



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Marie Kocourkové a soudkyň JUDr. Magdaleny Ježkové a Mgr. Heleny Konečné ve věci žalobkyně **obchodní společnosti Dlouhý a spol., spol. s r.o., se sídlem v Lanškrouně**, Dvorská 605, zast. společností ARIADNA, s.r.o., se sídlem v Praze 3, Bořivojova 21, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství, se sídlem v Brně, Masarykova 31**, (jako nástupci Finančního ředitelství v Hradci Králové), v řízení o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové, ze dne 2. července 2012, čj. 4063/12-1300-608554, **t a k t o :**

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

Odůvodnění:

K projednávané věci krajský soud v úvodu uvádí, že zákonem č. 456/2011 Sb., účinným ke dni 1. 1. 2013, došlo ke zrušení finančních ředitelství (ust. § 19 odst. 1 této právní úpravy). Na jejich místo nastupuje Odvolací finanční ředitelství, s nímž bude dále krajský soud jednat jako s žalovaným (ust. § 69 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů – dále jen „s.ř.s.“).

V podané žalobě namítala žalobkyně nezákonnost rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové (dále jen „žalovaný“), jímž bylo zamítnuto její odvolání do dodatečného vyměření daně z přidané hodnoty za zdaňovací období květen až prosinec roku 2007 a odvoláním napadené rozhodnutí potvrzeno.

Za podstatu sporu byla žalobou označena skutečnost, zda byla zapojena, jak žalovaný tvrdí, do řetězce transakcí s cílem vylákání daňové výhody. Ve zprávě o daňové kontrole přitom správce daně neuvedl žádné důkazy o tom, že by byla vědomě zapojena do takového řetězce. Ani žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí neuvádí dle žalobkyně žádné konkrétní důkazy. Policie ČR pouze zjistila, že v jí nalezeném bločku jsou uvedeny přezdívky nebo příjmení osob a k nim jsou uvedeny částky, které se jim mají vrátit ze zaplacených faktur vnějších odběratelů reklamních služeb a že ve složce jsou dále pokyny, kolik který den bude vybráno z jakého účtu a předáno vedoucímu. Závěry Policie ČR učiněné z těchto poznámek, tedy že každá osoba uvedená pod přezdívkou má na starosti určitou skupinu firem, peníze jí byly předány a tato osoba je doručila zpět koncovému odběrateli, považuje žalobkyně za zjevně nesmyslné. Nepovažuje totiž za uvěřitelné, že by koncoví odběratelé vědomě zaplatili za reklamní vysílání až dvacetinásobek skutečné ceny reklamního vysílání, aby obdrželi zpět necelou pětinu zaplacené částky, přičemž osoby, které se podílely na shánění těchto koncových odběratelů, svoji činnost patrně dělaly zadarmo, protože obdržely pouze částky, které měly údajně vrátit koncovým odběratelům. Logicky lze dle žalobkyně spíše dovodit, že koncovým odběratelům neměly být vráceny žádné částky, neboť ti se do řetězce zapojili nevědomě, ale uvedené částky představovaly odměnu vyplacenou osobám, které se podílely na shánění koncových odběratelů, když pětina zaplacené ceny za reklamní činnost by spíše odpovídala odměně těmto osobám. Lze dle žalobkyně konstatovat, že ani šetření Policie ČR neprokázalo, že by se žalobkyně vědomě zapojila do podvodného řetězce, jehož cílem bylo snížení základu daně. To ostatně neprokázalo ani šetření u jiných koncových odběratelů reklamní činnosti.

Tvrzení žalovaného, že správce daně prokázal skutečnosti, které svědčily tomu, že žalobkyně byla zapojena do řetězce transakcí s cílem vylákání daňové výhody, je dle žalobkyně v rozporu s důkazy. Většina důkazních prostředků žalovaným uváděných se týká jiných účastníků tvrzeného řetězce a nikoliv žalobkyně samotné. To, že kontakt se společností Property Praha, s.r.o., (dále jen „Property“) zprostředkoval M. D. nevylučuje, že žalobkyně byla společností Property kontaktována. Pan D. sháněl pro Property klienty a je logické, že získané kontakty předával společnosti Property, která pak klienty kontaktovala. Za nepravdivé označila tvrzení žalovaného, že nalezený bloček s poznámkami obsahoval jména nebo přezdívky koncových článků řetězce, s nimiž bylo komunikováno a že tyto poznámky obsahovaly způsob přerozdělení částek, jež byly koncovými články řetězce zasílány na účet Property a v hotovosti vybírány z účtu SYMBIOSY GROUP, s.r.o. (dále jen „Symbiosa“). Žalobkyně konstatovala, že nešlo o jména koncových článků, ale o osoby, které sháněly pro Property klienty.

Žalobkyně odkázala na ust. § 99 odst. 2 daňového řádu, dle něhož si správce daně nemůže učinit úsudek o tom, zda byl spáchán trestný čin, přestupek nebo jiný

správní delikt a kdo za něj odpovídá, ani o otázkách osobního stavu. Přesto správce daně ve zprávě o kontrole bez jakéhokoliv konkrétního důkazu uvedl, že žalobkyně byla vědomě zapojena v předmětném řetězci společností a tento řetězec byl vytvořen za účelem úmyslného snižování daňové povinnosti, resp. získání nároku na odpočet daně. Tomu svému nezákonnému úsudku pak správce daně podřídil veškeré hodnocení důkazních prostředků, které bylo zjevně účelové.

Dále žalobkyně zpochybnila tvrzení žalovaného, že by předmětné plnění přijala od společnosti Property. Uvedla, že předložila formálně bezvadné daňové doklady, které spolu s dalšími důkazními prostředky, tedy smlouvou, platbami na účet společnosti Property a výpovědí bývalého jednatele této společnosti svědčily ve prospěch jejího tvrzení. Svědčí o tom rovněž skutečnost, že tehdejší jednatel této společnosti předával žalobkyni k odsouhlasení mediální plány vysílání reklamních spotů a ta je zase jednatele vracela zpět. To také zjistila i Policie ČR, která zajistila důkazy svědčící o tom, že předmětné plnění zajišťovala společnost Property u svého dodavatele, pro kterého tyto služby zajišťoval B. V.. Nebylo prokázáno, že by zdanitelné plnění dodal žalobkyni B. V. a že se tedy ostatní společnosti v řetězci na předmětném zdanitelném plnění nijak nepodílely. Žalobkyně jednala o předmětném zdanitelném plnění pouze s P. Č., jednatelem společnosti Property a s B. V. jednala výhradně jako s osobou, která natáčela reklamní spot a o tom, že by B. V. byl na začátku řetězce firem dodávajících reklamní služby, nevěděla.

Upozornila, že z žádného právního předpisu nevyplývá, že dodavatel služby je povinen osobně službu provádět. Je zcela běžné, že dodavatel služeb fakticky pouze dokladově plnění pořídí a se ziskem dále prodá. Pokud správce daně nárok na odpočet daně žalobkyni neuznal, postupoval dle jejího názoru v rozporu s ust. § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“). Žalobkyně byla v dobré víře, že cena, za kterou reklamní služby nakupovala, byla cena v obchodním styku obvyklá. To ostatně potvrdil i znalecký posudek, který si žalobkyně nechala zpracovat. Namítala, že pokud si správce daně zjistil cenu obvyklou z veřejně dostupných ceníků mediálních agentur platných v roce 2007, pak z ničeho nevyplývá, že za tyto ceny byly reklamní časy opravdu prodávány. Rozhodnutí žalovaného je tak dle žalobkyně založeno na účelovém hodnocení důkazních prostředků.

V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že z podnětu Policie ČR vyplývá, že zde bylo důvodné podezření, že se žalobkyně jako koncový článek řetězce účastnila protiprávního jednání v řetězci firem [Valčák - Symbiosa, později GABRETA BOHEMIA, s.r.o., EURO INDEX, s.r.o., - Property - žalobkyně], a to tak, že si ze státního rozpočtu neoprávněně nárokovaly odpočty DPH a jako podklad k tomu používaly faktury, které vystavila Property. Za součinnosti s Policií ČR dospěl správce daně ke zjištění, že jednání mezi jednotlivými články řetězce nebylo vedeno za účelem podnikání, ale za účelem získání neoprávněného daňového prospěchu, a to na základě poznatků o tom, že předmětný řetězec byl organizován z jednoho místa, zřejmě z bytu maďarského občana Z. O.. Vnitřní firmy nesídlily v místech uvedených v obchodním rejstříku a ani na místech, která uváděly jako místa

svého podnikání, a nebyly pro daňovou správu kontaktní. Při zápisu do obchodního rejstříku Symbiosa padělala notářský zápis i nájemní smlouvu, a do funkce jednatele společnosti jmenovala osobu s neurodegenerativním onemocněním. Z odpovědí na dožádání místně příslušných správců daně vyplynulo, že Symbiosa (později GABRETA BOHEMIA, s.r.o., EURO INDEX, s.r.o.) i Property vykazovaly v daňových přiznáních mnohamilionové obraty s tím, že se jejich vlastní daňová povinnost pohybovala v řádech tisíců. Daňové správě nebyla k dispozici jejich evidence a vzhledem k nekontaktnosti těchto společností u nich nemohla provést ani místní šetření (případně zahájit daňovou kontrolu). Vytvořený řetězec byl schopen reagovat na aktuální zjištění a postupy Policie ČR i daňové správy. Všechny společnosti se staly nekontaktními daňovými subjekty, které nebyly v součinnosti se správci daně, došlo u nich ke změně v osobách jednatelů na nekontaktní cizince, přičemž možnost výběru hotovosti z bankovních účtů zůstala zachována původním jednatelům. Tyto správce daně zjištěné skutečnosti nasvědčují tomu, že při organizaci řetězce bylo počítáno s tím, aby daňová správa nebyla schopna zjistit, jak konkrétně byla vybraná hotovost z bankovních účtů použita, ani si ověřit správnost tvrzení, které vnitřní firmy v daňových přiznáních uvedly. Při domovní prohlídce byly Policií ČR zajištěny doklady, které nasvědčují tomu, že mezi články řetězce existovala evidence o tom, jak má být s vybranou hotovostí nakládáno (tzn. jaká částka má být v hotovosti vrácena poslednímu článku v řetězci) a také o tom, s kým má být v této věci komunikováno (viz. domovní prohlídka a zajištěné poznámky). Předmětem této komunikace byly finanční vztahy mezi jednotlivými články řetězce, které vznikaly v souvislosti s poukázáním jednotlivých plateb na účet Property a jejich vrácením v hotovosti (z účtu Symbiosy, později GABRETY BOHEMIA, s.r.o., a EURO INDEXU, s.r.o.).

Z výše uvedeného považoval žalovaný za zřejmé, že organizace řetězce probíhala sofistikovaným způsobem, ve kterém bylo již předem uvažováno s tím, aby některé rozhodné skutečnosti o činnosti vnitřních firem řetězce nebyly pro daňovou správu (s odstupem času) zjistitelné. Výše uvedené protispolečenské jednání se stalo předmětem šetření Policie ČR. Ta požádala správce daně zákonným způsobem o provedení daňové kontroly.

Žalovaný konstatoval, že první článek řetězce, B. V., měl zajistit odvysílání reklamních spotů propagujících žalobkyni, a to prostřednictvím společnosti ARBOmedia, a následně měl vyfakturovat „zprostředkování“ odvysílání reklamních spotů Symbiose. Poslední daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob B. V. podal za zdaňovací období roku 2006 a k DPH za I. čtvrtletí roku 2007, od té doby byl pro Finanční úřad pro Prahu 6 nekontaktní a v roce 2009 byla jeho registrace k DPH zrušena. Pan V. ve svědecké výpovědi potvrdil, že odvysílání reklamních spotů, které měly propagovat společnost žalobkyně, zajistil, a že Symbiose za odvysílání jednoho reklamního spotu fakturoval cenu 1 850 Kč až 1 950 Kč bez DPH. Uvedl, že předmětné spoty měly být vysílány na televizních kanálech ČT 4 Sport, AXN, Sport 1 a Spektrum. Pan B. V. si nepamatoval, kdo Symbiosu při jednáních zastupoval. Doklady zasílal elektronicky nebo je nechával na adrese, kterou si nepamatuje. Na této adrese mu byly také faktury zaplacený. ARBOmedia potvrdila, že si odvysílání těchto spotů u ní objednal pan V.. Druhý

článek řetězce, Symbiosa (později GABRETA BOHEMIA, s.r.o., a EURO INDEX, s.r.o.) byla do obchodního rejstříku zapsána na základě falešné nájemní smlouvy, návrh zápisu sídla společnosti do obchodního rejstříku byl opatřen padělanými notářskými razítky. Jednatel společnosti byl M. K.. Ten, podle Policie ČR, nebyl schopen samostatně vykonávat funkci jednatele, neboť od dětství trpěl neurodegenerativní chorobou, která si vyžaduje trvalý dohled jiné dospělé osoby. Peněžní prostředky vybíral pan V. K. (otec pana M. K.). Pan V. K. rovněž za společnost Symbiosa podával na Finanční úřad pro Prahu 1 daňová přiznání. Po výsledku V. K. Policií ČR byly postupně ukončeny finanční transakce na bankovním účtu Symbiosy a společnost byla převedena na nového jednatele s tím, že peněžní prostředky začaly být zasílány na účet GABRETY BOHEMIA, s.r.o., Symbiosa si objednávala vysílání spotů u B. V. a následně, jako dodavatel, odvysílání spotů fakturovala Property. Dožádáním u místně příslušného správce daně bylo zjištěno, že společnost Symbiosa je dlouhodobě nekontaktní, na adrese svého sídla nesídlí, přičemž vlastník objektu, ve kterém je její sídlo, s touto společností neuzavřel nájemní smlouvu. Poté, co Policie ČR zahájila vyšetřování činnosti Symbiosy, nastoupila na její místo GABRETA BOHEMIA, s.r.o. Tato společnost je rovněž pro daňovou správu nekontaktním daňovým subjektem. Jediným jednatelem a zároveň jedinou osobou, která měla dispoziční práva k účtu GABRETY BOHEMIA, s.r.o., byl M. R.. Ode dne 16. 6. 2008 se jednatelkou stala A. K., trv. bytem v Maďarské republice, která však neměla přístupová práva k účtu, a proto peníze z účtu nadále vybíral M. R.. Následně Property začala přeposílat peněžní prostředky na účet společnosti EURO INDEX, s.r.o. Jedinou jednatelkou této společnosti byla opět A. K., která ovšem ani v této společnosti neměla přístupová práva k bankovnímu účtu. Peněžní prostředky bezprostředně poté, co přišly na účet, vybíral bývalý jednatel této společnosti J. C., který se na adrese svého bydliště nezdržuje. Dne 27. 11. 2008 policejní orgán zajistil na účtu EURO INDEX, s.r.o., peněžní prostředky ve výši 1 329 491 Kč. Následnou reakcí bylo zrušení bankovního účtu a dne 4. 12. 2008 převedení společnosti na nového jednatele, kterým se stal J. W.. Třetí článek řetězce, Property (vnitřní firma řetězce) zaslala za období od 1. 9. 2006 do 13. 3. 2008 na bankovní účet Symbiosy celkem 89 829 662 Kč a na účet GABRETY BOHEMIA, s.r.o., 48 093 899 Kč. Uvedené částky byly z účtu Symbiosy (později GABRETY BOHEMIA, s.r.o.) ihned vybírány, a to v hotovosti. Property účtovala za odvysílání jednoho spotu 44 300 Kč. Při prověřování částek uhrazených ve prospěch bankovního účtu PROPERTY, správce daně na základě bankovních výpisů obdržенých od České spořitelny, a.s., zjistil, že částky připsané ve prospěch tohoto účtu byly po odečtení cca 3 % přeposílány ve prospěch účtu Symbiosy, od 22. 2. 2008 ve prospěch účtu GABRETY BOHEMIA, s.r.o., a od 4. 9. 2008 ve prospěch účtu EURO INDEX, s.r.o.

Dále žalovaný uvedl, že v rámci doplnění odvolacího řízení žalobkyně předložila znalecký posudek za účelem prokázání, že správce daně nezjistil cenu obvyklou. V rekapitulaci znaleckého posudku zpracovatel uvedl, že obvyklá cena za odvysílání reklamních spotů v období 10/2007 až 12/2007 a v období 1/2008 až 12/2008 činila 12 319 Kč až 34 621 Kč, a to podle srovnání s cenou služeb nabízených subjekty se stejným zaměřením, přičemž na str. 29 v bodě 5.3 uvádí,

že ke stanovení obvyklé ceny byla použita i metoda nákladů a přírážky. Znalecký posudek vycházel, jak žalovaný uvedl, pro zjištění ceny obvyklé z žalobkyní předložených podkladů (faktury vystavené Property a rámcové smlouvy, které žalobkyně předložila správci daně, zprávy o daňové kontrole a vyjádření ke zprávě o daňové kontrole) a z podkladů získaných zhotovitelem (výpisy Property a žalobkyně z obchodního rejstříku, informace z internetových stránek mediálních agentur, internetových stránek TV Spektrum, ČSÚ a ČNB). Stanovení ceny obvyklé tak bylo provedeno na základě stavu k 29. 2. 2012. Znalecký posudek žalovaný neuznal za důkaz, který by prokázal obvyklou cenu, která byla mezi nezávislými subjekty sjednána, protože vycházel z ceníků platných od roku 2009, které upravoval o různé indexy, porovnával cenu, kterou fakturovala Property (nejednalo se o mediální agenturu s vybudovanou pozicí na tomto trhu) jiným závislým subjektům (koncovým článkům vytvořeného řetězce).

Žalovaný uzavřel, že za běžné obchodní vztahy je možné označit pouze vztahy, které vznikají v podmínkách hospodářské soutěže a nejsou deformovány osobami, které vytvořily obchodní vztah převážně za účelem snížení základu daně. P. Č. bývalý jednatel Property ve svědecké výpovědi uvedl, že pro Property zajišťovala vysílání reklamních spotů Symbiosa. Na to, jak se dozvěděl, že Symbiosa zajišťuje vysílání reklamních spotů, a jak vypadala spolupráce mezi Symbiosou a Property si pan P. Č. nevzpomněl. Sdělil správci daně, že k činnosti Property a jejích dodavatelů nebude, vzhledem k probíhajícímu trestnímu řízení a možnosti trestního stíhání své osoby, dále vypovídat. Ve skutečnosti reklamní spot, propagující žalobkyni, zajišťoval prostřednictvím mediálních společností B. V., který stál na počátku řetězce firem, v rámci něhož došlo k neúměrnému navýšení ceny, nikoliv zástupce Property na základě společné dohody s žalobkyní. Jak dále vyplynulo z výpovědi B. V., odvysílání reklamních spotů a jejich vysílacích časů zajišťoval sám. Konkrétní požadavky od Symbiosa, resp. žalobkyně, neobdržel. Toto se týkalo také mediálního plánu, který ve skutečnosti vypracovával sám B. V.. P. Č. po ukončení údajné spolupráce s žalobkyní firmu prodal a jediným jednatelem a společníkem společnosti Property se stal J. W.. Ten je ve vztahu k orgánům daňové správy zcela nekontaktní, takže u společnosti Property nelze ověřit prakticky nic, ani zda vedla daňovou evidenci, jak jí ukládá ust. § 100 zákona o DPH, ani zda do ní zahrnula plnění dle předmětných faktur, které předložila žalobkyně.

V písemném vyjádření k žalobě odkázal žalovaný na obsah odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí.

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního s.ř.s. bez nařízení jednání, když žalobkyně i žalovaný vyslovili s tímto postupem souhlas. Po prostudování obsahu správního spisu v kontextu s žalobními námitkami pak dospěl k následujícím skutkovým zjištěním a právním závěrům.

Ze skutkových okolností projednávané věci je zřejmé, že žalobkyně na základě faktur společnosti Property hradila částky za vysílané spoty na TV Spektrum a ČT4

Sport a to podle dodatku č. 1 a 2 rámcové smlouvy. Cena za odvysílání spotu činila 44 300 Kč. Z dalších důkazů, a to svědecké výpovědi B. V., odpovědi místně příslušných správců daně, účetnictví Symbiosy, faktur, podnětu Policie ČR, výsledku P. Č. a vysvětlení žalobkyně správce daně zjistil, že B. V. zaplatil ARBOmedii za spot odvysílání na TV Spektrum 850 Kč, a za spot odvysílání na ČT 24 Sport 956 až 1913 Kč, výše cen se odvíjela z veřejně dostupných ceníků a byla snížena o poskytnuté slevy. Následně B. V. vyúčtoval Symbiose za zajištění reklamních spotů částky 1 850 Kč až 1 950 Kč. Symbiosa za odvysílání spotu účtovala Property 42 970 Kč. Property pak vyúčtovala žalobkyni za odvysílání shodného reklamního spotu 44 300 Kč. Správce daně tak dospěl k závěru, že mezi Symbiosou a Property byla cena za odvysílání reklamního spotu navýšena 22x. Toto zvýšení přitom nebylo odůvodněno žádnou navýšenou hodnotou. Dále správce daně při daňové kontrole zjistil, že peněžní prostředky uhrazené žalobkyní na účet Property byly obratem přeposílány na účet Symbiosy a z nich pak byly vybírány v hotovosti. Na základě těchto zjištění pak správce daně dospěl k závěru, že tyto společnosti vytvořily spolu s B. V., který působil jako osoba zajišťující vysílání reklamních spotů u mediálních agentur na straně jedné a společností Property, která již navýšenou cenu upravenou o svou marži fakturovala konečným odběratelům, řetězec osob, jejichž cílem bylo navození stavu deklarovaného ve smlouvách o zabezpečení reklamních kampaní, v nichž společnost Property vystupovala jako agentura zajišťující pro klienta odvysílání reklamního spotu za stejnou cenu sjednanou, ačkoliv takovou činnost ve skutečnosti nezajišťovala.

K takto zjištěnému skutkovému stavu žalobkyně konstatovala, že pokud Property prováděla nestandardní podnikatelské aktivity, tak o nich nevěděla a distancuje se od nich. Odmítla, že by byla v řetězci osob, dle jejího názoru se naopak jednalo o vztah standardní. Následně s delším časovým odstupem navrhla výslech svědka M. D. k prokázání, že žalobkyně nebyla zapojena do řetězce. Ten ve výpovědi uvedl, že za úplatu zprostředkoval uzavření smlouvy na zajištění reklamy. Žalobkyně dále navrhla výslechy svědků D. T., M. S., M. N. a M. K.. Uvedla k nim, že by měly prokázat, že ceny, které vyfakturovala Property ze odvysílání reklamních spotů, se nelišily od cen obvyklých a že tudíž žalobkyně nebyla zapojena do řetězce. Správce daně žalobkyni sdělil, že výslechy těchto osob považuje za nedůvodné. Nato žalobkyně žádala vypracovat za účelem stanovení ceny obvyklé znalecký posudek. Správce daně žalobkyni sdělil, že již ve smyslu ust. § 88 odst. 3 daňového řádu uplynula lhůta, ve které mohla v rámci projednávání zprávy o daňové kontrole navrhopat další důkazy.

Dále je z daňového řízení zřejmé, že správce daně žalobkyni vyzval k předložení důkazních prostředků, na základě kterých by prokázala, že u zdanitelných plnění přijatých od společnosti Property a v prosinci roku 2008 od společnosti TOP ZONEVIEW CZ, s.r.o., jí vznikl v souvislosti s vysíláním televizních reklam nárok na odpočet daně podle ust. § 72 a 73 zákona o DPH, a že v případě těchto přijatých zdanitelných plnění se nejedná o zneužití práva. V důsledku toho přešlo důkazní břemeno zpět na žalobkyni. Ta opět považovala za zřejmé, že předmětné reklamní spoty byly odvysílány ve smluvním rozsahu. K tomu žalovaný uvedl, že důkazní

prostředky svědčí naopak pro to, že hlavním cílem smluvního ujednání, na jehož základě došlo k odvysílání předmětných reklamních spotů, nebyla propagace koncového zákazníka, ale snížení základu daně použitím cen lišících se od cen, které byly sjednány v běžném obchodním vztahu. Samotná skutečnost odvysílání reklamních spotů bez komplexního posouzení všech okolností a důkazních prostředků nemá vliv na výsledek kontrolního zjištění. Správce daně při daňové kontrole a následně i žalovaný v odvolacím řízení došli k nepochybnému závěru, že společnost Property, TOP ZONEVIEW CZ, s.r.o., a další na ně navazující společnosti a subjekty vytvořily řetězec za účelem podvodného jednání.

Krajský soud se ztotožnil se závěrem žalovaného, dle něhož skutkové okolnosti projednávané věci svědčí ve prospěch závěru, že žalobkyně vytvořila právní vztah s jinou osobou převážně za účelem získání daňové výhody.

Z daňového řízení je totiž zřejmé, že správce daně vycházel v řízení o vyměření daně i z podnětu Policie ČR, dle něhož žalobkyně byla v roce 2007 a 2008 koncovým článkem v řetězci firem vytvořené s cílem krácení daňové povinnosti. Je tak logické, že jeho další kroky vedly ke zjištění, zda jednání mezi jednotlivými články obchodních vztahů, tedy mezi B. V. a následně společnostmi Symbioza a Property, bylo vedeno za účelem podnikání s vyloučením, že by bylo vedeno za účelem získání neoprávněného majetkového prospěchu. Žalovaný popsal podrobně úlohu jednotlivých účastníků řetězce na str. 6 až 8 napadeného rozhodnutí. Krajský soud na tato zjištění a závěry v plném rozsahu odkazuje. Z šetření místně příslušných správců daně daných subjektů pak vyplynulo, že uvedené firmy nesídlily v místech, jež uváděly v obchodním rejstříku a svoje účetní závěrky nezveřejňovaly ve Sbírce listin obchodního rejstříku. Tím správci daně znemožnily jakoukoliv kontrolu. V daňových přiznáních přitom vykazovaly daň v řádech několika tisíců, i když v přílohách k daňovým přiznáním uváděly mnohamilionové obraty. Z šetření správce daně dále vyplynulo, že odvysílání reklamních spotů zajišťoval prvořadě B. V. a to prostřednictvím společnosti ARBOMedia. Ten odvysílání reklamních spotů pro žalobkyni potvrdil a uvedl, že Symbiose za odvysílání jednoho reklamního spotu fakturoval 1 850 Kč až 1 950 Kč. Dále správce daně zjistil, že společnost Symbiosa, jejíž zápis do obchodního rejstříku včetně ustanovení jejího jednatele správce daně spojoval s podvodným jednáním, fakturovala dalšímu odběrateli, společnosti Property, za odvysílání jednoho reklamního spotu 42 970 Kč. Společnost Symbiosa přitom byla pro místně příslušného správce daně nekontaktní a poté, co Policie ČR zahájila její vyšetřování, nastoupila na její místo společnost Gabreta. Ta ihned, jakmile u ní chtěl místně příslušný správce daně provést místní šetření, zastavila veškeré finanční transakce na svých bankovních účtech. Další obchodní partner, společnost Property, zaplatila společnosti Symbiosa a její nástupkyni společnosti Gabreta částky v řádech desítek milionů, které byly ihned v hotovosti z účtu vybírány. Společnost Property pak účtovala žalobkyni za odvysílání jednoho reklamního spotu částku 44.300 Kč.

Z předložených důkazů tak dospěl krajský soud ke shodnému závěru jako správce daně a žalovaný a uzavřel, že žalobkyně byla vědomě zapojena v předmětném řetězci společností a tento řetězec byl vytvořen za účelem úmyslného

snižování daňové povinnosti, resp. získání nároku na odpočet daně. Žalobkyně ze všech okolností tohoto případu mohla vědět, jakých obchodů se zúčastnila. Z průběhu důkazního řízení je rovněž zřejmé, že žalobkyní zpochybňované záznamy v „nalezeném bločku“ byly považovány pouze za důkaz podpůrný.

Podle ustanovení § 72 zákona o DPH nárok na odpočet daně má plátce, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti.

Podle ustanovení § 73 citovaného zákona plátce prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem, který byl vystaven plátcem.

Podle ustanovení § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. V nyní platném procesním předpisu, kterým je zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, ust. § 92 odst. 3 stanoví, že daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.

Jak vyplynulo z výsledků daňového řízení, žalobkyně přijetí zdanitelného plnění podle předmětných faktur od Property neprokázala a neprokázala ani, že předmětnou reklamu jí dodala společnost na fakturách uvedená.

V návaznosti na shora prezentované závěry krajský soud ve shodě s obsahem zprávy z daňové kontroly poukazuje na závěry Nejvyššího správního soudu (Viz rozsudky 5 Afs 53/2008, 9 Afs 94/2009, 9 Afs 18/2010) odkazující na judikaturu SDES. V rozsudku č.j. 9 Afs 67/2007-147 Nejvyšší správní soud uvádí:

„Při koncipování návrhu zákona o dani z přidané hodnoty (návrh ZDPH byl podán 4. 11. 1992, zákon přijat 24. 11. 1992 a účinným se stal 1. 1. 1993) byla hlavním inspiračním zdrojem právní úprava na úrovni práva ES a dále též národní právní úpravy členských států ES; zákonodárce zde měl zjevně v úmyslu přijmout takovou právní úpravu daně z přidané hodnoty, která by byla přinejmenším v základních rysech kompatibilní se Šestou směrnicí a s právními úpravami členských států Evropských společenství vycházejícími z této směrnice a která by smyslu a účelu směrnice odpovídala právě s ohledem na tedy nadcházející přidružení ČSFR a ČR k Evropským společenstvím s perspektivou budoucího členství v nich.

Jako klíčové lze v tomto ohledu označit ...rozsudek Evropského soudního dvora ze dne 12. 1. 2006, Optigen Ltd., ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03, [2006] ECR I-483, a následně pak i rozsudek Evropského soudního dvora ze dne 6. 7. 2006, Kittel, ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, [2006] ECR I-6161, v nichž bylo konstatováno, že nárok osoby povinné k dani, která uskutečnila plnění, která nejsou sama o sobě zasažena podvodem na DPH, na odpočet DPH na vstupu není dotčen okolností, že v řetězci dodávek, v němž byla tato plnění uskutečněna, je jiné plnění, které předchází nebo následuje po plnění uskutečněném touto osobou povinnou k dani, zasaženo podvodem na DPH, aniž by to posledně uvedená věděla

nebo mohla vědět. Otázka, zda DPH za předchozí nebo následující prodej týkající se dotčeného zboží byla nebo nebyla zaplacená do státní pokladny, nemá vliv na nárok osoby povinné k dani na odpočet DPH odvedené na vstupu.

Tyto rozsudky tedy umožňují plátcům, kteří se bez vlastní viny stanou součástí podvodného daňového řetězce, aby nebyli nuceni nést následky protiprávního jednání jiných subjektů v případech, kdy své daňové povinnosti sami řádně plnili a jednoznačně je lze vztáhnout i na projednávaný případ. Pokud by obchodníci jednající v nevědomosti o tom, že se stali součástí podvodného řetězce, neměli nárok na odpočet DPH, nesli by vlastně náklady podvodu především oni. Takové řešení by ohrozilo jejich právní jistotu a zřejmě snížilo objem legitimního obchodování na vnitřním trhu.

Jiná je ovšem situace v případě, kdy s přihlédnutím k objektivním skutečnostem bude prokázáno, že dodání se uskutečnilo pro osobu povinnou k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH. Takové osobě povinné k dani by pak přiznání nároku na odpočet odmítnuto bylo. Pro podnikatele to znamená věnovat zvýšenou pozornost interním kontrolním mechanismům, aby v případě odhalení podvodného jednání nevznikly pochybnosti, že o podvodu věděli či se zřetelem ke všem okolnostem vědět mohli. Je totiž věcí podnikatelského subjektu, aby v zájmu minimalizace podnikatelského rizika přizpůsobil svou obchodní činnost konkrétním podmínkám a při sjednávání obchodních kontraktů (zvláště se značným finančním dopadem) se v rámci možností snažil dbát na bezproblémovost svých obchodních partnerů.“

Rovněž nález Ústavního soudu ČR I. ÚS 1991/10 (viz následující citace) odpovídá ustálené judikatuře Nejvyššího správního soudu a dotýká se i problematiky řešené v projednávané věci. Ústavní soud konstatoval, že „Nejvyšší správní soud v odůvodnění svého rozhodnutí dále uvedl, že "podvod na DPH" je správními soudy užíván ve smyslu judikatury Soudního dvora, týkající se zneužití práva či kolotočových podvodů na dani z přidané hodnoty. Judikatura Soudního dvora tímto pojmem označuje situace, v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem šesté směrnice, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám. Opakovaně se zde konstatuje: "Obchod uvnitř Společenství se zdá být živnou půdou pro podvody na DPH, které mohou nabývat různých podob, ale jsou vždy organizovány "řetězově" s tím, že "práva Společenství se nelze dovolávat pro zneužívající nebo podvodné účely". V této souvislosti lze odkázat na již shora uváděné rozsudky Soudního dvora, kde termín "podvod na DPH" je v tomto smyslu běžně užíván a je jak obsahem samotných položených předběžných otázek, tak stanovisek generálních advokátů, jakož i obsahem samotných rozsudků Soudního dvora. Nejvyšší správní soud současně stěžovatele vysvětlil, že se mylí, domnívá-li se, že pro odmítnutí nároku na odpočet daně z přidané hodnoty je povinností správních orgánů či dokonce správních soudů prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod ve smyslu trestně právním. Jak Nejvyšší správní soud konstatoval, "Povinností správních orgánů z hlediska posouzení nároku na odpočet daně je

posouzení všech objektivních okolností vykázané transakce a i v případě, že k neodvedení daně na určitém článku řetězce dojde, neodmítnout nárok na odpočet tomu, kdo v dobré víře získá nějaké zboží, přičemž o podvodu neví a ani vědět nemohl. Při tomto posuzování mají být vzaty v úvahu vždy právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty.“

Vzhledem k tomu, že bylo v průběhu daňového řízení spolehlivě prokázáno, že popsany řetězec společností byl vytvořen pouze za účelem získání daňové výhody na dani z přidané hodnoty a že žalobkyně se zřetelem ke všem okolnostem případu o podvodu přinejmenším vědět mohla, postupoval správce daně v souladu se zákonem, pokud žalobkyni doměřil daň z přidané hodnoty ve výši nadměrného odpočtu uplatněného na základě faktur přijatých od společnosti Property. V posuzovaném případě byly porušeny obecné principy daně z přidané hodnoty a to vytvořením řetězce společností, jejichž snahou bylo tyto principy fungování daně z přidané hodnoty obejít a získat daňového zvýhodnění. Shora citované rozsudky Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu ČR v návaznosti na judikaturu SDES rozlišují, zda se plátcí bez vlastní viny stanou součástí podvodného daňového řetězce, nebo se dodání zboží či služeb uskutečnilo pro osobu povinnou k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na dani z přidané hodnoty. V posuzovaném případě správce daně shromáždil dostatek důkazů o tom, že žalobkyně o podvodném jednání v řetězci spolupracujících společností vědět mohla a tento závěr dle krajského soudu je zcela v souladu se zákonem i praxí správních soudů.

Další žalobní námitku, v níž se žalobkyně domáhala aplikace ustanovení § 99 odst. 2 daňového řádu a vyslovila přesvědčení, že si správce daně nemůže učinit úsudek o tom, zda byl spáchán trestný čin či přestupek ani kdo za něj odpovídá, považoval krajský soud rovněž za nedůvodnou. Z napadeného rozhodnutí totiž v žádném případě nevyplývá, že by se úvahy žalovaného tímto směrem ubíraly. Správce daně i žalovaný zaměřili pozornost toliko na to, zda je možno na daný obchodní případ aplikovat ust. § 72 a 73 zákona o DPH. Jejich postup se odvíjel od aplikace hmotně právních i procesně právních daňových zákonů za účelem přesného stanovení daňové povinnosti. V postupu žalovaného tedy nelze v žádném případě spatřovat snahu činit si úsudek o tom, zda byl či nebyl spáchán trestný čin či přestupek. To nemůže vyvrátit ani skutečnost, že impulsem k zahájení daňové kontroly bylo oznámení Policie ČR.

Krajský soud proto musel žalobou jako nedůvodnou ve smyslu ust. § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítnout.

Výrok o nákladech řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 s.ř.s. Žalobkyně nebyla ve věci úspěšná, právo na náhradu nákladů řízení jí proto nevzniklo. Ze spisu nevyplývá, že by žalovanému náklady v souvislosti s tímto řízením vznikly.

Poučení:

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

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

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

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

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 Hradci Králové dne 30. května 2013

Mgr. Marie Kocourková, v. r.
předsedkyně senátu