bylo předraženo konkrétním násobkem. Žalovaný vůbec nevzal v úvahu, že zprostředkovatelská společnost poskytovala dané služby za účelem zisku, a tedy s určitou marží. Žalobcův předmět činnosti je odlišný od zajišťování propagace, a proto žalobce potřeboval zajištění propagačních služeb od společnosti, která se na takové služby specializuje. Cena služeb od zprostředkovatelské společnosti tedy zahrnovala i tvorbu propagační strategie, jednání se zúčastněnými subjekty, logistiku apod.

Další žalobní námitky směřovaly proti jednotlivým dílčím zjištěním týkajícím se konkrétních skutečných plnění; v závorkách je uvedeno číslování jednotlivých plnění dle rozhodnutí o DPH.

Plnění od společnosti EFFECT 99, s.r.o.

K *semináři s ekologickou tematikou (1)* žalobce uvedl, že tento seminář byl z původně plánovaného termínu 21. 12. 2006 přesunut na 15. 12. 2006. V tento den se však seminář uskutečnil, jak dokládá prezenční listina. Uskutečnění akce mohou potvrdit její účastníci uvedení na prezenční listině, jejichž výsledek žalobce v daňovém řízení navrhl. Žalobce tuto akci u společnosti EFFECT 99 objednala a uhradila za ni domluvenou smluvní cenu.

K *prezentaci na charitativní akci dětského domova Radenín (2)* žalobce uvedl, že cena plnění zahrnovala režii sestávající z mezd, pohonných hmot a podobných plnění. Zisk byl navíc použit jako dar pro dětský domov Radenín, jak potvrdila jeho ředitelka.

Prezentace na valné hromadě České asociace odpadového hospodářství (3) taktéž proběhla v prokázaném rozsahu. Cena obsahovala též další náklady, jako je zamluvení prostor, příprava reklamních materiálů, promítací tabule, tisku, výroby prezenčních materiálů, zajištění pozvánek a materiálů na valnou hromadu, zajištění fotodokumentace atd.

Též k *prezentaci na turnaji O pohár hejtmána Hradeckého kraje (5)* žalobce uvedl, že žalovaný neuvedl, jak vysoká cena by mu připadala adekvátní. Stanovená cena obsahovala režijní a jiné náklady.

Ohledně *prezentace na CZECH BUDWEIS CUPu, v rozpisu soutěží OFS Tábor a na seminářích rozhodčích 1. a 2. ligy (6)* žalobce poukázal na skutečnost, že zajištění reklamy v rozpisu OFS měl na starosti M. H., který vytvořil návrh prezentace, zdokumentoval ji a zajistil jednání s Českým svazem tělesné výchovy. Žalobce považoval prezentaci za řádně provedenou a zaplacenou, pročež příslušnou fakturu zahrnul do svých daňových přiznání. Tvrzení Finančního úřadu v Táboře, že propagace nebyla provedena či byla provedena bezplatně, nemá na žalobcův nárok na odpočet DPH žádný vliv. Žalobce je přesvědčen, že doklady předložené v daňovém řízení realizaci prezentace řádně prokázal.

K ceně za *nákup reklamních předmětů (9)* žalobce namítl, že zakázka byla složitá, a proto její cena nadhodnocená nebyla. Zprostředkovatel musel vybrat vhodné předměty, zapracovat žalobcovy připomínky, vybrat nejvhodnějšího výrobce a předat reklamní předměty k výrobě. Dále zajistil dodání a doručení objednávkou včetně kontroly kvality.

Plnění od společnosti ORRESANT, s.r.o.

K *inzerce v časopisech Odpadové fórum, Odpady a dalších (10)* žalobce poukázal na skutečnost, že objednávky byly stanoveny na delší časové období a fakturace za toto období byla rovnoměrně rozložena. Bylo prokázáno, že reklama v periodikách skutečně vyšla. Žalobce v žalobě navrhl, aby soud provedl důkaz výsledkem svědků, „kteří se zabývali reklamou v daných periodikách“.

Ohledně *prezentace na Tábořských slavnostech 2007 (11)* žalobce zrekapituloval, že plnění zahrnovalo rozeslání informací obchodním partnerům, návrh pozvánek a jejich rozeslání obchodním partnerům. Na slavnostní večeri pak byl žalobce prezentován prostřednictvím plakátů, obsáhlých dárkových balíčků apod. Veškerou organizaci včetně častých reklamací zajistila zprostředkovatelská společnost.

Též *prezentace při akcích české fotbalové reprezentace A v roce 2007 (12)* vyžadovala náročné logistické a organizační zajištění, a to včetně rezervování hotelového ubytování, zajištění programu, příjezdu, odjezdu a dopravy. K doložení těchto skutečností žalobce navrhuje výslech svědka K. P.

Žalobce se vyjádřil i k *prezentaci na XXXIII. Mezinárodním filmovém festivalu o životním prostředí (13)*. Zde předmětem plnění ze strany zprostředkovatele bylo zajištění komunikace s pořadatelem festivalu, domluvení ceny a formy prezentace, vytvoření katalogů, dodání loga pro tiskoviny, katalogy a příprava propagačních materiálů. Jednalo se též o informování celkem dvou set sedmdesáti šesti obchodních partnerů o prezentaci žalobce na festivalu a pozvání vybraných partnerů na slavnostní vyhlášení výsledků festivalu dne 13. 10. 2007 v Českém Krumlově.

Ohledně *prezentace na veletrhu ECO CITY Praha v listopadu 2007 (14)* žalobce uvedl, že na tomto veletrhu prokazatelně propagován byl. Z důvodu zvýšení důvěryhodnosti žalobce byla prezentace provedena prostřednictvím stánku České asociace odpadového hospodářství. Tuto propagaci však zajistila právě zprostředkovatelská společnost. Ačkoliv použití stánku bylo bezplatné, zprostředkovatel musel vynaložit značné úsilí, aby tuto formu propagace zajistil.

K *faktuře, v rámci níž byla žalobci účtována propagace na fotbalovém stadionu AC Sparta Praha, v tisku, rozhlasu a na internetu (15)* žalobce uvedl, že reklama v periodiku Tábořsko byla skutečně realizována za předem udanou cenu.

Zprostředkovatel řádně zajistil též *prezentaci na XXII. Derby fotbalových internacionálů Sparta – Slavia (16)*. V průběhu daňové kontroly byly nedopatřením správci daně předloženy podklady týkající se jiné akce.

V případě úhrady za *prezentaci na vánočním halovém turnaji, rozeslání blahopřání před koncem roku a prezentaci společnosti dne 14. 12. 2007 (17)* žalobce taktéž uvedl, že fakturované služby nebyly nadhodnocené, všichni účastníci akce obdrželi reklamní předměty s logem žalobce; zprostředkovatel zajistil řadu úkonů, které musely být v ceně zahrnuty.

Konečně se žalobce vyjadřuje k plnění na základě *daňového dokladu vystaveného společností ORRESANT dne 2. 1. 2008, č. 271200023 (19)*. Žaloba obsáhle pojednává o propagaci žalobce na „*Silvestrovském derby*“, avšak soud již na tomto místě předesílá, že uvedená argumentace se zcela míjí s odůvodněním napadeného rozhodnutí

I. 2. Žaloby proti rozhodnutím o doměření daně z příjmů

Žalobce též brojí proti rozhodnutím Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 14. 12. 2012, č. j. 18907/12-1200-107333 (dále jen „rozhodnutí o dani z příjmů za rok 2006“) a ze dne 12. 12. 2012, č. j. 18508/12-1200-107333, (dále jen „rozhodnutí o dani z příjmů za rok 2007“). Oběma těmito rozhodnutími byla žalobci doměřena daň z příjmů právnických osob z důvodu neoprávněně uplatněných nákladů na zajištění, dosažení a udržení příjmů spočívajících v platbách společností EFFECT 99 a ORRESANT.

V žalobách proti oběma rozhodnutím žalobce uvedl obdobnou argumentaci jako v obecné části žaloby proti rozhodnutí o DPH. Dále žalobce zdůraznil, že mezi ním a zprostředkovatelskými společnostmi nebylo žádné personální propojení, které dovedl žalovaný. Žalobce nevěděl a nemohl vědět, za jaké ceny zprostředkovatelé pořizují zboží a služby od svých subdodavatelů. Žalobce se společnostmi EFFECT 99 a ORRESANT nebyl spojen ve smyslu § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“).

V žalobě proti rozhodnutí o dani z příjmů za rok 2007 se žalobce konkrétně vyjádřil k *faktuře č. 271200025 vystavené společností ORRESANT dne 15. 1. 2008*. Uvedl, že žalovaný hodnotil skutkový stav jednostranně. Žalobce dané ekonomické operace neprováděl s cílem zkrátit svou daňovou povinnost, což je prokázáno tím, že objednaná plnění prokazatelně obdržel.

II.

Vyjádření žalovaného a repliky žalobce

Ve vyjádření k žalobě proti rozhodnutí o DPH žalovaný především odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí. Zrekapituloval, že učiněná skutková zjištění jej vedla k závěru, že žalobce účelově a vědomě akceptoval předražená plnění od nekontaktních daňových subjektů, které byly nadto personálně propojeny. Tento postup byl v rozporu s ekonomickým smyslem podnikání a jeho jediným možným odůvodněním bylo daňové zvýhodnění žalobce. Žalovaný též uvedl, že na věc dopadají závěry učiněné Nejvyšším správním soudem v rozsudku č. j. 9 Afs 42/2011-56.

Ve vyjádřeních k ostatním dvěma žalobám žalovaný bez dalšího odkázal na odůvodnění napadených rozhodnutí.

Žalobce v replikách k vyjádřením žalovaného toliko rekapituloval argumentaci uvedenou již v žalobách. Dle jeho názoru nebylo prokázáno, že daňové zvýhodnění bylo primárním účelem uskutečněných plnění. Opětovně žalobce upozornil na analogii s případem společnosti PAVI, kde ovšem finanční správa postupovala odlišně, a tím vyvolala v žalobci legitimní očekávání, že může postupovat obdobně. Žalobce uvedl, že se zprostředkovateli spolupracoval zejména kvůli jedinečným kvalitám jejich zaměstnance M. H. Přímo žalobcovým zaměstnancem však pan H. být nechtěl, a proto žalobci nezbylo než s ním spolupracovat prostřednictvím jeho tehdejších zaměstnavatelů. Konečně považuje žalobce za nelogický postup žalovaného, který na jedné straně odmítá do žalobcových daňově uplatnitelných nákladů zahrnout marži zprostředkovatelů s odůvodněním, že se jednalo o účelová plnění, avšak zároveň tato plnění považuje za účelově předražená právě proto, že nezohledňuje zprostředkovatelskou marži. Z uvedených důvodů žalobce setrval na podaných žalobách.

III.

Ústní jednání a obsah správního spisu

Ve věci se dne 19. 4. 2017 konalo ústní jednání, při němž žalobce setrval na svých písemných podáních. Žalovaný se k jednání nedostavil. Žalobce uvedl, že trvá na výsledku statutárního orgánu žalobce a pana H. K dotazu soudu, co má být výsledkem těchto osob ve vztahu ke skutečnostem namítaným v žalobě prokazováno, zástupkyně žalobce uvedla, že by se tyto osoby měly vyslovit k již v žalobě namítané volnosti ekonomických subjektů uspořádat si vlastní obchody podle svého uvážení a k volné tvorbě smluvních cen. S ohledem na takto vymezený předmět výpovědi k výsledku navržených osob tyto důkazní návrhy soud zamítl, neboť výsledkem navržených osob neměly být osvětlovány okolnosti skutkové, ale právní. Pokud jde o ostatní důkazní návrhy, jakkoliv na nich zástupkyně žalobce při jednání již netrvala, soud neshledal důvodu ani pro jejich provedení, neboť v žalobě (viz dále), nebyly vymezeny konkrétní skutečnosti, k nimž by měly být takové důkazní návrhy provedeny.

Níže jsou uvedeny skutečnosti zjištěné ze správního spisu, které jsou podstatné pro rozhodnutí soudu. Vzhledem k tomu, že žalobce v žalobě nezpochybnil žalovaným zjištěnou výši plateb, které uhradil zprostředkovatelským společností, ani ceny, které zprostředkovatelé uhradili svým subdodavatelům, soud nepovažoval za nutné rekapitulovat obsahy jednotlivých faktur. Mezi žalobcem a žalovaným taktéž nebylo sporné, že jednotlivá plnění skutečně byla ze strany zprostředkovatelských společností žalobci poskytnuta, a proto soud nepřezkoumával ani toto skutkové zjištění.

Dne 29. 4. 2009 byla vůči žalobci zahájena daňová kontrola týkající se daně z přidané hodnoty za období červen 2006 – prosinec 2007 a daně z příjmů za zdaňovací období let 2006 a 2007. V průběhu daňové kontroly získal správce daně pochybnosti ohledně toho, zda se některá plnění fakturovaná žalobci společnostmi ORRESANT a EFFECT 99 skutečně uskutečnila. Žalobce navrhoval řadu důkazních prostředků, z nichž mělo plynout, že plnění nebyla fiktivní.

Nejprve byl žalobce seznámen s kontrolními zjištěními správce daně dne 6. 4. 2011, což plyne z protokolu Finančního úřadu v Táboře z tohoto dne, č. j. 48078/11/110933305925. Zde správce daně konstatoval, že u některých plnění přijatých žalobcem od zprostředkovatelských společností nebylo prokázáno, že byla uskutečněna, zatímco ostatní plnění byla nesmyslně nadhodnocená.

Žalobce se ke kontrolním zjištěním obsáhle vyjádřil podáním ze dne 5. 6. 2011, v němž navrhl provedení dalších důkazů k plněním, jež se dle správce daně neuskutečnila. Argumentoval též, obdobně jako v žalobě, že ceny účtované zprostředkovateli nebyly nepřiměřené a že jediným účelem plnění nebylo žalobcovo daňové zvýhodnění.

Z protokolu Finančního úřadu v Táboře ze dne 23. 9. 2011, č. j. 180547/11/110933305925, plyne, že s žalobcem byla zpráva o daňové kontrole a učiněná kontrolní zjištění projednána. Žalobci bylo správcem daně sděleno, že v případě některých plnění nadále nepovažoval za prokázané, že byla uskutečněna, zatímco o provedení jiných plnění na základě předložených důkazních prostředků nadále nepochyboval. Výši cen, které za tato plnění žalobce uhradil, však správce daně považoval za nepřiměřenou. Pořízení daných služeb za ceny, které jsou mnohanásobně nadhodnocené, odporovalo racionálnímu ekonomickému zájmu žalobce. Proto správce daně dospěl k závěru, že jediným účelem daných transakcí bylo daňové zvýhodnění žalobce.

Nato Finanční úřad v Táboře vydal zprávu o daňové kontrole č. j. 180944/11/110933305758 týkající se daně z přidané hodnoty. Ve zprávě se rekapituluje poznatky týkající se všech sporných plnění přijatých žalobcem od zprostředkovatelských společností. Správce daně dospěl k závěru, že tato plnění byla neúměrně předražená, a tedy že jediným jejich účelem bylo daňové zvýhodnění žalobce. K obdobným závěrům Finanční úřad v Táboře dospěl ve zprávě o daňové kontrole č. j. 180532/11/110933305925, týkající se daně z příjmů právnických osob.

Celkem devatenácti dodatečnými platebními výměry ze dne 14. 11. 2011 a ze dne 15. 11. 2011 pak správce daně I. stupně (po změně místní příslušnosti) doměřil žalobci daň z přidané hodnoty za červen 2006 až prosinec 2007, a to v souladu se zjištěními učiněnými v průběhu daňové kontroly.

Dále pak správce daně I. stupně doměřil žalobci daň z příjmů za zdaňovací období roku 2006 (dodatečný platební výměr ze dne 15. 11. 2011, č. j. 508740/11/001514107795) a roku 2007 (dodatečný platební výměr ze dne 15. 11. 2011, č. j. 508816/11/001514107795).

Žalobcova odvolání proti platebním výměrům, jimiž mu byla doměřena daň z přidané hodnoty, byla zamítnuta rozhodnutím Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 9. 10. 2012, č. j. 13294/12-1300-107071. V odůvodnění rozhodnutí se nejprve rekapituluje průběh daňové kontroly a zjištění v ní učiněná. Správce daně I. stupně postupoval správně, pokud neprovedl všechny žalobcem navrhované výsledky svědků. Jejich výpovědi totiž měly prokázat pouze to, že zdanitelná plnění byla skutečně poskytnuta. Pochybnosti správce daně I. stupně se však v průběhu daňové kontroly zúžily pouze na otázku, zda poskytnutá plnění byla předražená; nebylo tedy třeba vést dokazování ohledně jejich uskutečnění.

V další části odůvodnění rozhodnutí o DPH jsou rozvedeny závěry ohledně adekvátnosti cen za jednotlivá poskytnutá plnění. Žalovaný vždy postupoval tak, že porovnal cenu zaplacenou žalobcem zprostředkovatelské společnosti a náklady, které zprostředkovatelská společnost v souvislosti s příslušným plněním vynaložila vůči třetím subjektům. Ve všech případech bylo zjištěno, že zprostředkovatel účtoval žalobci nejméně dvojnásobek, v řadě případů však i více než desetinásobek nákladů, které musel sám vynaložit. Jelikož se ve všech případech jednalo o zprostředkování reklamních nebo propagačních služeb a souvisejícího zboží od třetích osob, neshledal žalovaný, že by přínos zprostředkovatelské společnosti byl natolik vysoký, aby odůvodňoval několikanásobné zhodnocení poskytnutých plnění. Žalovaný ze spisového materiálu zjistil, že v obou zprostředkovatelských společnostech plnění určená pro žalobce zajišťoval jediný zaměstnanec, M. H.. Jej osobně také žalobce následoval, neboť jakmile se pan M. H. stal zaměstnancem společnosti ORRESANT namísto společnosti EFFECT 99, počal si žalobce reklamní služby obstarávat prostřednictvím společnosti ORRESANT. Tyto skutečnosti nasvědčují závěru, že žalobce mimořádně nadhodnocená plnění od svých dodavatelů získával v úmyslu opatřit si daňové zvýhodnění.

Dále se žalovaný vyjádřil k jednotlivým uplatněným odvolacím námitkám. Poukázal především na skutečnost, že cena služeb poskytovaných společnostmi EFFECT 99 a ORRESANT činila celkem 16.422.000,- Kč, zatímco cena účtovaná subdodavateli za všechna tato plnění činila celkem jen 1.512.000,- Kč. Tento rozdíl jednoznačně svědčí o předražení poskytnutých plnění. V daňovém řízení též bylo zjištěno, jaké byly mzdové náklady zprostředkovatelských společností vynaložené na práci M. H., který zakázky pro žalobce zajišťoval. Tak bylo zjištěno, že společnost EFFECT 99 vynaložila přibližně

1.000.000,- Kč (a žalobci účtovala 6.097.000,- Kč) a společnost ORRESANT vynaložila přibližně 900.000,- Kč (a žalobci účtovala 10.325.000,- Kč). Žádné další režijní náklady ani přiměřený zisk zprostředkovatelských společností nemohly být příčinou takto zásadního navýšení. Služby zprostředkovatelských společností totiž podle předložených důkazů nevykazovaly žádné nadstandardní znaky.

Dále se v rozhodnutí o DPH uvádí, že zkoumané transakce byly pro žalobce zjevně ekonomicky nevýhodné, čehož si musel být žalobce vědom. K odvolací námitce, že obdobná plnění přijatá společností PAVI s.r.o. nebyla správcem daně při daňové kontrole vyhodnocena jako obcházení daňové povinnosti, žalovaný uvedl, že zjištění jiných správců daně učiněná při jiných daňových kontrolách nejsou přenositelná do kontextu ekonomické činnosti jiných daňových subjektů. Žalobce si musel být vědom toho, že plnění, která čerpá, jsou extrémně nadhodnocená. Jednatel žalobce J. S. totiž musel vědět o předražení plnění, a to nejen z titulu vykonávaných funkcí v obchodních korporacích, ale též z běžné životní zkušenosti.

Žalovaný dále ilustroval nestandardní vztahy mezi J. S. a zaměstnancem společností EFFECT 99 a ORRESANT M. H. na příkladu zprostředkování pronájmu reklamních ploch ve sportovním areálu Soukeník. Jednatel žalobce J. S. byl zároveň jednatelem společnosti PAVI, s.r.o., jež za cenu 48.000,- pronajala příslušné reklamní plochy společnosti ORRESANT, aby společnost ORRESANT následně za reklamu na těchto plochách účtovala žalobci částku 297.500,- Kč. J. S. byl nadto činný v občanském sdružení FK Spartak MAS Sezimovo Ústí, v němž byl M. H. pověřen marketingem, přičemž toto občanské sdružení sídlilo na stejné adrese jako společnost ORRESANT. Žalovaný má za to, že jednatel žalobce měl ze svého působení v oblasti marketingu vědět, jaké jsou obvyklé ceny poskytovaných služeb, a dále že uvedené uspořádání obchodních vztahů mezi zúčastněnými osobami je nelogické a ekonomicky nevýhodné. Dále žalovaný zjistil, že společností ORRESANT a EFFECT 99 služby nakupované od skutečných dodavatelů za nízké ceny formálně fakturovány za podstatně vyšší ceny třetí a čtvrtou zúčastněnou společností, které byly pro správce daně nekontaktní. Tím si společnosti ORRESANT a EFFECT 99 dle názoru žalovaného kompenzovaly neúměrně vysoké ceny účtované žalobci. Mezi těmito společnostmi taktéž existovaly personální vazby. I na základě těchto personálních vazeb tedy žalovaný dospěl k závěru, že zkoumané ekonomické operace nebyly standardní a jejich účelem bylo obcházení daňové povinnosti. Žalobcem uplatněný nárok na odpočet byl tedy v rozporu s § 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), což v obdobném případě konstatoval Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 9 Afs 42/2011-56.

Rozhodnutím Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 14. 12. 2006, č. j. 18907/12-1200-107333, byl způsobem nepodstatným pro řízení před soudem změněn dodatečný platební výměr, jímž byla žalobci doměřena daň z příjmů za rok 2006. Žalovaný v odůvodnění tohoto rozhodnutí argumentoval obdobně jako v rozhodnutí o DPH. Podrobněji popsal personální a ekonomické vazby mezi žalobcem, společnostmi ORRESANT a EFFECT 99 a subdodavateli těchto společností. Žalovaný uzavřel, že cílem provedených ekonomických operací bylo krácení daně z příjmů jiným způsobem ve smyslu § 23 odst. 10 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“).

Rozhodnutím Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 12. 12. 2006, č. j. 18508/12-1200-107333, byl způsobem nepodstatným pro řízení před soudem změněn dodatečný platební výměr, jímž byla žalobci doměřena daň z příjmů za rok 2007. Též odůvodnění tohoto rozhodnutí je založeno na obdobných úvahách jako dvě výše uvedená rozhodnutí.

IV.

Posouzení věci Městským soudem v Praze

Městský soud v Praze napadené rozhodnutí v souladu s § 75 odst. 2 s. ř. s. přezkoumal v rozsahu žalobních bodů, přičemž podle § 75 odst. 1 s. ř. s. vycházel ze skutkového a právního stavu, který zde byl v době rozhodování správního orgánu.

Předně je třeba upozornit, že řada žalobních bodů byla uplatněna jen velmi obecně. Jak ovšem uvedl rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, č. 2162/2011, bodu 32, žalobní bod *„je projednání způsobilý v té míře obecnosti, v níž je formulován, a případně – v mezích této formulace - v průběhu řízení dále doplněn. K tomu je ale třeba dodat, že míra precizace žalobních bodů do značné míry určuje i to, jaké právní ochrany se žalobci u soudu dostane. Čím je žalobní bod - byť i vyhovující - obecnější, tím obecněji k němu může správní soud přistoupit a posuzovat jej. Není naprosto na místě, aby soud za žalobce spekulativně domýšlel další argumenty či vybíral z reality skutečnosti, které žalobu podporují. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by funkci žalobcova advokáta.“* V těchto intencích tedy soud napadená rozhodnutí přezkoumal v nyní projednávané věci.

IV. 1. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí a jiné vady řízení

Nejprve se soud zabýval prvním žalobním bodem, tedy tvrzenou nepřezkoumatelností napadených rozhodnutí a vadami řízení.

Podle § 76 odst. 1 písm. a), c) s. ř. s. soud zruší rozhodnutí správního orgánu, je-li nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost nebo pro nedostatek důvodů či pro jiné vady řízení, které mohly způsobit nezákonnost rozhodnutí ve věci samé. Jak plyne z ustálené judikatury Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu, aby bylo rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být zřejmé, jaký skutkový stav vzal správní orgán za rozhodný, jakým způsobem postupoval při právním posouzení rozhodných skutečností, a dále proč považoval za nedůvodné ty námitky účastníka řízení, se kterými se neztotožnil (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2006, č. j. 2 As 37/2006-63, č. 1112/2007 Sb. NSS a ze dne 19. 12. 2008, č. j. 8 Afs 66/2008-71). Na druhé straně však nepřezkoumatelnost správního rozhodnutí nezpůsobuje odůvodnění, které sice výslovně nereaguje na každou dílčí uplatněnou námitku, avšak tvrzením účastníka řízení čelí vlastní ucelenou a vnitřně bezrozpornou argumentací (nález Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/09, a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 3. 2015, č. j. 9 As 221/2014-43).

Soud je přesvědčen, že těmito požadavkům všechna napadená rozhodnutí dostála. Z hlediska skutkového stavu je namíste konstatovat, že žalovaný svá zjištění pregnantně zdůvodnil odkazy na jednotlivé shromážděné důkazní prostředky. Ceny, které platil žalobce za poskytnuté služby zprostředkovatelským společnostem, i ceny, které byly účtovány zprostředkovatelům jejich subdodavateli, vyplynuly z příslušných daňových dokladů. Dále žalovaný vycházel ze svědeckých výpovědí a z veřejně dostupných informací.

Nelze se ztotožnit ani s tvrzením žalobce, že závěry o několikanásobném předražení jednotlivých plnění nejsou přezkoumatelné. Žalovaný vždy postupoval tak, že zjistil, jaký je násobek nákladů zprostředkovatelské společnosti a ceny, která byla za dané plnění účtována žalobci, a tento násobek uvedl ve svém rozhodnutí jako kvantifikaci předražení. Nejedná se pochopitelně o metodu přesnou, a to už proto, že žalovaný používal k vyjádření násobku nadhodnocení plnění přirozená čísla. Jak ovšem bude vyloženo dále, nelze nikdy přesně určit,

jaká cena by pro dané plnění byla ještě adekvátní, a údaj o násobku předražení je tedy pouze ilustrativní. Žalovaný jím upozorňoval na to, že cena byla mnohonásobně, a tedy zjevně nadsazená.

Důvodná není ani žalobní námitka, podle níž měl žalovaný přihlédnout k tomu, že jiný správce daně při daňové kontrole provedené u společnosti PAVI akceptoval jako řádné transakce, které byly v případě žalobce považovány za účelové. I kdyby platilo, že v případě společnosti PAVI šlo skutečně o situaci zcela srovnatelnou se transakcemi, které prováděl žalobce, nebylo by možno dospět k závěru, že správce daně svým nekonáním při daňové kontrole u jiného daňového subjektu založil v žalobci legitimní očekávání, že obdobně bude postupováno i v jeho případě.

Správní praxí zakládající legitimní očekávání se dle usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 7. 2009, č. j. 6 Ads 88/2006-132, č. 1915/2009 Sb. NSS, rozumí „*ustálená, jednotná a dlouhodobá činnost (příp. i nečinnost) orgánů veřejné správy, která opakovaně potvrzuje určitý výklad a použití právních předpisů.*“ Jak ovšem vyložil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 24. 2. 2010, č. j. 6 Ads 88/2006-159, č. 2059/2010 Sb. NSS, nezákonná správní praxe nemůže zpravidla založit legitimní očekávání u adresátů správy, že tak bude setrvale postupováno i do budoucna. Je tedy zřejmé, že i kdyby správce daně v případě daňového subjektu odlišného od žalobce akceptoval plnění, která představovala zneužití práva, nemohl tím aprobovat nezákonné jednání žalobce. Závěry daňové kontroly společnosti PAVI jsou tedy pro posouzení nyní projednávané věci irelevantní a žalovaný postupoval správně, pokud k nim nepřihlížel.

Žalobce v žalobách opakovaně v obecné rovině poukazoval na to, že žalovaný neprovedl všechny jím navržené důkazy. V napadeném rozhodnutí se však řádně zdůvodňuje, že některé důkazy nebyly provedeny proto, že jimi chtěl žalobce prokázat uskutečnění zkoumaných plnění, o němž však žalovaný již, na rozdíl od správce daně v průběhu daňové kontroly, nepochyboval. Jelikož žalobce neuvedl, že se cítí být dotčen neprovedením některého konkrétního důkazu, považoval soud postup žalovaného při dokazování za bezvadný.

Dále žalobce žalovanému vytýkal, že oproti závěrům daňové kontroly změnil okruh pochybností ohledně zkoumaných plnění, avšak neposkytl žalobci možnost k tomuto změněnému hodnocení se vyjádřit. Soud však zjistil, že již z průběhu daňové kontroly a z jejich závěrů bylo zřejmé, že pokud je u některého plnění prokázáno, že bylo uskutečněno (což žalobce tvrdil a prokazoval u všech zkoumaných plnění), zkoumá správce daně, zda toto plnění nebylo bezdůvodně předražené. Tato skutečnost byla žalobci evidentně známa, neboť v odvoláních proti platebním výměrům argumentoval, že cena, kterou hradil zprostředkovatelům, byla adekvátní a že postupoval v dobré víře. Pro žalobce tedy nemohlo být nijak překvapivé, pokud žalovaný považoval za prokázané uskutečnění i některých plnění, která se dle zprávy o daňové kontrole neuskutečnila, a následně zkoumal adekvátnost ceny těchto plnění. Žalobce tedy měl možnost se k výši ceny u všech zkoumaných plnění vyjádřit a této možnosti také částečně využil.

Za zcela nesrozumitelnou pak soud považuje žalobní námitku týkající se J. Š., jednatele společnosti EFFECT 99. Jediný kontext, v němž se o této osobě v napadeném rozhodnutí hovoří, je popis komunikace správce daně s uvedenou společností. Správce daně popsal, že J. Š. byl pro něj nekontaktní a nepodařilo se jej předvést ani prostřednictvím spolupráce s policií. Následně se však správci daně podařilo vyslechnout jiné svědky, kteří se na chodu společnosti EFFECT 99 podíleli. Žalobní tvrzení, že J. Š. na policii docházel a že

byly porušeny procesní zásady trestního řízení, se tedy zcela míjí s realitou. Skutečnost, že se tuto osobu nepodařilo předvést k výsledku, nebyla žalobci žádným způsobem přičtena k tíži; žalovaný ji uvedl pouze v rámci shrnutí průběhu daňové kontroly.

IV. 2. Skutková zjištění

Dále se soud zabýval žalobními námitkami shrnutými v úvodu jako třetí žalobní bod. Žalobce tvrdí, že nebylo prokázáno nadhodnocení plnění poskytnutých mu dodavatelskými společnostmi EFFECT 99 a ORRESANT. Uvedl, že zprostředkovatelské společnosti poskytovaly přidanou hodnotu a účtovaly přiměřenou marži.

Soud má za to, že žalovaný postupoval zcela logicky, když prokázal, jak vysoké ceny zprostředkovatelé platily svým skutečným subdodavatelům, a následně tyto ceny porovnal s těmi, jež účtovali zprostředkovatelé žalobci. Žalobce v žalobách nezpochybil výši plateb plynoucích od něj zprostředkovatelům ani plateb, které zprostředkovatelé uhradili svým subdodavatelům. Je tedy nesporné, že žalobce zaplatil společnostem ORRESANT a EFFECT 99 nejméně desetinásobnou cenu oproti nákladům, které na poskytnuté služby vynaložily tyto společnosti. Toto zjištění vzbuzuje *prima facie* pochybnosti o tom, zda provedené transakce měly z hlediska žalobce jakýkoliv rozumný účel odlišný od krácení daní.

Žalobce v průběhu daňového řízení ani v žalobě neprokázal, že by přidaná hodnota zprostředkovatelských společností odůvodňovala několikanásobné navýšení ceny poskytovaných služeb. K tvrzením týkajícím se jednotlivých plnění se soud vyjádří níže; v obecné rovině lze však konstatovat, že pouhá skutečnost, že zprostředkovatelé byli schopni zorganizovat a naplánovat standardní a logisticky nenáročné propagační akce, takovéto navýšení neodůvodňuje. I bez zvláštních znalostí podnikání v oblasti marketingu lze dospět k závěru, že několikanásobná marže za pouhé zprostředkování inzerce v tisku, reklamních ploch na sportovištích či společenských akcích, je ekonomicky nesmyslná.

Žalobce sice v žalobě uvedl, že zprostředkovatelé pro něj zajišťovali služby nadstandardní, spočívající v tvorbě kvalitní marketingové strategie, jednání s obchodními partnery a podobně. Zároveň je však ve shodě s žalovaným, že veškeré služby poskytované žalobci byly zajištěny jediným zaměstnancem společnosti EFFECT 99 a následně společnosti ORRESANT, M. H.. Žalobce ostatně přestal využívat služby první jmenované společnosti a přešel k jiné právě proto, že M. H. změnil zaměstnavatele a jeho služby byly pro žalobce svými kvalitami nenahraditelné. Za takových okolností bylo zcela namístě, že žalovaný do nákladů zprostředkovatelů započtl mzdové náklady na zaměstnání pana H. I po jejich započtení byl však zjištěn mnohanásobný rozdíl mezi náklady zprostředkovatelských společností a cenami účtovanými žalobci. Je tak nepochybné, že celková marže zprostředkovatelů činila několik set procent, což lze za daných okolností rozumně zdůvodnit jen stěží.

Je potom lhostejné, jak vysoká cena poskytnutých plnění by byla adekvátní. Žalovaný nebyl povinen abstraktně určit, kde přesně leží hranice mezi cenou, která je zjevně účelově nadhodnocená, a cenou, kterou by ještě bylo možné považovat za přiměřenou. Právě zjištění, že plnění čerpaná žalobcem byla předražena podstatně a zjevně, posloužilo žalovanému pro skutkový závěr, že tato plnění nemohla být součástí žalobcovy standardní ekonomické činnosti. Bylo by tedy redundantní zkoumat, jak vysoká by mohla být přiměřená zprostředkovatelská marže v případě, že by se jednalo o plnění pořízená žalobcem z jiného důvodu než za účelem daňového zvýhodnění. Měl-li žalovaný za to, že plnění byla extrémně a nezdůvodnitelně předražena proto, že byla poskytnuta v rámci řetězce účelových transakcí,

jejichž účelem byl daňový podvod, je přirozené, že již nepočítal s přiměřeným ziskem zprostředkovatelů. Cílem těchto transakcí totiž nebyl zisk, který je běžným účelem podnikání, nýbrž zisk plynoucí z neoprávněného daňového zvýhodnění aktérů daného řetězce. Soud konstatuje, že takovýto argumentační postup žalovaného je zcela logický a udržitelný, nikoliv vnitřně rozporný, jak tvrdil žalobce.

Žalovaný dostatečně vyvrátil též tvrzení žalobce, že byl daného řetězce nevýhodných transakcí účasten nevědomě. Bylo zjištěno, že žalobcův jednatel J. S. byl zaprvé jednatelem společnosti PAVI, která při nejmenším v jednom zkoumaném obchodním případě byla subdodavatelem zprostředkovatelské společnosti, od níž poté čerpal služby žalobce. I kdyby však této okolnosti nebylo, musel žalobcův jednatel vědět, že skutečná cena služeb, které opakovaně a dlouhodobě pořizoval od zprostředkovatelů, je podstatně nižší. Řada propagačních akcí byla spojena se sportovišti či sportovními akcemi a jednatel žalobce, který byl funkcionářem několika osob v této oblasti se pohybujících, musel vědět, že pronájem reklamních ploch na sportovištích je řádově méně nákladný, než kolik bylo účtováno žalobci zprostředkovateli. V některých případech pak předražení bylo natolik zjevné, že jednatel žalobce nepotřeboval zvláštních znalostí, aby předražení odhalil. Takovým případem jsou například inzerce v lokálních či tematicky specifických periodických, jež lze pořídit přímo od vydavatele za ceny v řádech desítek tisíc korun, ale žalobce za ně byl zprostředkovatelům ochoten platit částky stotisícové. Jelikož je tedy jen stěží představitelné, že by jednatel žalobce po dobu dvou let neobjevil, že jsou žalobci účtovány zjevně nadsazené ceny, je namístě vycházet z toho, že žalobce předražená plnění přijímal vědomě.

Žalobce též zpochybňoval, že by mezi ním a zprostředkovatelskými společnostmi byly nestandardní personální vazby. Soud předně konstatuje, že závěry žalovaného stojí primárně na zjištění, že žalobcem čerpaná plnění byla bezdůvodně předražená. Poznatek o účelovém řetězci transakcí sloužících k daňovému zvýhodnění žalobce je však podpořen též zjištěními o personálních vazbách zúčastněných společností. Žalovaný prokázal, že žalobcův jednatel J. S. působil ve sportovním občanském sdružení, kde byl činný též M. H., zaměstnanec společností EFFECT 99 a ORRESANT; uvedené občanské sdružení navíc sídlilo na stejné adrese jako dvě zprostředkovatelské společnosti. Tyto okolnosti mají pro zjištěný skutkový stav sice jen podpůrný význam, ale nasvědčují tomu, že mezi žalobcem a jeho zprostředkovateli existovalo nadstandardní personální pouto.

Pouze podpůrný význam mají též zjištění o tom, že si společnosti EFFECT 99 a ORRESANT nechávaly fiktivně účtovat obdržená plnění od dalších, nekontaktních společností za podstatně vyšší ceny, než které byly uhrazeny skutečným subdodavatelům. Nebylo sice prokázáno, že by o této skutečnosti žalobce aktivně věděl, avšak jedná se o součást uceleného řetězce skutkových zjištění, z nichž plyne, že transakce mezi žalobcem a zprostředkovateli byly účelové a jejich jediným účelem bylo daňové zvýhodnění. Nesmyslně vysoké ceny, které zprostředkovatelé účtovali žalobci, totiž sanovali právě prostřednictvím popsáného mechanismu fiktivních fakturací ze strany třetích společností, které ve skutečnosti žádná plnění neposkytovaly.

Dále soud posoudil tvrzení uvedená v žalobě proti rozhodnutí o DPH týkající se jednotlivých plnění, která zprostředkovatelé žalobci účtovali. Nejprve je třeba uvést, že ohledně některých plnění žalobce uvedl v žalobě jen tvrzení týkající se jejich uskutečnění. Žalovaný však v napadeném rozhodnutí ohledně všech sporných plnění uvedl, že má za prokázané jejich uskutečnění, avšak považuje je za účelově nadhodnocená. Žalobce se tedy v některých svých dílčích námitkách s odůvodněním napadeného rozhodnutí zcela mýlí.

Plnění od společnosti EFFECT 99, s.r.o.

Ohledně *semináře s ekologickou tematikou (1)* žalobce pouze tvrdil, že se tento seminář skutečně odehrál; nijak však nereagoval na zjištění žalovaného, že jeho cena byla nesmyslně vysoká.

Pokud jde o *prezentaci na charitativní akci dětského domova Radenín (2)*, žalobce nijak nezpochybnil zjištění žalovaného, že organizátor akce účtoval společnosti EFFECT 99 5.000,- Kč a plnění bylo žalobci účtováno spolu s prezentací na plese Krajského fotbalového svazu, na niž společnost EFFECT 99 taktéž vynaložila 5.000,- Kč. Za tato plnění, na něž společnost EFFECT 99 vynaložila celkem 10.000,- Kč, však žalobce zaplatil cenu 180.000,- Kč. Toto navýšení není vysvětleno lakonickým žalobním tvrzením, že zprostředkovatel v souvislosti s akcí platil různé režijní náklady, neboť si lze stěží představit, že by odůvodněné náklady související s uvedenými akcemi činily částku mnoha desítek tisíc korun. Nepřípadné je též žalobní tvrzení, že zisk byl zaslán dětskému domovu, neboť jemu náležel pouze zisk ze samotné charitativní akce, jejíž organizátor obdržel pouze 5.000,- Kč. Žalobce netvrdil ani neprokázal, že by snad zprostředkovatelská společnost svůj vlastní zisk nebo jeho část taktéž poukázala dětskému domovu.

Prezentace na valné hromadě České asociace odpadového hospodářství (3) představovala pro zprostředkovatelskou společnost náklady na občerstvení a zajištění prostor v celkové výši 1.260,- Kč. Žalobce však za akci zaplatil částku 170.000,- Kč. Soud se zcela ztotožňuje s žalovaným, že pokud se valné hromady účastnilo pouze šest osob, což žalobce nezpochybnil, nemohly být náklady na použité propagační materiály natolik vysoké, aby odůvodnily uvedený nárůst ceny. Na tom nemění ani obecné poukazy na zajištění pozvánek a fotodokumentace uvedené v žalobě.

K prezentaci na turnaji O pohár hejtmána Hradeckého kraje (5) žalobce uvedl natolik obecná tvrzení, že se s nimi nelze vypořádat jinak než poukazem na rozdíl mezi cenami subdodavatelů a cenou, kterou uhradil žalobce. Zatímco pořadatelé akce fakturovali zprostředkovateli toliko 25.000,- Kč, žalobce uhradil cenu 300.000,- Kč. Odůvodněnost takto vysokého rozdílu prokázána nebyla.

Ohledně *prezentace na CZECH BUDWEIS CUPu, v rozpisu soutěží OFS Tábor a na seminářích rozhodčích 1. a 2. ligy (6)* žalobce uplatnil tvrzení, která se míjejí s odůvodněním napadených rozhodnutí. Žalovaný akceptoval odvolací námitku, že nebylo prokázáno, že propagace žalobce nebyla uskutečněna. Konstatoval však, že i kdyby veškeré náklady vynaložené společností EFFECT 99 v souvislosti s uvedenými akcemi představovaly náklady na propagaci žalobce, činily by celkem toliko 80.000,- Kč. Žalobce však zaplatil cenu ve výši 920.000,- Kč. Zdůvodňoval-li žalobce toto navýšení v žalobě přidanou hodnotu, kterou představovaly organizační schopnosti M. H., nelze než poukázat na skutečnost, že žalovaný prokázal vyšší mzdy tohoto zaměstnance společnosti EFFECT 99. Není sice možné přesně určit, jaká část mzdy M. H. náležela za zorganizování daných akcí; je však zřejmé, že se mohlo jednat nanejvýš o několik desítek tisíc korun. Navýšení ceny však bylo natolik zjevné, že mzdovými náklady ani přidanou hodnotou organizačních schopností nemůže být rozumně odůvodněno.

Totéž platí ohledně *nákupu reklamních předmětů. (9)* Žalovaný prokázal, že za reklamní předměty, za něž společnost EFFECT 99 svým subdodavatelům zaplatila celkem 134.327,- Kč, byl žalobce ochoten uhradit cenu 1.146.655,- Kč. Takové navýšení stěží může

být odůvodněno organizací dodávek ze strany zprostředkovatele, neboť výběr a nákup reklamních předmětů není složitá činnost, která vyžaduje zvláštní schopnosti či úsilí.

Plnění od společnosti ORRESANT, s.r.o.

Důvodná není ani žalobní argumentace k ceně za inzerci v časopisech *Odpadové fórum, Odpady a dalších (10)*. Žalovaný zjistil, že zprostředkovatel vydavatelům těchto periodik za inzerci v období od září do prosince roku 2007 zaplatil celkem 30.720,- Kč, zatímco žalobce za tuto inzerci zaplatil 1.350.000,- Kč. Zde soudu opět nezbyvá než konstatovat, že navýšení ceny je do očí bijící a stěží zdůvodnitelné i v případě, že by všechny objednané inzeráty skutečně vyšly. Žalobce nijak nezpochybnil klíčové zjištění, kterým je cena inzerce u vydavatelů jednotlivých periodik. Vzhledem k tomu, že se zjevně nejednalo o tituly s masivní čtenářskou základnou, žalobce nemohl předpokládat, že účtují za inzerci takto vysoké částky, byť by se jednalo o inzerci opakovanou. V případě inzerce v tisku je také zcela nejasné, jaká byla přidaná hodnota činnosti zprostředkovatele. Ve světle těchto skutečností je tedy zcela zjevné, že cena účtovaná žalobci byla extrémně nadhodnocená. Výslech svědků, „kteří se zabývali reklamou v daných periodikách“, jenž jen zcela neurčitě navrhl žalobce v žalobě, by byl tedy nadbytečný.

K *prezentaci na Tábořských slavnostech 2007 (11)* žalobce pouze zrekapituloval, co bylo předmětem objednané propagace. Žalovaný však prokázal, že za veškeré poskytnuté služby společnost ORRESANT zaplatila svým subdodavatelům částku 44.000,- Kč, zatímco žalobci bylo účtováno 535.500,- Kč. Opět platí, že žalobce důvody tohoto navýšení žádným konkrétním způsobem neosvětlil; pouhé tvrzení o organizační náročnosti akce nemůže jako odůvodnění více než desetinásobného zvýšení ceny obstát.

Ohledně *prezentace při akcích české fotbalové reprezentace A v roce 2007 (12)* žalobce uvedl obecná tvrzení o náročné logistice včetně hotelového ubytování, dopravy apod. Není však zřejmé, o dopravu a ubytování koho se mělo jednat, neboť dle daňového dokladu vystaveného společností ORRESANT dne 15. 10. 2007 (č. 270900023) předmětem zdanitelného plnění byla propagace žalobce. Žalovaný zjistil, že za tuto propagaci společnosti ORRESANT její subdodavatel účtoval cenu 90.000,- Kč, zatímco žalobce měl zaplatit 600.000,- Kč. Žalobcova tvrzení, jimiž se pokusil vysvětlit toto navýšení, byla natolik obecná, že nebyla způsobilá ověření. Proto soud neprováděl důkaz výsledkem svědka, který žalobce navrhl; neuplatnil-li totiž žalobce dostatečně konkrétní tvrzení, nemůže jimi být zpochybněn skutkový stav zjištěný žalovaným, a proto pozbývá smysl provádět důkazy v souvislosti s těmito tvrzeními navržené.

V případě *prezentace žalobce na XXXIII. Mezinárodním filmovém festivalu o životním prostředí (13)* žalovaný zjistil, že zprostředkovatel zaplatil svému subdodavateli za reklamní služby částku 50.000,- Kč, zatímco žalobci bylo účtováno 750.000,- Kč. Žalovaný v napadeném rozhodnutí jednoznačně uvedl, že většina souvisejících činností byla předmětem plnění subdodavatele společností ORRESANT; tento závěr žalobce v žalobě nijak nezpochybnil a opětovně uvedl výčet činností, které s akcí měly souviset. Soud má tedy za to, že závěr napadeného rozhodnutí žalobce ani v tomto případě účinně nezpochybnil.

Pokud jde o *prezentaci na veletrhu ECO CITY Praha v listopadu 2007 (14)*, žalobce opět nezpochybnil stěžejní zjištění žalovaného, totiž že prostor pro propagaci žalobce byl Českou asociací odpadového hospodářství poskytnut zdarma, zatímco žalobci byla společností ORRESANT účtována cena 250.000,- Kč. Soud se plně ztotožňuje s žalovaným, že ač mohly společnosti ORRESANT určité výdaje v souvislosti s touto akcí vzniknout,

nemohly se ani blížit uvedené částce. Žalobce tvrdil opět jen velmi obecné skutečnosti o organizačním zajištění propagace, čímž však nezdůvodnil adekvátnost uvedené, poměrně vysoké ceny.

Žalobcovu tvrzení týkající se daňového odklady, v němž byla žalobci účtována *propagace na fotbalovém stadionu AC Sparta Praha, v tisku, rozhlasu a na internetu (15)* se týká zejména dílčího závěru napadeného rozhodnutí, že žalobce nebyl v roce 2007 prezentován v časopise Tábořsko. Žalobce však nepředložil důkazy o tom, že by jím hrazená inzerce v tomto periodiku vyšla, a tedy jeho tvrzení neobstojí. Skutečnost, že inzerce v jiných médiích provedena byla, žalovaný nezpochybnil, avšak konstatoval, že cena zaplacená žalobcem společností ORRESANT (5.000.000,- Kč) zcela neospravedlnitelným způsobem převyšuje náklady, které na poskytnuté služby společnost ORRESANT vynaložila (263.597,- Kč). S tímto závěrem se soud ve světle žalobních tvrzení ztotožňuje.

K *prezentaci na XXII. Derby fotbalových internacionálů Sparta – Slavia (16)* žalobce neuvedl žádné relevantní tvrzení. Uskutečnění zdanitelného plnění žalovaný v tomto případě nezpochybnil a žalobcovu tvrzení, že předložil nedopatřením dokumentaci k jiné akci, je proto nepodstatné. Žalovaný opět řádně porovnal náklady zprostředkovatele s cenou účtovanou žalobci a dospěl k závěru, že plnění bylo předraženo; tento závěr nebyl v žalobě zpochybněn.

K *prezentaci na vánočním halovém turnaji, rozeslání blahopřání před koncem roku a prezentaci společnosti dne 14. 12. 2007 (17)* žalobce konkrétně odkázal pouze na skutečnost, že účastníkům akce byly distribuovány reklamní předměty s logem žalobce. Takovéto dodatečně náklady ani další náklady na organizační zajištění prezentace však ani v tomto případě nemohou odůvodnit rozdíl mezi cenou účtovanou subdodavateli společností ORRESANT (celkem 40.337,- Kč) a cenou účtovanou žalobci (535.770,- Kč).

Pokud jde o *daňový doklad vystavený společností ORRESANT dne 2. 1. 2008, č. 271200023 (19)*, soud již výše předdeslal, že žalobní tvrzení ohledně akce „*Silvestrovské derby*“ se s odůvodněním napadeného rozhodnutí míjejí. Žalovaný se totiž zabýval pouze částí fakturované ceny, která představovala vrácení části zálohy zaplacené žalobcem na výrobu propagačních předmětů.

V žalobách proti rozhodnutím o dani z příjmů žalobce závěry týkající se jednotlivých plnění výslovně nezpochybňoval, a to s výjimkou faktury vystavené společností ORRESANT dne 15. 1. 2008, č. 271200025. K ní však žalobce uvedl pouze zcela obecná tvrzení o tom, že jeho primárním cílem nebylo krátit daň. Takto obecné tvrzení však, obdobně jako v předchozích uvedených případech, nemohlo zpochybnit konkrétní závěry napadeného rozhodnutí.

Z výše uvedeného plyne, že skutková zjištění žalovaného nebyla žalobcem účinně zpochybněna. Žalovaný své závěry opřel o zcela konkrétní zjištění a důkazní prostředky, jejichž obsah ani význam žalobce nevyvrátil. Omezil se pouze na velmi obecná tvrzení, která ve světle zjištěného skutkového stavu pregnantně popsaného v napadených rozhodnutích nemohla obstát.

IV. 3. Právní hodnocení zjištěného skutkového stavu

Soudu tedy zbývalo zhodnotit, zda žalovaným učiněné skutkové závěry odůvodňují aplikaci příslušných ustanovení zákona o DPH, respektive zákona o daních z příjmů. Žalobce ve druhém žalobním bodu tvrdil, že tomuto tak není.

V případě daně z přidané hodnoty žalovaný aplikoval § 72 odst. 1 větu první zákona o DPH, ve znění do 31. 3. 2011. Dle tohoto ustanovení má plátce nárok na uplatnění odpočtu tehdy, „*pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti*“.

Žalobce v této souvislosti zcela správně odkázal na judikaturu Soudního dvora Evropské unie, jež se podvody na DPH opakovaně zabývala. Z rozsudku Soudního dvora ze dne 21. 2. 2006 ve věci C-255/02, *Halifax plc a další*, vyplývá, že zneužitím práva je takové plnění, jehož hlavním účelem je získání daňového zvýhodnění. Z rozsudku ze dne 12. 1. 2006 ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03, *Optigen Ltd a Fulcrum Electronics Ltd (v likvidaci) a Bond House Systems Ltd*, se potom podává, že nárok na odpočet daně nemůže být dotčen skutečnostmi, o kterých plátce neví nebo vědět nemohl. V případě zneužití práva totiž musí vždy být prokázáno zavinění subjektu daně, kterému je uplatnění odpočtu odepřeno. Na druhé straně však Soudní dvůr v rozsudku „), ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, *Axel Kittel a Recolta Recycling SPRL*, dospěl k závěru, že za podvodný řetězec odpovídají i ty jeho články, které z něj neměly prokazatelný ekonomický prospěch.

Judikatura Soudního dvora se potom odráží též v rozhodnutích Nejvyššího správního soudu, který se opakovaně zabýval posuzováním zavinění jednotlivých článků podvodného řetězce. V rozsudku ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014-60 (č. 3275/2015 Sb. NSS) Nejvyšší správní soud uvedl, že „*[z]ávěr 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. 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 k zákonu č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.*“ Obdobné závěry plynou též z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016-38.

V rozhodnutích o dani z příjmů žalovaný aplikoval ustanovení § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů, dle něž se pro zjištění základu daně vychází z účetnictví, „*pokud zvláštní předpis nebo tento zákon nestanoví jinak anebo pokud nedochází ke krácení daňové povinnosti jiným způsobem*“.

Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 29. 7. 2005, č. j. 5 Afs 12/2004-52, „*[k]rácení daně, ačkoliv není v zákoně definováno, lze chápat jako jakékoliv jednání daňového subjektu – poplatníka daně z příjmů, v důsledku něhož je mu vyměřena nižší daň nebo k vyměření této povinné platby vůbec nedojde. Důvodem této zákonné úpravy je mimo jiné umožnit správci daně zamezit daňovým únikům při obchodních transakcích, při nichž např. daňový subjekt činí záměrně pro něj jinak nevýhodné úkony, případně obchodní transakce mezi kapitálově či personálně spojenými osobami, pokud jsou tyto realizovány prostřednictvím třetí osoby, jejíž zapojení do obchodního řetězce nemá jiný podstatný ekonomický účel než zkrátit daňovou povinnost. V zájmu zamezení umělého krácení daní v důsledku účelově vytvářených obchodních vztahů má tak správce daně oprávnění správce*

daň zkontrolovat, prošetřit a postihovat i tuto formu ‚obchodního‘ chování daňového poplatníka a to přesto, že z hlediska práva soukromého s ohledem na zásadu smluvní volnosti, nelze takovéto jednání postihovat.“

Žalobce v žalobách proti rozhodnutím o dani z příjmů argumentoval, že s dalšími subjekty sporných transakcí nebyl spojenými osobami ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Touto argumentací se však soud nemusel zabývat, neboť žalovaný svá rozhodnutí o toto ustanovení neopřel. Naopak v jejich odůvodnění jednoznačně uvedl, že žalobci byla doměřena daň toliko na základě ustanovení § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů, neboť u každého jednotlivého plnění byla prokázána jeho účelovost.

V žalobách též bylo odkázáno na celou řadu rozhodnutí Nejvyššího správního soudu týkajících se podvodů na DPH i dani z příjmů, aniž by však žalobce uvedl, jaké závěry dle jeho názoru z těchto rozhodnutí plynou pro jeho věc. Soud proto nepovažoval za nutné se s těmito odkazy jednotlivě vypořádávat; relevantní závěry judikatury byly shrnuty výše.

Soud dospěl k závěru, že žalovaný v nyní projednávané věci unesl své důkazní břemeno a prokázal, že žalobce byl zaviněně součástí řetězce obchodních transakcí, jejichž hlavním účelem bylo zvýhodnění jak prostřednictvím odpočtu daně z přidané hodnoty, tak prostřednictvím snížení základu daně z příjmů. Tomuto závěru svědčí kumulace podezřelých okolností, jež souvisely s plněními, která žalobce přijímal od společností EFFECT 99 a ORRESANT. Klíčové je, že žalobce opakovaně po delší čas přijímal nesmyslně předražená plnění od *de facto* téhož subjektu; ačkoliv se jednalo postupně o dvě různé společnosti, žalovaný prokázal, že se celou dobu jednalo o spolupráci s jedinou fyzickou osobou, která byla postupně zaměstnancem zprostředkovatelských společností. Navíc bylo zjištěno, že jednatel žalobce s touto fyzickou osobou spolupracoval i v jiných právnických osobách a že minimálně v případě jedné transakce mu muselo být jako zástupci žalobce zřejmé, že plnění účtovaná zprostředkovatelskou společností jsou předražená, neboť byl zároveň jednatel jiné osoby, která byla v téže transakci subdodavatelem. Dále bylo zjištěno, že zprostředkovatelské společnosti EFFECT 99 a ORRESANT si nechávaly přijatá plnění fiktivně účtovat za nadhodnocené ceny od dalších společností, které byly nekontaktní.

Soud se zcela ztotožňuje s žalovaným, že analýzou uvedených indicií nelze dospět k jinému závěru, než že žalobce byl součástí řetězce transakcí, jejichž hlavním účelem bylo daňové zvýhodnění. O této své účasti žalobce zřejmě věděl, nebo při nejmenším vědět měl, neboť žalobcův jednatel J. S. byl seznámen s kontextem, v němž byla jednotlivá plnění poskytována. Žalobci se tedy nepodařilo prokázat své tvrzení, že zjevně nadsazené ceny za reklamní služby zprostředkovatelským společností platil v dobré víře.

V.

Závěr a náklady řízení

Protože žádný z uplatněných žalobních bodů nebyl důvodný, soud žalobu v souladu s ustanovením § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

Výrok o nákladech řízení je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť žalobce nebyl v řízení úspěšný a žalovanému žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

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

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

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

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 19. dubna 2017

JUDr. Ing. Viera Horčicová, v.r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
Jana Válková