



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 **FOREZ, s. r.o.**, se sídlem Ostrov 2, zast. poradenskou společností ARIADNA, s.r.o., se sídlem Praha 3, Bořivojova 21, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 31, jako nástupci Finančního ředitelství v Hradci Králové, v řízení o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové ze 11. června 2012, č.j. 3384/12-1300-601246, t a k t o :

I. Žaloba s e z a m í t á .

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

O d ů v o d n ě n í :

Krajský soud v úvodu tohoto rozhodnutí připomíná, 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 nastoupilo Odvolací finanční ředitelství (ust. § 69 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů – dále jen „s.ř.s.“).

Rozhodnutím ze dne 11.6.2012, č.j. 3384/12-1300-601246, žalovaný zamítl odvolání žalobkyně do rozhodnutí Finančního úřadu v Ústí nad Orlicí (dále jen „správce daně“) ze dne 2.11.2011, č.j. 151399/11/273930604349, č.j. 151412/11/273930604349, č.j. 151424/11/273930604349, č.j.

151430/11/273930604349, č.j. 151438/11/273930604349 a č.j. 151455/11/273930604349, o dodatečném vyměření daně z přidané hodnoty za zdaňovací období duben, červen, červenec, září, listopad a prosinec 2007 a napadená rozhodnutí potvrdil.

V jeho odůvodnění uvedl, že v přezkoumávaném případě správce daně zahájil daňovou kontrolu na základě podnětu Policie ČR ze dne 17.6.2009, která v trestním řízení vedeném se společností SYMBIOSA GROUP, s.r.o., (dále jen „SYMBIOSA“) zjistila, že byla žalobkyně v roce 2007 koncovým článkem v řetězci firem, který byl vytvořen s cílem získání neoprávněného odpočtu daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) a zkrácení daně z příjmů právnických osob.

Za součinnosti s Policí ČR dospěl správce daně ke zjištění, že předmětný řetězec byl organizován z jednoho místa, zřejmě z bytu maďarského občana Z. O. Vnitřní firmy řetězce SYMBIOSA a Property Praha, s.r.o., (dále jen Property“) 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 společnost 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 společnost SYMBIOSA (později GABRETA BOHEMIA, s.r.o., EURO INDEX, s.r.o.,) i Property vykazovaly v daňových přiznáních mnohamilionové obraty ale jejich vlastní povinnost se pohybovala v řádech tisíců. Daňová správa neměla 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. SYMBIOSA, GABRETA BOHEMIA, s.r.o., (dále jen GABRETA), EURO INDEX, s.r.o., (dále jen EURO INDEX) i Property se staly nekontaktními daňovými subjekty, které nebyly v součinnosti se správcem 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 dle žalovaného tomu, že při organizaci řetězce bylo postupováno tak, aby daňová správa nebyla schopna zjistit, jak byla vybraná hotovost z bankovních účtů použita, ani si ověřit správnost tvrzení, která vnitřní firmy řetězce v daňových přiznáních uvedly.

Při domovní prohlídce v bytě maďarského občana Z. O. byly Policí 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 zjištěné poznámky). E-mailová korespondence, která byla při domovní prohlídce nalezena, tuto komunikaci

potvrdila. Jejím předmětem byly finanční vztahy mezi jednotlivými články řetězce, které vznikaly v souvislosti s poukázáním jednotlivých plateb na účet společnosti Property a jejich vrácením v hotovosti (z účtu společností SYMBIOSA, později GABRETA a EURO INDEX).

Z výše uvedeného je dle žalovaného zřejmé, že organizace řetězce probíhala sofistikovaným způsobem tak, aby některé rozhodné skutečnosti o činnosti vnitřních firem řetězce nebyly pro daňovou správu s odstupem času zjistitelné.

Žalobkyně byla dle žalovaného správcem daně v souladu s § 88 odst. 2 zákona 280/2009 Sb., daňového řádu v platném znění (dále jen „daňový řád“) seznámena s výsledkem kontrolního zjištění, ale ani v prodloužené lhůtě se k němu nevyjádřila. Učinila tak až dne 7.7.2011 ale nepředložila žádné důkazní prostředky ani nenavrhla jejich provedení. Teprve dne 9.8.2011 navrhla výslech pana M. D. a po uplynutí cca dalších 14 dní navrhla výslech svědkyň D. T., M. S., M.N. a M. K., které prováděly práce pro společnost Property. V této souvislosti žalovaný upozornil na ust. § 88 odst. 3 daňového řádu, který upravuje prvek koncentrace. Ten znamená, že pokud na základě prvního vyjádření daňového subjektu ke kontrolnímu zjištění nedojde k jeho změně, další vyjádření se nepřipouští. Z postupu žalobkyně žalovaný usoudil, že ukončení daňové kontroly účelově oddalovala, neboť v jejím průběhu předložila pouze rámcovou smlouvu, její dodatek č. 2 a předmětné faktury. Nastal tak stav předvídaný v § 88 odst. 5 daňového řádu, neboť žalobkyně se projednání zprávy o daňové kontrole prokazatelně vyhýbala tím, že se opakovaně omlouvala (5.9.2011 a 10.10.2011), vždy až těsně před stanoveným termínem, žádala doplnění řízení, které ovšem navrhovala až po vyjádření k výsledku kontrolního zjištění (§ 88 odst. 3 daňového řádu), tj. po stanovené lhůtě, a to postupně a v časových prodlevách (po měsíci a další návrh po 14 dnech) nebo jejich předložení pouze avizovala, jako znalecký posudek, který nakonec předložila až v doplnění odvolání ze dne 28.3.2012. Žalovaný konstatoval, že žalobkyní předložený znalecký posudek hodnotil a uzavřel, že znalce stanovená obvyklá cena je pro rozhodnutí irelevantní, neboť správce daně neměl o obvyklé ceně pochybnosti.

Návrh na výslech svědkyň žalobkyně předložila správci daně opět až po uplynutí lhůty podle § 88 odst. 3 daňového řádu. Přes výzvu správce daně nebyla schopna konkretizovat, jaký byl jejich vztah k předmětu dokazování. Do projednávání výsledku kontrolního zjištění bylo z vyhodnocení domovní prohlídky známo pouze to, že svědkyně používaly byt maďarského občana Z. O. v Praze 3 k administrativní činnosti, přičemž v něm byly nalezeny různé doklady k této činnosti se vztahující, které potvrzovaly právě vytvoření řetězce. Dle žalovaného proto existovalo důvodné podezření, že se na realizaci daňového podvodu mohly navržené svědkyně podílet. Správce daně proto oprávněně předpokládal, že jejich výslech by nebyl relevantním důkazním prostředkem, který by mohl vyvrátit závěr správce daně o vytvoření účelového řetězce firem.

Žalovaný také nesouhlasil s tvrzením žalobkyně, že si televizní stanice pro vysílání reklamních spotů vybírala na základě doporučení společnosti Property. Z výpovědi pana P. Č., jednatele této společnosti, vyplynulo, že spoty byly vysílány na televizních stanicích vybraných žalobkyní, svědek se rozhodně nezmínil, že by výběr prováděla společnost Property. Žalovaný proto hodnotil závěry správce daně ohledně těchto důkazních prostředků jako správné a v souladu s ust. § 8 odst. 1 daňového řádu. Připomněl, že osoby, které se spojily za účelem snížení daně se prioritně snaží správci daně dokazování ztížit, čímž porušují nejen ust. § 86 odst. 3 písm. d) daňového řádu, ale i jeho § 6 odst. 2.

Dle žalovaného správce daně neporušil § 92 odst. 5 daňového řádu, protože prokázal skutečnosti, které svědčily tomu, že byla žalobkyně zapojena do řetězce transakcí s cílem vylákání daňové výhody. Kauzální nexus mezi jednáním firem v řetězci a daňovým prospěchem, který žalobkyně realizovala, i účel vytvořeného řetězce, prokázal správce daně celou řadou vedlejších důkazních prostředků. V daňovém řízení bylo správcem daně zjištěno, že skutečným účelem činnosti této organizované skupiny nebylo podnikání, ale neoprávněný daňový prospěch.

Žalovaný dále uvedl, že první článek řetězce pan B. V. v roce 2007 zajistil odvysílání reklamních spotů propagujících žalobkyni, a to prostřednictvím společnosti ARBOmedia, a následně tuto službu vyfakturoval společnosti SYMBIOSA. Poslední daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob pan 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. V roce 2009 byla jeho registrace k DPH zrušena (viz. podněty Policie ČR zaevidované u správce daně pod čj. 53718 a čj. 65433 a k nim přiložená odpověď Finančního úřadu pro Prahu 6 ze dne 20.4.2009). Pan V. ve svědecké výpovědi potvrdil, že odvysílání reklamních spotů zajistil a společnost SYMBIOSA za jeden reklamní spot fakturoval cenu Kč 1.850 až 1.950, nepamatoval si však, kdo tuto společnost (později společnosti GABRETA a EURO INDEX) při jednáních zastupoval. Tvrdil, že doklady zasílal elektronicky nebo je nechával na adrese, kterou si nepamatoval. Na této adrese mu byly také faktury zaplacený. Společnost ARBOmedia potvrdila, že si odvysílání těchto spotů u ní objednal pan B. V., kterému účtovala 850 Kč za odvysílání reklamního spotu na televizním kanále Spektrum, Kč 956 až 1.913 na ČT4 SPORT.

Druhý článek řetězce, společnost SYMBIOSA (později GABRETA, EURO INDEX) 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 pan M. K.. Ten, podle zjištění Policie ČR, nebyl schopen samostatně vykonávat funkci jednatele, neboť od dětství trpí nemocí Chorea Huntington (neurodegenerativní choroba, 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 výslechu pana V. K. Policií ČR byly postupně ukončeny finanční

transakce na bankovním účtu společnosti SYMBIOSA a společnost byla převedena na nového jednatele s tím, že peněžní prostředky byly dále zasílány na účet společnosti GABRETA. Společnost SYMBIOSA si v roce 2007 objednávala vysílání spotů u pana B. V. a následně, jako dodavatel, odvysílání spotů fakturovala společnosti Property. V roce 2007 fakturovala za odvysílání jednoho spotu 42.970 Kč. Skutečnosti vztahující se k částkám hrazeným společností Property ve prospěch bankovního účtu společnosti SYMBIOSA požadoval správce daně prověřit místně příslušným správcem daně, kterým je Finanční úřad pro Prahu 1. Ten v odpovědi na dožádání uvedl, že společnost SYMBIOSA je dlouhodobě nekontaktní, na uvedené adrese nesídlí, přičemž vlastník objektu, ve kterém je její sídlo, s touto společností neuzavřel nájemní smlouvu. Poté, co Policie ČR zahájila vyšetřování činnosti společnosti SYMBIOSA, nastoupila na její místo společnost GABRETA, která je rovněž pro daňovou správu nekontaktním daňovým subjektem. Jediným jednatelem a zároveň jedinou osobou, která měla dispoziční práva k účtu této společnosti byl pan M.R., a to až do 16.6.2008, kdy se jednatelkou této společnosti stala A. K., bytem X, která však neměla přístupová práva k účtu této společnosti a peníze z něho nadále vybíral pan M. R.. Skutečnosti týkající se společnosti GABRETA se dle žalovaného snažil správce daně ověřit výpovědí pana M. R.y, který po opakovaných omluvách sdělil, že vzhledem k probíhajícímu vyšetřování Policií ČR využívá svého práva nevypovídat. Jakmile se Finanční úřad pro Prahu 4 (v měsíci srpnu a září roku 2008) pokusil u společnosti GABRETA provést místní šetření, byly finanční transakce na bankovním účtu této společnosti ukončeny a společnost Property začala posílat peněžní prostředky na účet společnosti EURO INDEX. Jedinou jednatelkou této společnosti byla opět A. K., která ovšem ani za tuto společnost neměla přístupová práva k bankovnímu účtu. Peněžní prostředky bezprostředně poté, co přišly na účet, vybíral bývalý jednatel této společnosti pan J. Ch., který se na adrese svého bydliště nezdržuje. Dne 27.11.2008 policejní orgán zajistil na účtu EURO INDEX peněžní prostředky ve výši 1.329.491 Kč. Následovalo zrušení bankovního účtu a dne 4.12.2008 převedení společnosti na nového jednatele, kterým se stal J. W., bytem X.

Jako třetí článek řetězce označil žalovaný společnost Property (vnitřní firma řetězce), která zaslala za období od 1.9.2006 do 13.3.2008 na bankovní účet společnosti SYMBIOSA celkem 89.829.662 Kč a na účet společnosti GABRETA (od 22.2.2008 do 30.9.2008) 48.093.899 Kč. Uvedené částky byly z účtu společnosti SYMBIOSA (později GABRETA) ihned vybírány v hotovosti. Společnost Property účtovala za odvysílání jednoho spotu 44.300,- Kč. Při prověřování částek, které žalobkyně uhradila ve prospěch bankovního účtu společnosti Property, správce daně na základě bankovních výpisů obdržených od České spořitelny, a.s., Praha zjistil, že částky připsané ve prospěch tohoto účtu byly po odečtení cca 3 % posílány v roce 2007 ve prospěch účtu společnosti SYMBIOSA, od 22.2.2008 ve prospěch účtu společnosti GABRETA a od 4.9.2008 ve prospěch účtu společnosti EURO INDEX.

Finanční úřad pro Prahu 4 správci daně sdělil, že společnost Property je pro daňovou správu nekontaktní a nesídlí na adrese uvedené v obchodním rejstříku.

Z vyhodnocení domovní prohlídky dle žalovaného vyplývá, že v bytě maďarského občana Z. O., který užívaly i D. T., M. S., M. N. a M. K., Policie ČR našla důkazní prostředky svědčící o tom, že z tohoto místa byla zřejmě administrativní činnost řetězce řízena. Byl zde nalezen i bloček s poznámkami obsahující jména nebo přezdívky osob (koncových článků řetězce), se kterými bylo z tohoto místa komunikováno. Tyto poznámky obsahovaly způsob přerozdělení částek, které byly koncovými články řetězce zasílány na účet společnosti Property a v hotovosti vybírány z účtu společnosti SYMBIOSA. Z nalezených poznámek je také ověřitelné, že jsou zde záznamy o shodných firmách, které jsou uvedeny na str. 30 žalobkyní předloženého znaleckého posudku (viz dále). Při domovní prohlídce byly nalezeny i faktury, které na žalobkyni vystavila společnost Property, část účetnictví společnosti SYMBIOSA a faktury vystavené panem B. V.. Z obsahu e-mailové korespondence, která byla při domovní prohlídce rovněž zajištěna, vyplývá, že první e-mail byl zaslán z e-mailové adresy Ing. K. N. (auditor žalobkyně). Na jeho doporučení žalobkyně měla společnost Property kontaktovat. Dále byly pomocí e-mailové adresy jednatele žalobkyně řešeny vzájemné závazky, které vznikaly v souvislosti s vrácením částek převedených na účet společnosti Property.

Žalobkyně, jak žalovaný dále uvedl, v průběhu odvolacího řízení předložila znalecký posudek, jímž prokazovala, že správce daně nezjistil cenu obvyklou za odvysílání reklamních spotů. V rekapitulaci tohoto 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 Kč 12.319 až 34.621, 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. Předložený znalecký posudek vychází dle žalovaného z podkladů předložených žalobkyní (faktury vystavené společnosti Property a rámcové smlouvy, zprávy o daňové kontrole a vyjádření k ní) a z podkladů získaných zhotovitelem (výpisy z obchodního rejstříku, informace z internetových stránek mediálních agentur, internetových stránek TV Spektrum, ČSÚ a ČNB). Stanovení ceny obvyklé provedl na základě stavu ke dni 29.2.2012. V posudku jsou dle žalovaného srovnány ceny, které fakturovala společnost Property jiným odběratelům, a to Petru Ryšavému-AUTODOPRAVA a společností STECOMTA, s.r.o., Dlouhý a spol., spol.s r.o., a JN TRANS, s.r.o., přičemž zpracovatel vychází z premisy, že mezi uvedenými daňovými subjekty a společnostmi se jednalo o běžné obchodní vztahy. Z šetření Policie ČR je však zřejmé, že se jedná o daňové subjekty, které rovněž tvořily koncové články řetězce. Žalovaný proto nesouhlasil s tvrzením zpracovatele, že „Property dodávala za totožných podmínek obdobné nebo shodné služby dalším rovněž za cenu 44.300 Kč. Dále žalovaný poukázal na nepodložené tvrzení zpracovatele o ceně za poskytnutí konzultace. Tento znalecký posudek žalovaný neuznal za důkaz, který by prokázal obvyklou cenu, protože vycházel z ceníků

platných od roku 2009, ty upravoval o různé indexy, porovnával cenu, kterou fakturovala společnost Property jiným závislým subjektům (koncovým článkům vytvořeného řetězce) a vycházel ze skutečností, které žalobkyně v daňovém řízení neprokázala. Vzhledem k průběhu daňového řízení a obsahu podnětu Policie ČR, lze mít dle žalovaného i za to, že se jedná o účelově vytvořený důkazní prostředek. Tomu nasvědčují i omezující podmínky zpracovatele, který na str. 5 znaleckého posudku uvedl, že zpracovatel nepřebírá odpovědnost za pravdivost a přesnost údajů poskytnutých žalobkyní a bez předchozí domluvy nebude vypovídat před soudem. Dle žalovaného nebylo nutné tento posudek předkládat, neboť správce daně unesl důkazní břemeno a prokázal, že se v daném případě jednalo o řetězec transakcí s cílem vylákat daňovou výhodu. Správce daně zjistil cenu obvyklou naprosto přesně, protože vycházel z konkrétního ceníku, který byl mediální agenturou v roce 2007 používán.

Žalovaný podrobně hodnotil i výpověď pana P. Č., bývalého jednatele společnosti Property, který jako svědek uvedl, že pro společnost Property zajišťovala vysílání reklamních spotů společnost SYMBIOSA. Nevzpomněl si však, jak se dozvěděl, že tato společnost zajišťuje vysílání reklamních spotů, a jak vypadala spolupráce mezi společnostmi SYMBIOSA a Property. Na značnou část otázek odpověděl, že si nevzpomíná, nebo že se k věci nebude vyjadřovat vzhledem k probíhajícímu policejnímu vyšetřování. Okolnosti vzniku reklamního klipu mu nebyly známy. Ve skutečnosti reklamní klip natáčel B. V., který konkrétní požadavky od společnosti SYMBIOSA, resp. od žalobkyně, neobdržel. To se týkalo také mediálního plánu, který ve skutečnosti vypracovával sám pan B. V. .

Žalovaný nevyloučil, že k vysílání reklamního klipu na předmětných televizních kanálech došlo, žalobkyně však neprokázala, že dodavatelem této služby byla právě společnost Property. Předmětné služby byly fakturovány a jejich cena nepřiměřeně navýšena. Postup při realizaci tohoto „obchodu“ se dle žalovaného jevil jako naprosto nevýhodný a jednání žalobkyně jako účelové a vědomé.

Dále žalovaný uvedl, že použití právního názoru z rozsudku Nejvyššího správního soudu 5 Afs 53/2008 je pro tento případ zcela relevantní. Ze správního spisu je zřejmé, že se v daném případě jednalo o řetězec transakcí, jejichž účel nebyl ekonomické povahy, tedy zúčastněným společností nešlo o zisk z prodeje reklamy a cílem žalobkyně nemohla být, zejména vzhledem ke zjevně nepřiměřeným částkám, které žalobkyně za reklamu vynaložila, propagace. Zjištěné skutečnosti naopak dle žalovaného nasvědčují tomu, že skutečným účelem předmětné série transakcí, při níž došlo k razantnímu navýšení ceny deklarovaného plnění, bylo vyinkasovat na úkor státního rozpočtu odpočet daně z přidané hodnoty, aniž by v rámci řetězce byla tato daň uhrazena.

Žalovaný hodnotil posuzovanou věc i z hlediska legislativy Soudního dvora evropských společenství (dále jen „SDES“) a směrnice Rady EU č. 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006, (účinné od 1.1.2007) o společném systému daně z přidané hodnoty (tzv. Recast Šestá směrnice) a konstatoval, že z popsanych skutečností

vyplývá, že správce daně nepostupoval v rozporu s právním názorem SDES uvedeným v rozsudku Optigen Ltd., ve spojených věcech C-354/0, C-355/03 a C-484/03, a následně pak v rozsudku SDES ze dne 6.7.2006, Alex Kittel, ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04.

Žalovaný v závěru odkázal na ustanovení § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), a tvrdil, že žalobkyně přijetí zdanitelného plnění podle pěti předmětných faktur od společnosti Properte neprokázala a navíc nelze předmětnou činnost považovat za ekonomickou, jak vyplývá i z výše citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu 5 Afs 53/2008. Žalobkyní předložené faktury za daňové doklady nelze považovat, neboť se neprokázalo, že předmětnou reklamu jí dodala společnost na fakturách uvedená. Žalobkyně dle žalovaného nesplnila co jí ukládá ust. § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků v platném znění (dále jen „zákon o správě daní“), a ust. § 92 odst. 3 daňového řádu, neboť neprokázala skutečnosti, které uvedla v přiznání k dani z přidané hodnoty za kontrolované období, tedy že plnění přijala a použila je pro uskutečnění své ekonomické činnosti.

Ve včas podané žalobě žalobkyně potvrdila, že podstatou sporu je, zda uplatnila v souladu s platnou právní úpravou nárok na odpočet daně z přidané hodnoty z daňových dokladů vystavených společností Property. Předmětem plnění byly reklamní služby, jejichž uskutečnění odvykláním reklamních spotů žalovaný nepopřel, a které pro ni společnost Property zajišťovala prostřednictvím dalších osob, které však nebyly smluvními partnery žalobkyně. O dodání předmětného plnění společností Property svědčí dle žalobkyně kromě daňových dokladů i uzavřené smlouvy s touto společností, objednávky, úhrady faktur a výpověď bývalého jednatele této společnosti. Žádné důkazní prostředky naopak nenasvědčují tomu, že by žalobkyni předmětné plnění dodal jiný dodavatel. Žalobkyně ani nevěděla, že společnost Property zajišťuje reklamní činnost prostřednictvím subdodavatele. Jediný, s kým přišla do styku byl pan B. V., který natočil vysílané spoty, ale žalobkyně nevěděla, že se jedná o osobu, která nakoupila vysílací časy od mediální agentury ani že jde o osobu, která je zapojena do řetězce firem. Dle žalobkyně je zcela běžné a obecně akceptovatelné, že dodavatel služby nebo zboží fakticky pouze dokladově pořídí a se ziskem prodá. Je také obecně známé, že tak postupují i dodavatelé prací a služeb zadávaných státními orgány, jimi řízenými organizacemi, obcemi a kraji. I když žalobkyně nemůže uvést žádný konkrétní daňový subjekt, jde o všeobecně známou a mediálně zveřejňovanou věc, kterou ve smyslu ust. § 31 odst. 3 zákona o správě daní, není povinen prokazovat. Není proto nijak zřejmé, na základě čeho považuje žalovaný jednání dodavatele za zneužití práva či jinak právně vadné jednání. S námitkou, že navyšování ceny je běžným jevem a běžnou obchodní praxí, se žalovaný nevypořádal.

Dle žalobkyně důkazní prostředky jednoznačně prokazují poskytnutí reklamních služeb společností Property. Proto měla zákonný nárok na odpočet daně z přidané hodnoty z daňových dokladů, vystavených touto společností jako

dodavatelem. Pokud je správce daně a žalovaný neuznali, postupovali v rozporu s ust. § 72 a § 73 zákona o DPH.

Žalobkyně označila rozhodnutí žalovaného za vnitřně rozporné. Uvádí v něm, že žalobkyně neprokázala přijetí služeb od společnosti Property, i když důkazní prostředky zmiňované žalovaným dodání těchto služeb právě od zmíněné společnosti nevyvracejí. Předložením listinných důkazních prostředků žalobkyně dostala svému důkaznímu břemeni a jeho předmětem nejsou a nemohou být skutečnosti, týkající se vztahů mezi společností Property a jejími obchodními partnery.

Žalobkyně dále popsala základní princip fungování daně z přidané hodnoty, za který označila neutralitu. Ta funguje tak, že plátce daně na jedné straně stejnou částku zaplatí a na druhé straně ji vyinkasuje ze státního rozpočtu. Žádný finanční prospěch tak plátcům v průběhu obchodních transakcí předcházejících dodání služeb a zboží konečnému spotřebiteli nevzniká ani vzniknout nemůže. Ten by nastal pouze jako důsledek nesplnění povinností plátce daně, který inkasuje odpočet ale daň svému dodavateli neuhradí, nebo poskytovatel plnění inkasuje daň od nového odběratele, ale neodvede ji do státního rozpočtu. Finanční prospěch proto může vzniknout pouze jako důsledek nesplnění povinnosti tohoto plátce daně. V daném případě bylo správcem daně ověřeno, že žalobkyně daň uvedenou na daňovém dokladu od dodavatele, společnosti Property, řádně uhradila. Z této operace jí tak žádný majetkový prospěch vzniknout nemohl. Obecně z vlastního principu fungování daně z přidané hodnoty platí, že ani mnohonásobným navýšením ceny v průběhu přefakturace nemůže dojít ke krácení státního rozpočtu, pokud všechny zúčastněné subjekty dodržují zákonná pravidla. Žalobkyně samozřejmě nemůže vyloučit, že dodavatel či jeho dodavatelé konali protiprávně a možná i s úmyslem zkrátit státní rozpočet, ale tvrzení, že se žalobkyně na tomto jednání podílela správce daně ani žalovaný neprokázali. Aby žalobkyni mohla vzniknout přijetím zdanitelného plnění od společnosti Property jakákoliv finanční výhoda, muselo by se jednat minimálně o podílnictví na protiprávním jednání. Žalobkyně a s ní spojené osoby by se nemusely vědomě a aktivně účastnit nelegální činnosti společnosti Property nebo s ní spojených osob, případně by musely být přímo osobami tuto nelegální činnost páchajícími. V takovém případě by musela konkrétním osobám spojeným se žalobkyní vzniknout trestní odpovědnost za následky takové činnosti. Pro takový závěr nelze najít oporu ve výsledcích daňové kontroly.

Dále žalobkyně uvedla, že nelze vyloučit, že jiné osoby se protiprávního jednání dopustily, ale tato skutečnost sama o sobě nemá vliv na možnost uplatnit odpočet daně na vstupu. Bez jakýchkoliv pochybností je, že k odvysílání reklamních spotů došlo. Skutečnost, že společnost Property nebyla tím, kdo odvysílání reklamních spotů realizoval, ani že došlo k navýšení fakturované ceny na tom nic nemění. S jakými úmysly konal dodavatel žalobkyně a jeho dodavatelé není pro posouzení jejího nároku na odpočet podstatné.

Žalobkyně poukázala na skutečnost, že Evropský soudní dvůr dospěl výkladem Šesté směrnice o dani z přidané hodnoty z přijatých zdanitelných plnění k závěru, že i v případě, že jiná transakce, předcházející či následující v řetězci obchodních vztahů, byla uskutečněna se záměrem zkrácení daňové povinnosti, ovšem pouze za podmínky, že plátce daně o takovém záměru nevěděl a nemohl vědět, má plátce daně nárok na odpočet daně. Ani značné navýšení ceny v průběhu fakturace mezi dodavatelem společnosti Property nebo přímo touto společností není dle žalobkyně v žádném případě samo o sobě trestným, stejně jako skutečnost, zda tato společnost nebo jiná osoba nezaplatila daň nebo nepodala daňové přiznání. Pouze pokud by žalobkyně věděla nebo mohla vědět, že porušení povinností ze strany společnosti Property nebo dalších osob je činěno s úmyslem krátiť daň, pak by mělo za následek nedostatek dobré víry a důsledky z hlediska možnosti uplatnit odpočet. Takové skutečnosti však v průběhu daňového řízení zjištěny nebyly. Správce daně tak nesplnil svoji povinnost danou v § 92 odst. 5 písm. c) a d) daňového řádu.

V závěru navrhla zrušení žalobou napadeného rozhodnutí žalovaného a vrácení věci k dalšímu řízení.

Žalovaný v písemném vyjádření k žalobě odkázal v plném rozsahu na své rozhodnutí a na rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové sp. zn. 31Af 18/2012-37 ve věci žalobce JN TRANS, s.r.o. Navrhl, aby krajský soud žalobu zamítl.

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu žalobních námitek v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen "s.ř.s."). Učinil tak bez nařízení jednání dle § 51 odst. 1 s.ř.s., když souhlas žalobkyně i žalovaného s takovým postupem byl dán za dodržení podmínek stanovených ve větě druhé zmíněného zákonného ustanovení. O věci usoudil následovně.

Z obsahu správního spisu je zřejmé, že na základě rámcové smlouvy, dodatků č. 1 a 2 k této smlouvě a na základě vystavených faktur hradila žalobkyně společnosti Property za vysílané spoty na TV Spektrum a ČT4 SPORT celkem 2.392.200 Kč (z toho DPH ve výši 454.518 Kč). Cena za odvysílání spotu činila 44.300 Kč. Z dalších důkazů, a to svědecké výpovědi pana B. V., odpovědi místně příslušných správců daně, účetnictví společnosti SYMBIOSA, faktur, podnětu Policie ČR, výsledku pana P. Č., bývalého jednatele společnosti Property a vysvětlení žalobkyně krajský soud zjistil, že B. V. zhotovil reklamní spot a zaplatil ARBOmedii za jeho odvysílání na TV Spektrum 850 Kč, a za spot odvysílaný na ČT 4 SPORT Kč 956 až 1913. Výše cen vycházela z veřejně dostupných ceníků a byla snížena o poskytnuté slevy. Následně B.V. vyúčtoval společnosti SYMBIOSA za odvysílání reklamních spotů částky Kč 1 850 až 1 950 a tato společnost je přeúčtovala společnosti Property za cenu 42.970 Kč. Žalobkyni účtovala společnost Property 44.300 Kč. Cena za odvysílání

reklamního spotu tak byla navýšena 22x. Toto zvýšení přitom nebylo odůvodněno žádnou navýšenou hodnotou.

Z šetření Policie ČR, které měl k dispozici správce daně vyplynulo, že žalobkyně byla v roce 2007 koncovým článkem v řetězci firem. Je tak logické, že další kroky správce daně byly zaměřeny na ověření jeho podezření, zda jednání mezi jednotlivými články obchodních vztahů, tedy mezi panem B. V. a následně společnostmi SYMBIOSA a Property, bylo vedeno za účelem podnikání, nebo za účelem získání daňového zvýhodnění a zda byla žalobkyně v tomto řetězci zapojena. Správce daně podrobně popsal úlohu jednotlivých účastníků řetězce a svoje úvahy a závěry rozvedl a zdůvodnil na str. 177 až 191 zprávy z kontroly. Žalovaný se s ohledem na uplatněné odvolací námitky zabýval touto otázkou na str. 7 až 9 napadeného rozhodnutí. Krajský soud na ně v plném rozsahu odkazuje. Závěry správce daně i žalovaného jednoznačně korespondují s důkazy shromážděnými správcem daně a krajský soud se s nimi ztotožnil.

Jak vyplývá ze žaloby žalobkyně nezpochybňuje závěry správce daně a žalovaného o vytvoření řetězce, jak byl shora podrobně popsán, ani o záměrech na něm zúčastněných společností směřujících k získání majetkového prospěchu získáním odpočtu daně z přidané hodnoty ze státního rozpočtu. Zcela se však distancuje od jednání těchto společností a popírá, že by o jejich záměrech byla informována. Tvrdila, že cena, za kterou nakoupila reklamní časy od společnosti Property pro ní byla cenou obvyklou, za kterou byly nabízeny obdobné služby i v jiných sdělovacích prostředcích dalším odběratelům, kteří je za ní nakupovali.

Krajský soud těmto tvrzením žalobkyně neuvěřil. Pokud, jak uvádí, věnovala čas zjišťování, za jakou cenu nakupovali reklamní služby jiní podnikatelé, případně kolik si za odvysílání reklamních spotů účtovaly jiné sdělovací prostředky, než byly jí vybrané TV Spektrum a ČT 4 SPORT, lze se jen ptát, proč tento čas nevěnovala na obstarání si informací přímo u jí vybraných médií. Postup, který žalobkyně zvolila zjevně postrádá logiku a je v rozporu s obchodními zvyklostmi. Pokud by žalobkyně nesledovala jiné cíle, než co nejlevněji pro sebe získat zboží a služby, nepochybně by si cenu ověřila u jejich poskytovatele a zvolila postup, který by byl pro ní nejvýhodnější. Krajský soud proto uzavřel, že žalobkyně ze všech okolností tohoto případu mohla vědět, jakých obchodů se zúčastnila. Pokud tvrdí, že o úmyslu společností podílejících se na podvodném vylákání daně z přidané hodnoty ze státního rozpočtu nevěděla, krajský soud toto její prohlášení hodnotí jako zcela účelové.

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 o správě daní 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 daňový řád 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 pěti předmětných faktur od Properte 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 popsaný 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.

K dalším žalobkyní uplatněným námitkám krajský soud dodává, že nemá žádné výhrady k tomu, jak žalobkyně popsala základní princip fungování daně z přidané hodnoty. V posuzovaném případě ale tyto obecné principy byly porušeny právě vytvořením řetězce společností, jejichž snahou bylo zmíněné 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.

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

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 nevyplývalo, že by žalovanému náklady v souvislosti s tímto řízením vznikly.

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 nevyplývalo, že by žalovanému náklady v souvislosti s tímto řízením vznikly.

P o u č e n í :

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

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší 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 26. dubna 2013

Mgr. Marie Kocourková, v.r.
předsedkyně senátu