



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Olgy Stránské a soudců JUDr. Milana Podhrázkého, Ph.D. a Mgr. Tomáše Kocourka, Ph.D. v právní věci žalobce: **Mgr. E. F., MBA**, se sídlem x, insolvenční správce společnosti C. Czech a.s., se sídlem x, zastoupený RNDr. Peterem Ferencem, daňovým poradcem, se sídlem U Průhonu 827/5, 170 00 Praha 7, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 417/31, 602 00 Brno, řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 10. 2014, č. j. 27950/14/5000-14301-706385, o dani z přidané hodnoty,

t a k t o :

- I. Žaloba se zamítá.**
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.**

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se podanou žalobou domáhá zrušení shora označeného rozhodnutí žalovaného, kterým žalovaný rozhodl o odvolání proti následujícím rozhodnutím Finančního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“):

1. č. j. 529668/13/2122-24802-204696 ze dne 18. 02. 2013 na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červen 2008 ve výši 18.200.100 Kč, kterým bylo současně rozhodnuto o zákonné povinnosti uhradit penále ve výši 3.640.020 Kč,
2. č. j. 529685/13/2122-24802-204696 ze dne 18. 02. 2013 na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec 2008 ve výši 4.461.200 Kč, kterým bylo současně rozhodnuto o zákonné povinnosti uhradit penále ve výši 892.240 Kč,
3. č. j. 529692/13/2122-24802-204696 ze dne 18. 02. 2013 na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2008 ve výši 14.697.446 Kč, kterým bylo současně rozhodnuto o zákonné povinnosti uhradit penále ve výši 2.939.489 Kč,

4. č. j. 529695/13/2122-24802-204696 ze dne 18. 02. 2013 na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období září 2008 ve výši 11.905.400 Kč, kterým bylo současně rozhodnuto o zákonné povinnosti uhradit penále ve výši 2.381.080 Kč,
5. č. j. 529763/13/2122-24802-204696 ze dne 18. 02. 2013 na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2008 ve výši 17.936.000 Kč, kterým bylo současně rozhodnuto o zákonné povinnosti uhradit penále ve výši 3.587.200 Kč,
6. č. j. 529768/13/2122-24802-204696 ze dne 18. 02. 2013 na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad 2008 ve výši 14.270.900 Kč, kterým bylo současně rozhodnuto o zákonné povinnosti uhradit penále ve výši 2.854.180 Kč,
7. č. j. 529771/13/2122-24802-204696 ze dne 18. 02. 2013 na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2008 ve výši 17.955.000 Kč, kterým bylo současně rozhodnuto o zákonné povinnosti uhradit penále ve výši 3.591.000 Kč,
8. č. j. 529780/13/2122-24802-204696 ze dne 18. 02. 2013 na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2009 ve výši 16.595.550 Kč, kterým bylo současně rozhodnuto o zákonné povinnosti uhradit penále ve výši 3.319.110 Kč,
9. č. j. 529789/13/2122-24802-204696 ze dne 18. 02. 2013 na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období únor 2009 ve výši 23.249.483 Kč, kterým bylo současně rozhodnuto o zákonné povinnosti uhradit penále ve výši 4.649.896 Kč,
10. č. j. 529794/13/2122-24802-204696 ze dne 18. 02. 2013 na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2009 ve výši 16.142.476 Kč, kterým bylo současně rozhodnuto o zákonné povinnosti uhradit penále ve výši 3.228.495 Kč,
11. č. j. 529798/13/2122-24802-204696 ze dne 18. 02. 2013 na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období duben 2009 ve výši 19.683.999 Kč, kterým bylo současně rozhodnuto o zákonné povinnosti uhradit penále ve výši 3.936.799 Kč.

Žalovaný svým rozhodnutím změnil všechna rozhodnutí správce daně v části týkající se bankovního spojení. Rovněž změnil rozhodnutí správce daně č. 7 tak, že v části III. se nárok na odpočet daně mění takto: „*hodnota ř. 320 (přijatá zdanitelná plnění s místem plnění v tuzemsku) základ daně: se mění z: -95.500.000 Kč na: -94.500.000 Kč*“. V ostatním pak rozhodnutí správce daně potvrdil.

S účinností od 01. 01. 2013 došlo zákonem č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů (dále jen z. č. 456/2011 Sb.), a vyhláškou č. 48/2012 Sb., o územních pracovištích finančních úřadů, která se nenacházejí v jejich sídlech, ke změně organizační struktury správních orgánů pro výkon správy daní s tím, že odvolacím orgánem se stalo Odvolací finanční ředitelství se sídlem v Brně. Podle § 20 odst. 2 z. č. 456/2011 Sb., se stal věcně a místně příslušným správcem daně daňového subjektu Finanční úřad pro Středočeský kraj, na kterého přešly kompetence výkonu správy daní z Finančního úřadu v Říčanech. Pokud soud tedy hovoří o „správci daně“, rozumí se tím Finanční úřad v Říčanech pro všechny úkony do 31. 12. 2012 a Finanční úřad pro Středočeský kraj pro úkony pozdější.

Pro přehlednost soud nejprve podává stručný přehled předcházejícího správního řízení:

Daňový subjekt (dále jen „C“) v podaných daňových přiznáních na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období červen 2008 až duben 2009 vykázal odpočty v celkové výši 141.462.236 Kč. Dne 29. 01. 2010 byla při ústním jednání zaznamenáno do protokolu

č. j. 8309/10/05931204709, zahájena správcem daně daňová kontrola na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období červen 2008 až únor 2009 a duben 2009. Dne 21. 12. 2012 pak byla daňová kontrola rozšířena tak, že byla zahájena daňová kontrola na dani z přidané hodnoty i za zdaňovací období březen 2009 (protokol č. j. 217823/12/059930107116).

Správce daně zjistil, že v uvedených zdaňovacích obdobích uplatnila C. nárok na odpočet daně v celkové výši 175.097.554 Kč na základě přijatých daňových dokladů vystavených od dodavatelských společností S. a.s., DIČ: CZ (dále jen „S“) a C. a.s., DIČ: CZ (dále jen „C“), jejichž předmětem plnění bylo zhotovení marketingových studií stavební výroby, resp. trhu nemovitostí (residenční, kancelářské, obchodní), určitých oblastí na Ukrajině a v Praze.

Správce daně dále zjistil, že zhotovení předmětných marketingových studií bylo daňovým subjektem vyfakturováno v uvedených zdaňovacích obdobích odběratelům:

- společnosti ООО "Y", na fakturách uvedeno jako: Y. o.o.o., (dále jen „Y“) se sídlem v Ruské federaci a
- společnosti A.. F. (dále jen „A..“) se sídlem ve Spojených arabských emirátech

a v uvedených daňových přiznáních bylo vykázáno jako poskytnutí služeb s místem plnění mimo tuzemsko celkem v hodnotě 1.034.243.052 Kč [tedy jako plnění, jež není předmětem daně dle § 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“)], u nějž má plátce nárok na odpočet daně dle § 72 odst. 2 písm. c) ZDPH].

V průběhu daňové kontroly byly C. zaslány stran zmíněných přijatých a uskutečněných plnění výzvy č. j. 94163/10/059931107116 ze dne 06. 08. 2010 a č. j. 32515/12/059930107116 ze dne 24. 02. 2012 k prokázání skutečností. Na tyto výzvy C. reagovala svými vysvětleními, návrhem a předložením důkazních prostředků.

Po provedeném dokazování byla dne 13. 02. 2013 daňová kontrola ukončena podpisem zprávy o daňové kontrole č. j. 214766/12/059931107116. Ze zprávy o daňové kontrole vyplývá, že předložené důkazní prostředky dle správce daně neosvědčily skutečnosti tvrzené C., přičemž závěrem daňové kontroly bylo, že C. fakticky neprokázala hmotné právní aspekty skutečného provedení zdanitelných plnění, tj. že neprokázala, že došlo k uskutečnění plnění fakticky, jak je prezentováno v daňových dokladech, a neprokázala, že tato zdanitelná plnění byla použita v rámci jejích ekonomických činností, tak jak stanoví § 72 odst. 1 ZDPH. Na základě zprávy o daňové kontrole byly vydány předmětné dodatečné platební výměry, v nichž správce daně vyloučil z nároku na odpočet daně daňové doklady přijaté od společnosti S. a C. v celkové výši 175.097.554 Kč a uskutečněná plnění s místem plnění mimo tuzemsko v celkové hodnotě 1.034.243.052 Kč.

Proti těmto dodatečným platebním výměrům podala C. odvolání, o kterém žalovaný rozhodl způsobem uvedeným na str. 2 rozsudku. V odůvodnění uvedl, že v daňových přiznáních za předmětná zdaňovací období daňový subjekt vykazoval nadměrné odpočty ve vysokých částkách, především v důsledku nákupu „zhotovení marketingových studií trhu stavební výroby...“ od deklarovaných dodavatelů, tuzemských společností S. a C., dle předložených smluv o dílo a souvisejících dodavatelských faktur na vstupu, na základě nichž uplatnil nárok na odpočet daně, a prodeje „zhotovení marketingových studií trhu stavební výroby...“ do třetích zemí, a to do Ruské federace společnosti Y. a do Spojených arabských

emirátů společnosti A. dle předložených smluv o dílo a souvisejících odběratelských faktur, uplatněných na výstupu bez daně jako dodání služeb s místem plnění mimo tuzemsko. Ze zprávy o daňové kontrole a z předloženého spisového materiálu vyplývá, že daňový subjekt byl součástí řetězců společností:

1. $G \rightarrow S \rightarrow \text{daňový subjekt} \rightarrow Y$
2. $G \rightarrow S \rightarrow \text{daňový subjekt} \rightarrow A.$
3. $C \rightarrow \text{daňový subjekt} \rightarrow Y.$

Dále uvedl, že pokud v průběhu dokazování provedeného v rámci daňové kontroly nebylo prokázáno přijetí zmíněných zdanitelných plnění, nemohla být ani předmětná zdanitelná plnění dále dodána daňovým subjektem jeho odběrateli. Dle odvolacího orgánu se v předmětném případě daňovému subjektu nepodařilo prokázat, že došlo k poskytnutí služby s místem plnění mimo tuzemsko, tak jak deklaroval v předmětných daňových přiznáních, a že mu vznikla povinnost přiznat uskutečněná plnění tak, jak je uvedeno v § 24a ZDPH. Rovněž poukázal na personální propojení mezi žalobcem a jeho subdodavateli. Dále uvedl, že je zřejmé, že společnost G. neměla materiální zázemí ani žádné kvalifikované zaměstnance, prostřednictvím kterých by předmětné marketingové studie mohla vyhotovit a že společnost Y. neměla žádné hospodářské zázemí a nevykonávala ani žádnou hospodářskou činnost.

Žalobce v žalobě v první řadě namítl, že pokud by mezi firmami v řetězcích, které vydefinoval žalovaný, opravdu proběhla pouze fakturace a platby, tak k žádnému prospěchu by u C. stejně nedošlo, neboť vykázanou DPH z došlých faktur, kterou nárokoval ve formě nadměrného odpočtu, musel dodavateli zaplatit. Pokud by následně správce daně částku nadměrného odpočtu žalobci vrátil, vrátila by se mu pouze stejná částka, kterou musel dodavateli uhradit, tedy jeho přínos z této transakce by byl nulový. Uvedl, že obdobné podvody v řetězcích, které končí v zahraničí, mají pro „podvodníky“ efekt pouze tehdy, když je vývoz pouze deklarován, ale zboží (nebo služby) se následně prodají v tuzemsku. DPH se při vývozu neuplatňuje, tedy je ve výši 0 (nula), ale zboží se ve skutečnosti prodá v tuzemsku za běžnou cenu, která formálně DPH obsahuje. Tento případ se však v tomhle konkrétním případě nestal a ani se stát nemohl, vzhledem k charakteru plnění, kterým bylo vypracování specifických marketingových studií, které měly a mohly být užitečné pouze pro objednatele.

Rovněž zdůraznil, že nebyla zjištěna personální provázanost mezi společnostmi G. a dalšími subjekty, ani mezi společnostmi Y. nebo A. a S. (nyní C Czech), nebo mezi společnostmi Y. nebo A. a S., které mají být členy řetězců.

Namítl, že zadané otázky ve výzvách správce daně byly ve více případech nad rámec oprávnění, které správnímu orgánu předpisy dávají, a odkázal na nález Ústavního soudu Pl. ÚS 38/95, podle kterého správce daně nemůže chtít po daňovém subjektu (dále jen DS) cokoli, ale pouze to, co DS sám tvrdí. Konkrétně zpochybnil výzvy „*kdy, za jakých okolností a kým (konkrétní osoby) a na čí doporučení – reference – byl navázán první kontakt se společností Y. ooo se sídlem...a doložení, za jakých podmínek, kdy a s kým byly domluveny možnosti spolupráce s touto společností, které vyústily v sepsání výše uvedených SOD (smlouvy o dílo - poznámka soudu)*“ a „*kdo konkrétně (které osoby) výše uvedené studie zpracovával*“.

Rovněž namítl, že se žalovaný nezabýval tím, zda předmětné marketingové studie skutečně existují či nikoliv. Upozornil, že ze znaleckého posudku je vidět, že jednotlivé rajóny po sobě následují stejně, jako je to ve smlouvě o dílo ze dne 21. 4. 2008 – Marketingová studie kyjevského trhu stavební výroby. Přitom rajóny nejsou uspořádány abecedně. Shoda následností jednotlivých rajónů je jistě jeden z důkazů, že studie byly

vypracovány podle výše citované smlouvy o dílo. Dále není nepodstatným fakt, že na téže straně znaleckého posudku je uvedeno datum vypracování této části marketingové studie, a to v r. 2008, což se opět shoduje s datem podle SOD a datem faktur. Žalobce namítl, že správce daně ani žalovaný nezmiňují výsledek porovnání materiálů, které popsal znalec s důkazními prostředky předloženými C, kterými je souhrnný seznam děl obsahující specifikace, počet stran a datum předání. Žalobce je přesvědčen, že tato shoda je jednoznačným důkazem skutečného předání výstupu marketingových studií od C jeho odběratelům a to společnosti Y a společnosti A.

Dále uvedl, že byla porušena jeho procesní práva tím, že správce daně odmítl návrh na provedení výslechu svědků V. D. a E. J., o který C. požádal ve vyjádření datovaném dne 19. 12. 2012 s tím, že by šlo o duplicitní provedení, které je nadbytečné, neboť informace z výslechu na Policii ČR již do zprávy o daňové kontrole zapracoval. Tímto postupem však žalobci bylo znemožněno klást svědkům otázky.

Žalobce dále namítl, že se žalovaný nevyjádřil ke všem jeho odvolacím bodům. Konkrétně zmínil, že namítal (proti zpochybnění faktur správcem daně z důvodu nesprávně uvedené adresy), že podle rozsudku Nejvyššího soudu ČR sp. zn. 28 Cdo 292/2009 „*je-li právnická osoba v právním úkonu označena nepřesně, není právní úkon neplatný, jestliže je možné z celého obsahu právního úkonu jeho výkladem zjistit, kdo byl účastníkem smlouvy*“, k čemuž se však žalovaný nijak nevyjádřil. Dále uvedl, že reakce žalovaného na odvolací námítky převážnou většinou není přímá, neboť pouze zmiňuje jiné důkazní prostředky a důkazy, které jsou, podle jeho úvahy, resp. podle úvahy správce daně, v neprospěch C. V prvním odvolacím bodě, kde C namítá, že se správce daně nevypořádal s námitkami nezákonnosti, které v průběhu kontroly a při projednání Zprávy předložil. Žalovaný pouze uvádí, že reakce správce daně na námítky jsou ve Zprávě v bodech 85 – 98. Neposuzoval ale skutečnost, že v bodech 85-98 Zprávy reakce správce daně nebyla přímo k jednotlivým námitkám odvolatele, SD vždy pouze poukazoval na svá původní zjištění, která byla v neprospěch C, a která správce daně popsal již v předběžné verzi Zprávy.

Žalobce rovněž zpochybnil hodnocení výpovědi paní O. a namítl, že správce daně a žalovaný tendenčně akceptují ty části výpovědi, které jsou v jeho neprospěch a naopak části výpovědi svědčící žalobci odmítají.

Dále zpochybnil postup žalovaného, který svým rozhodnutím č. j.15285/14/5000-14204-701858 z 16. 6. 2014, zrušil dodatečný platební výměr na nižší daň z příjmu právnických osob, tedy tím fakticky uznal reálnost výnosů C. Czech za fakturaci marketingových studií na společnosti Y a A. F a nákladů za došlé faktury od společností S a C, ale současně odmítnutím ostatních odvolání tvrdí, že nárok na odpočet DPH nelze uznat. Žalovaný odůvodňuje toto své rozhodnutí ponechat C přiznané výnosy a náklady odkazem na ustanovení §18 odst. 1 zákona 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“), podle kterého: "*Předmětem daně jsou příjmy (výnosy) z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem (dále jen "příjmy")*", není-li dále stanoveno jinak." Žalobce je toho názoru, že pokud žalovaný uznal, že příjmy (výnosy) z činnosti C reálně existovaly, neboť podle §18 (1) ZDP musí jít o příjmy z činnosti a nakládání s majetkem a současně uznal náklady na pořízení plnění, které pak na získání příjmů C použila, tak zpochybnění reálnosti plnění pro účely DPH je naprosto mimo logiku.

Z uvedených důvodů navrhl, aby soud napadené rozhodnutí žalovaného zrušil a vrátil mu věc k dalšímu řízení.

Žalovaný ve svém písemném vyjádření k žalobě uvedl, že se v rozhodnutí o odvolání rozsáhle (celkem na 65 stranách) vyrovnal s námitkami a argumentací daňového subjektu, s přenosem a unesením, resp. neunesením důkazního břemene a nad rámec i s případnou argumentací ohledně zneužití práva a povědomí daňového subjektu o daňovém podvodu. Pokud se žalobce domnívá, že reakce žalovaného na jednotlivé odvolací námitky nebyla přímá, a že se on ani správce daně dostatečně nevyjádřili k námitkám vzneseným v průběhu daňové kontroly, je třeba zmínit, že žalovaný se k námitkám vzneseným v průběhu daňové kontroly vyjádřil v rozhodnutí o odvolání v odst. [153] až [157]. Zde je uvedeno, jakým způsobem reagoval správce daně na tyto námitky, tedy v kterých přípisech správce daně a na kterém místě. Správce daně ve zprávě o daňové kontrole nejprve vždy jasně uvádí své stanovisko k námitkám daňového subjektu a následně je i provazuje s jednotlivými částmi zprávy o daňové kontrole. Pokud správce daně námitkám daňového subjektu v rámci svého odůvodnění s odkazem na zjištěné skutečnosti nepřisvědčil, neznamená to, že by se jimi snad nezabýval či nezabýval dostatečně.

Dále žalovaný uvedl, že nebylo prokázáno přijetí předmětných zdanitelných plnění od obchodních společností S a C a.s., ani uskutečnění předmětných plnění pro obchodní společnosti Y a A.. Dle žalovaného se v předmětném případě jednalo o plnění fiktivní, jejichž hlavním účelem bylo vyinkasovat nadměrné odpočty od státu a také v případě prvního článku řetězců č. 1 a č. 2 neodvést daň do státního rozpočtu (tj. obchodní společnosti G).

K námitce žalobce, že správní orgány nezjistily další personální vazby mezi ním a odběrateli žalovaný uvádí, že není zřejmé, proč by takováto personální provázanost pro odmítnutí nároku na odpočet daně byla nutná. Sám žalobce takový důvod v podané žalobě také neuvedl. Dle žalovaného je podstatné, že v předmětném případě existuje personální provázanost mezi daňovým subjektem na straně jedné a deklarovanými dodavateli S a C na straně druhé. Jednoznačná spojitost mezi daňovým subjektem a obchodní společností G je popsána v odst. [113] až [121] rozhodnutí o odvolání (jako 5. okolnost), když v prostorách užívaných prokazatelně osobami personálně propojenými s daňovým subjektem byly Policií ČR nalezeny listiny (interní dokumenty) a věci obchodní společnosti G, včetně přístupových údajů k bankovnímu účtu této společnosti a jejího razítka.

Žalovaný rovněž uvedl, že je zcela nepochybné, že znalecký ústav posuzoval existující, jemu předložené materiály, avšak nelze osvědčit, že znaleckým ústavem byly posuzovány materiály (marketingové studie) fakticky provedené obchodními společnostmi v řetězcích (tj. obchodní společnosti S či jejím dodavatelem G), v rozsahu a v cenách deklarovaných mezi uvedenými subjekty za předmětná plnění. Z předložené fotodokumentace, znaleckého posudku i svědecké výpovědi znalce zcela nepochybně vyplývá, že marketingové studie v nich uvedené a zobrazené existují, avšak neprokazuje to žádným způsobem, že se v těchto případech fakticky jednalo o marketingové studie, které byly předmětem deklarovaných plnění dle výše uvedených řetězců, majících zjištěný počátek jejich fakturace u společnosti G. Mimo to je dle žalovaného třeba žalobcem uvedenou citaci (tj. „*Dalším důvodem zamítnutí tohoto důkazního prostředku byt fakt, že předložení a prokázání existence marketingových studií správce daně nikdy nepožadovat*“) chápat v širším kontextu celého případu, kdy předmětem plnění uvedeného na předmětných fakturách přijatých i vydaných bylo provedení služeb dle smluv o dílo, a to zhotovení marketingových studií trhu stavební výroby, nikoliv tedy dodání marketingových studií podle kupní smlouvy. Přitom správce daně měl pochyby o tom, zda předmětné služby zhotovení marketingových studií byly provedeny tak, jak bylo uvedeno na předložených daňových dokladech, a tedy i zda tyto služby byly provedeny deklarovanými dodavateli. Zmíněná formulace

prvoinstančního správce daně citovaná žalobcem proto byla poněkud nešťastná, ale ve shora uvedeném kontextu zcela pochopitelná.

K námitce žalobce ohledně neprovedení výslechu svědků pana D. a paní J., pracovníků Finančního úřadu Praha - západ, a k použití jejich výpovědi z trestního řízení, žalovaný uvádí, že sám daňový subjekt prostřednictvím svého zástupce v podání ze dne 8. 11. 2012 předmětné policejní výsledky zmíněných osob zaslal správci daně s tím, že požádal o zanesení do spisu daňového subjektu jako důkaz. Žalovaný se k nadbytečnosti provedení výslechu těchto osob jako svědků v daňovém řízení vyjádřil dostatečně v odst. [66] rozhodnutí o odvolání.

Ke svým rozdílným závěrům v oblasti daně z příjmů právnických osob a daně z přidané hodnoty žalovaný odkázal na odst. [228] až [231] rozhodnutí o odvolání, kde mimo jiné uvedl, že dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob za zmíněné zdaňovací období byl zrušen, neboť deklarované transakce se promítly v účetní evidenci předmětného zdaňovacího období daňového subjektu tak, že do nákladů byly zúčtovány částky dle předmětných dodavatelských faktur a do výnosů částky dle předmětných odběratelských faktur, přičemž výsledkem těchto transakcí byl zisk (jako rozdíl nákladů a výnosů), který byl součástí výsledku hospodaření vykázaného v řádném přiznání k dani z příjmů právnických osob za předmětné zdaňovací období. Dle žalovaného je pak rozdílnost výsledků daňových řízení u obou zmíněných druhů daní zcela pochopitelná, a to zejména s ohledem na jejich rozdílnou právní úpravu, rozdíl v předmětu daně a rozsah prokazovaných skutečností, když z pohledu daně z přidané hodnoty je nutné prokázat, nejen formální stránku věci, ale též faktické uskutečnění zdanitelného plnění tak, jak bylo deklarováno.

Z výše uvedených důvodů navrhl žalovaný zamítnutí žaloby.

V replice k vyjádření žalovaného žalobce uvedl, že dostatečné kapacity a dostatek času k vypracování studií, které byly předmětem znaleckého posudku, neměla ani společnost C. ani společnost odběratele Y. a někdo tyto marketingové studie vypracovat musel, pokud fyzicky koncem roku 2011 existovaly, jak potvrzuje znalec. Je stěžejní představitelné, že po zahájení daňové kontroly v roce 2010 společnost C, nebo Y. někomu jinému zadaly urychleně vypracování těchto studií antidatovaných do r. 2008, aby mohly být předloženy znalci. Jediné přijatelné vysvětlení je, že tyto studie byly vypracovány tak, jak je doloženo daňovými doklady, smlouvami o dílo, předávacími protokoly a dalšími doklady, předloženými C.

U jednání soudu právní zástupce žalobce uvedl, že žalobce měl proti rozhodnutí správce několik námitek, které jsou i obsahem žaloby. Uvedl, že žalovaný postupoval podle usnesení policie, která jednání žalobce považovala za podvod. Namítl, že postup správce daně nebyl neutrální. Správní orgány chybně hodnotily důkazy, ty, které byly ve prospěch žalobce, nevzaly v úvahu, v úvahu však vzaly ty, které svědčily proti žalobci. Uvedl, že ruský správce daně, který byl požádán o šetření ke společnosti Y., provedl mimo jiné výslech ředitelky společnosti, p. O. Z výslechu vyplývá, že společnost řídili jiní lidé než ona. Byla ustanovena ředitelkou společnosti v r. 2008, společnost však byla registrována pro daňové účely již v r. 2005. Z jejího výslechu vyplynulo, že potvrzuje to, co tvrdí žalobce, např. to, že převzala od žalobce marketingové studie. Uvedl, že v rozhodnutí žalovaný odkazuje na jméno K., to měla být osoba, která předávala, eventuálně zpracovávala marketingové studie osobám ze společnosti G. Žalovaný tvrdí, že tato osoba nebyla ztotožněna ani Interpolem. On sám se však s touto osobou na Ukrajině setkal. Stěžejním argumentem žalovaného bylo to, že společnost G. neměla dost zaměstnanců. Jeho hlavním důkazem byl posudek znalce, kterému byly předloženy marketingové studie, a posuzoval je ve vztahu ke smlouvě o dílo. C. tedy ke

smlouvě doložil posudek, ale správce daně to nepovažoval za důležité, za důležité považoval drobnosti jako doručování apod. Navrhl zrušení rozhodnutí žalovaného.

Žalovaný u jednání soudu navrhl zamítnutí žaloby.

Krajský soud v Praze zjistil ze správního spisu následující skutečnosti:

Dne 29. 1. 2010 byla u společnosti C zahájena daňová kontrola, na jejímž základě vydal správce daně dne 18. 2. 2013 dodatečné platební výměry na DPH za období 2008-2009, označené na str. 1-2 tohoto rozsudku. Proti těmto dodatečným platebním výměrům podal žalobce odvolání, o kterých žalovaný rozhodl dne 31. 10. 2014 napadeným rozhodnutím tak, že změnil všechna rozhodnutí správce daně v části týkající se bankovního spojení. Rovněž změnil rozhodnutí správce daně č. 7 tak, že v části III. se nárok na odpočet daně mění takto: „hodnota ř. 320 (přijata zdanitelná plnění s místem plnění v tuzemsku) základ daně: se mění z: -95.500.000 Kč na: -94.500.000 Kč“. V ostatním pak rozhodnutí správce daně (z důvodů uvedených na str. 3 – 4 rozsudku) potvrdil.

Krajský soud v Praze přezkoumal napadená rozhodnutí v rozsahu uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán (§ 75 odst. 2 věta první zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů [s. ř. s.]). Vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.) a dospěl přitom k závěru, že žaloba je částečně důvodná.

Podle ustanovení § 72 odst. 1 ZDPH „Plátce je oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování

a) zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku,

b) plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet daně s místem plnění v tuzemsku,

c) plnění s místem plnění mimo tuzemsko, pokud by měl nárok na odpočet daně, jestliže by se uskutečnila s místem plnění v tuzemsku,

d) plnění uvedených v § 54 odst. 1 písm. a) až j), l) až u) a y) a v § 55 s místem plnění ve třetí zemi, nebo pokud jsou taková plnění přímo spojena s vývozem zboží, nebo

e) plnění uvedených v § 13 odst. 8 písm. a), b), d) a e) a v § 14 odst. 5“.

Z ustálené judikatury správních soudů (např. rozsudek NSS ze dne 29. 8. 2013, č. j. 7 Afs 80/2012-27 nebo rozsudek ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 40/2011-92) vyplývá, že v daňovém řízení dochází k „posouvání“ důkazního břemene. Správce daně tíží důkazní břemeno, a to právě ve vztahu k prokázání důvodnosti jeho pochyb. Správce daně není povinen prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu účetnictví se skutečností existují vážné a důvodné pochyby. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je opět na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k předmětnému obchodnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval.

V případě nároku na odpočet DPH pak judikatura dovodila (např. rozsudek NSS ze dne 29. 10. 2009, č. j. 8 Afs 92/2008-218), že „prokazování je prvotně záležitostí formální-dokladovou, ale současně je třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně-právním. To znamená, že ani daňový doklad se všemi požadovanými náležitostmi nemůže být

osvědčen jako důkaz o uskutečnění zdanitelného plnění, není-li prokázáno, že k jeho uskutečnění fakticky došlo“.

V projednávaném případě tedy soud nejprve bude zkoumat, zda žalovaný a správce daně unesli své důkazní břemeno a měly dostatek důkazů pro zpochybnění daňového tvrzení žalobce. Pakliže dojde k závěru, že tomu tak bylo, bude se zabývat tím, zda žalobce prokázal správnost svých daňových tvrzení, či nikoliv. Jinak řečeno, první otázkou bude, zda měly správní orgány dostatek důvodů ke zpochybnění toho, zda k vypracování marketingových studií skutečně došlo v době a způsobem tvrzeným žalobcem a druhou otázkou pak bude (v případě kladné odpovědi na otázku první), zda žalobce vypracování těchto studií v souladu se svým tvrzením skutečně prokázal. Vzhledem k tomu, že předmětné marketingové studie byly fakturovány v rámci tří „řetězců“ společností (viz bod 35 napadeného rozhodnutí), bude soud otázku (ne)unesení důkazního břemene posuzovat u každého „řetězce“ jednotlivě.

Prvním řetězcem je řetězec G-S-C-Y. Prvním důvodem pro pochybnost žalovaného o reálném uskutečnění zdanitelných plnění byl nedostatek kapacit společnosti G.. Tuto pochybnost soud sdílí. Podle výpovědi znalce Ing. H. by ke zpracování předmětných studií bylo třeba řádově desítek lidí, což je skutečnost, kterou žalobce sám nerozporuje. Podle informací zjištěných správcem daně však společnost G. takové kapacity neměla. Soud sice souhlasí se žalobcem, že podklady, z nichž žalovaný vycházel, si částečně odporují (bývalý zástupce společnosti G. P. P. při výslechu na policii uvedl, že on a dvě dámy byli jedinými zaměstnanci společnosti, zatímco vedoucí investičního oddělení společnosti S. pan J. J. uvedl, že společnost G. pro ně provádí třeba kácení stromů, demolice nebo terénní úpravy, což zjevně vyžaduje více zaměstnanců), z obou výpovědí však vyplývá pochybnost o schopnostech společnosti G. zpracovat marketingovou studii ukrajinského realitního trhu (což je jistě činnost značně odlišná od demolice či kácení stromů). Správce daně taktéž provedl na adrese sídla společnosti G. místní šetření, z nějž vyplynulo, že na adrese sídla společnosti G. se nachází budova, v níž je tenisová hala a květinářství. Na dotaz správce daně majitelka květinářství a zaměstnankyně tenisové haly sdělily, že společnost G. sice měla na dveřích jedné z místností štítek s uvedením názvu společnosti, ale přestože jsou obě denně v této budově, nikdy nikoho z této společnosti neviděly ani nezaznamenaly, že by se v označené místnosti někdo zdržoval nebo tam přijímal návštěvy či zákazníky. Podle dotázaných zhruba před rokem a půl, možná i dříve, označení společnosti ze dveří místnosti uvnitř budovy zmizelo a zůstala pouze označená poštovní schránka a plechový poutač s názvem společnosti - obojí upevněné na plotě objektu. Výše uvedené skutečnosti podle názoru soudu postačují pro důvodné pochybnosti o reálném uskutečnění zdanitelného plnění způsobem tvrzeným daňovým subjektem a odpovídajícím příslušným fakturám. Ostatní okolnosti uváděné žalovaným pro zdůvodnění jeho pochybností o uskutečnění zdanitelného plnění již soud nezkoumal, neboť výše uvedenými skutečnostmi již správní orgány své důkazní břemeno splnily.

Soud se dále zabýval tím, zda žalobce pochybnosti správce daně vyvrátil a uskutečnění zdanitelného plnění prokázal a dospěl k závěru, že tomu tak nebylo. Žalobce uvedl, že kopiemi příslušných marketingových studií nedisponuje a předložil toliko fotografie částí některých studií. Dále žalobce předložil znalecký posudek Ing. H., který posuzoval studie, předložené mu právními zástupci společnosti Y. v období říjen-prosinec 2011. Soud však souhlasí se žalovaným, že tyto dokumenty nemohly prokázat, že posuzované studie byly právě ty, které měl žalobce dodat společnosti Y. o několik let dříve, ale pouze to, že nějaké studie (odpovídající svému obsahu tomu, co mělo být předmětem smluv o dílo mezi žalobcem a společností Y.) existují. Žalobce dále brojí proti výzvě správce daně, který jej vyzval, aby doložil, kdo konkrétně předmětné studie zpracovával. Soud konstatuje, že ve většině případů

by taková výzva správce daně byla bezpochyby nezákonná, jelikož obecně nelze požadovat po daňovém subjektu, aby měl povědomost o konkrétních zaměstnancích svého obchodního partnera. V projednávaném případě je však situace odlišná. První tři články řetězu (G, S a C-žalobce) byly totiž personálně propojené a zjevně šlo o osoby jednající ve shodě. V případě společností S a C je toto propojení zjevné již z obchodního rejstříku a žalobce sám jej ani nezpochybňuje. V případě společnosti G pak má soud za to, že skutečnosti uvedené žalovaným (že se doklady společnosti G včetně zakládající listiny, razítek a přístupových údajů k bankovnímu účtu našly při domovních prohlídkách osob tvořících součást personálního propojení mezi společnostmi C, S a C), jednoznačně prokazují faktické personální propojení mezi společnostmi G a společnostmi C, S a C. Za této situace, kdy žalobce je se společností G propojen, je tak podle názoru soudu možné a případně dotazovat se žalobce na to, které osoby ve společnosti G marketingové studie vypracovaly, resp. jakým způsobem je tato společnost zhotovila. V takovém případě se pak žalobce nemůže bránit argumentací (kterou uvedl v žalobě), že jde o jiný subjekt, o kterém nemůže nic tvrdit. Soud tak shrnuje, že žalobce své důkazní břemeno neunesl, jelikož žádným způsobem neprokázal, že marketingové studie skutečně převzal a předal je společnosti Y a rozhodnutí žalovaného tak bylo v této části správné. Pro úplnost soud dodává, že pro jeho závěr není podstatné, zda bylo zdanitelné plnění reálně uskutečněno, či nikoliv, ale pouze to, že správce daně reálnost jeho uskutečnění důvodně zpochybnil a žalobce neprokázal, že by zdanitelné plnění bylo reálně uskutečněno, jak uváděl ve svém daňovém tvrzení.

Druhým řetězcem je řetězec G-S-C-A.. Pokud jde o tento řetězec, odkazuje soud na předchozí odstavec, jelikož pochybnosti správce daně mající původ v nedostatečné kapacitě společnosti G a jejich neodstranění žalobcem (popisované v předchozím odstavci) platí beze zbytku i pro druhý řetězec, který se odlišuje toliko osobou objednatele marketingových studií.

Třetím řetězcem je řetězec C-C-Y. Žalovaný založil své pochybnosti jednak na tvrzení, že společnost Y žádnou ekonomickou činnost nevyvíjela a jednak na podobnosti třetího řetězce s řetězcem předchozími. Tento závěr správní orgány vyvodily jednak ze zprávy ruské daňové správy, že tato společnost podala v letech 2007 – 2010 až na jednu výjimku v jednom čtvrtletí nulové daňové přiznání a jednak z výpovědi ředitelky společnosti O, která vypověděla, že o činnosti společnosti nic neví, že pracuje jako číšnice a za to, že byla zapsána do obchodního rejstříku jako generální ředitelka společnosti, dostala zapláceno od nějaké paní O., kterou nezná. K námitce žalobce, že O. dodatečně tvrdila, že studie převzala, je třeba uvést, že ani toto prohlášení nezpochybňuje závěr o ekonomické nečinnosti společnosti Y., když jmenovaná tvrdila ve své výpovědi, že o společnosti nic neví a nepracuje pro ni.

Soud má tedy za to, že i v tomto případě správní orgány unesly důkazní břemeno zpochybnění daňového tvrzení a ani zde žalobce jejich pochybnosti nevyvrátil.

Žalobce dále namítl, že správce daně odmítl návrh na provedení výslechů svědků Václava D. a E. J. Soud se ztotožnil se závěrem žalovaného, že výslechy navrhovaných svědků nejsou pro objasnění věci zapotřebí. Žalovaný v napadeném rozhodnutí řádně zdůvodnil, proč považuje tyto výslechy za nadbytečné a soud s tímto vysvětlením souhlasí – z výpovědi dotčených osob na Polici ČR je zjevné, že by do projednávané věci žádné rozhodné skutečnosti nevnesly. Rovněž tak není důvodná ani námitka, že žalovaný nevypořádal všechny odvolací námitky. Soud má za to, že žalovaný odůvodnil své rozhodnutí více než dostatečně a odpovědi na všechny odvolací námitky v něm lze najít, byť v některých případech spíše zprostředkovaně, což je však v souladu s rozsudkem NSS ze dne 30. 4. 2009, č. j. 9 Afs 110/2008-119, podle kterého *„Přestože je třeba na povinnosti dostatečného odůvodnění rozhodnutí z hlediska ústavních principů důsledně trvat, nemůže být chápána*

zcela dogmaticky. Rozsah této povinnosti se totiž může měnit podle povahy rozhodnutí a musí být posuzován ve světle okolností každého jednotlivého případu. Zároveň tento závazek nemůže být chápán tak, že vyžaduje za všech okolností podrobnou odpověď na každý jednotlivý argument účastníka. To by mohlo vést zejména u velmi obsáhlých podání až k absurdním a kontraproduktivním důsledkům jsoucím v rozporu se zásadou efektivní a hospodárnosti řízení. Podstatné podle názoru Nejvyššího správního soudu je, aby se městský soud ve svém rozhodnutí vypořádal se všemi základními námitkami účastníka řízení tak, aby žádná z nich nezůstala bez náležité odpovědi. Odpověď na základní námitky však v sobě může v některých případech konzumovat i odpověď na některé námitky dílčí a související“.

Z uvedených důvodů dospěl soud k závěru, že rozhodnutí žalovaného bylo vydáno v souladu se zákonem, a proto žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s., zamítl.

O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť neměl ve věci úspěch, žalovanému náklady řízení nevznikly.

Poučení : Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou 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, její 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 30. srpna 2016

Olga Stránská, v. r.
předsedkyně senátu

Za správnost:
Božena Kouřimová