



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 17. května 2012, čj. 2981/12-1200-604859, **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 :

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 jeho 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 příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2007 a odvoláním napadené rozhodnutí potvrzeno.

Za podstatu sporu byla žalobou označena skutečnost, zda je žalobkyně osobou jinak spojenou ve smyslu ust. § 23 odst. 7 písm. b/ zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) a zda tuto skutečnost správce daně a žalovaný ve smyslu ust. § 92 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) prokázali. Žalobkyně podotkla, že správce daně ve zprávě o daňové kontrole neuvedl žádné důkazy o tom, že by žalobkyně byla vědomě zapojena do řetězce jinak spojených osob a takové důkazy nejsou uvedeny ani v jiných listinách daňového spisu. Jedná se tedy pouze o neprokázané domněnky správce daně. Stejně tak žádné konkrétní důkazy neuvedl ani žalovaný v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí. Policie ČR pouze zjistila, že v jí nalezeném bločku jsou uvedeny přezdívkou nebo příjmením 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. Jelikož správce daně tyto skutečnosti neprokázal, nebylo ani povinností žalobkyně doložit tvrzený rozdíl a správce daně neměl zákonné oprávnění o tento rozdíl základ daně u žalobkyně upravit.

Žalobkyně proto označila za irelevantní i jakékoliv zjišťování ceny obvyklé, neboť k postupu dle ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů nebyl dán žádný důvod. Přesto žalobkyně namítla, že pokud žalovaný uvádí, že správce daně zjistil cenu obvyklou a to z veřejně dostupných ceníků mediálních agentur platných v roce 2008, pak z ničeho nevyplývá, že se za tyto ceníkové ceny reklamní časy opravdu prodávaly. Pro žalobkyni byla cenou obvyklou cena, za kterou reklama byla nabízena i jiným odběratelům a jimi byla i hrazena. Žalobkyně zdůraznila, že

žalovaný neprokával, že by tito jiní odběratelé byli osobami jinak spojenými s osobami, které byly účastny podvodného jednání. Navíc fakturovaná cena za reklamu byla v obdobné výši ceny, za jakou byla obdobná reklama nabízena v jiných sdělovacích prostředcích.

Ke svědecké výpovědi pana Č. žalobkyně podotkla, že jeho výpověď je nutno hodnotit s vědomím, že šlo o osobu, která byla do podvodného řetězce zapojena a že tudíž nebylo v jeho zájmu pravdivě vypovídat. Této domněnce nasvědčuje i skutečnost, že i po prodeji obchodního podílu měl přístup k účtu společnosti Property Praha, s.r.o. (dále jen „Property“).

Žalobkyně nesouhlasila se stanoviskem žalovaného, že její obecné tvrzení, že obdobně jako ona postupují i subjekty, které nakládají s veřejnými prostředky, nemůže být bez jejich identifikace použito jako důkaz prokazující, že v případě žalobkyně správce daně porušil zásadu jednotné správní praxe. Uvedla, že vzhledem k neveřejnosti daňového řízení nemůže označit konkrétní daňový subjekt, ale je jasné, že jde o obecně známé skutečnosti, které jsou zveřejňovány ve sdělovacích prostředcích. Žalobkyně proto není povinna konkrétní subjekty uvádět.

Tvrzení žalovaného, že správce daně prokázal skutečnosti, které svědčily ve prospěch aplikace ust. § 23 odst. 7 písm. b/ bod 5 zákona o daních z příjmů, je dle žalobkyně v rozporu se skutečností i důkazními prostředky. Většina údajných důkazních prostředků se týká jiných účastníků tvrzeného řetězce a nikoliv žalobkyně. To, že kontakt se společností 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. Tomu svému nezákonnému úsudku pak správce daně podřídil veškeré hodnocení důkazních prostředků, které bylo zjevně účelové.

V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že v přezkoumávaném případě správce daně zahájil daňovou kontrolu na základě podnětu Policie ČR, která v trestním řízení zjistila, že žalobkyně byla v roce 2007 koncovým článkem v řetězci firem, který byl vytvořen s cílem získání neoprávněného odpočtu daně z přidané hodnoty, zkrácení daně z příjmů a daně z přidané hodnoty. Za součinnosti s Policí 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 řetězce (Symbiosa a Property) nesídlily v místech uvedených v obchodním rejstříku 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 („bílého koně“). Z odpovědí místně příslušných správců daně na dožádání vyplynulo, že společnost Symbiosa (později Gabreta, Euro) i Property vykazovaly v přílohách daňového přiznání mnohamilionové obraty na straně nákladů i výnosů, ale v daňových přiznáních k dani z příjmů tvrdily, že jejich základ daně a daň je v řádu několika tisíců. Symbiosa (později Gabreta, Euro) ani Property nezveřejňovaly svoje účetní závěrky ve Sbírce listin vedených obchodním rejstříkem příslušného soudu. Daňové správě tedy nebyla k dispozici jejich účetní 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. Společnost Symbiosa, Gabreta, Euro 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 tomu, že při organizaci řetězce bylo postupováno tak, aby daňová správa nebyla schopná zjistit, jak konkrétně byla vybraná hotovost z bankovních účtů použita, ani si ověřit správnost tvrzení, které vnitřní firmy řetězce v daňových přiznáních uvedly. Při domovní prohlídce 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 vyhodnocení domovní dohlídky a zajištěné poznámky). Z výše uvedeného je 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.

Žalovaný konstatoval, že až dne 11. 8. 2011 (po 22. 7. 2011) navrhla žalobkyně správcem daně, aby provedl výslech pana M. D. a po uplynutí cca dalších 14 dní navrhla, aby provedl výslech svědkyň. Žalovaný upozornil, že daňový řád zavedl v ust. § 88 odst. 3 prvek koncentrace. To znamená, že pokud na základě prvního vyjádření daňového subjektu ke kontrolnímu zjištění nedojde k jeho změně, další vyjádření se nepřipouští. Tato nová právní úprava zamezuje daňovým

subjektům bezdůvodně a účelově oddalovat ukončení daňové kontroly. Z postupu žalobkyně žalovaný dovodil, že ukončení daňové kontroly účelově oddalovala, neboť v průběhu daňové kontroly předložila pouze 1 disk CD s vysílaným reklamním spotem, rámcovou smlouvu, faktury a jejich přílohy (mediální plány). Výzvu k doložení rozdílů považovala za bezpředmětnou, protože byla toho názoru, že nebyla jinak spojenou osobou a žádné další důkazní prostředky proto nepředložila, ani jejich provedení nenavrhovala. K tomu žalovaný konstatoval, že v daném případě nastal stav předvídaný v § 88 odst. 5 daňového řádu, neboť se žalobkyně projednání zprávy o daňové kontrole prokazatelně vyhýbala, což se snažila připsat k tíži správce daně, a to tím, že poukazovala na 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 (znalecký posudek). Opakovaně se z projednání zprávy omlouvala. V doplnění odvolání pak předložila znalecký posudek. Žalovaný přitom neshledal, že by správce daně bránil žalobkyni v uplatnění jejího práva, tj. předkládat a navrhopvat důkazní prostředky a vyvracet pochybnosti správce daně.

Dále žalovaný uvedl, že správce daně cenu obvyklou zjistil, a to z veřejně dostupných ceníků mediálních agentur, které byly platné v daném období (podrobně uvedeno na str. 11 a str. 12 zprávy o daňové kontrole). V daném případě považoval ustanovení znalce pro zjištění ceny obvyklé za zřejmé porušení zásady hospodárnosti a protahování daňového řízení (viz § 7 daňového řádu). Správce daně prokázal jiné skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně (viz § 92 odst. 5 písmeno d/ daňového řádu) a existenci jinak spojených osob a obvyklou cenu zjistil. Výslech svědkyň navrhla žalobkyně opět až po uplynutí lhůty podle § 88 odst. 3 daňového řádu. Nebyla schopna (přes výzvu správce daně k prokázání skutečností) správci daně konkrétně sdělit, jaký byl vztah navržených svědkyň k předmětu dokazování. Do zahájení projednávání výsledku kontrolního zjištění bylo z doplnění podnětu Policie ČR (konkrétně z vyhodnocení domovní prohlídky) známo pouze to, že svědkyně používaly byt maďarského občana Z. O. v Praze 3 k provádění účetních prací, přičemž v tomto bytě byly nalezeny různé doklady vztahující se k činnosti účelově vytvořeného řetězce a existovalo zde důvodné podezření, že se na realizaci daňového podvodu mohly navržené svědkyně i podílet. Správce daně byl tedy oprávněn předpokládat, že jejich výslech by nebyl relevantním důkazním prostředkem, který by mohl vyvrátit správcem daně zjištěnou skutečnost (nikoliv pochybnost), že se v daném případě jednalo o jinak spojené osoby.

Z odůvodnění napadeného rozhodnutí dále vyplynulo tvrzení žalobkyně, že si televizní stanice pro vysílání reklamních spotů vybírala na základě doporučení Property, což, podle jejího tvrzení, nebylo v rozporu s výpovědí P. Č.. Žalovaný si ověřil, že P. Č. ve svědecké výpovědi uvedl, že televizní spoty byly vysílány na televizních stanicích dle přání žalobkyně. O tom, že by si žalobkyně vybírala televizní stanice na základě doporučení Property, se P. Č. ve svědecké výpovědi nezmínil. Žalovaný uvedl, že žalobkyně si měla být vědoma speciální právní úpravy, která je obsažena v § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, a

podle něho v případě, že sjednaná cena za odvysílání reklamních spotů nebude odpovídat obvyklé ceně, bude povinna (podle § 23 odst. 7 zákona o daních příjmů) uspokojivě doložit správci daně rozdíl. Správce daně neporušil dle žalovaného ust. § 92 odst. 5 daňového řádu, protože prokázal skutečnosti, které svědčily tomu, že žalobkyně byla, a to ve smyslu § 23 odst. 7 písmena b) bodu 5 zákona o daních z příjmů, jinak spojenou osobou. 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, 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. 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, které měly propagovat žalobkyni, zajistil, a že Symbiose za odvysílání jednoho reklamního spotu fakturoval cenu 1 850 Kč až 1 950 Kč. Druhý článek řetězce, Symbiosa (později Gabreta, Euro) 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 trpí nemocí Chorea Huntington (neurodegenerativní choroba, která si vyžaduje trvalý dohled jiné dospělé osoby). Peněžní prostředky vybíral V. K., nar. 18.1.1964 (otec M. K.). V. K. rovněž za společnost Symbiosa podával na Finanční úřad pro Prahu 1 daňová přiznání. Po výslechu V. K. Policií ČR byly postupně ukončeny finanční transakce na bankovním účtu Symbiosy a společnost byla převedena na nového jednatele a peněžní prostředky začaly být zasílány na účet Gabrety (viz podnět Policie ČR). Symbiosa si v roce 2007 objednávala vysílání spotů u B. V. a následně, jako dodavatel, odvysílání spotů fakturovala Property. V roce 2007 fakturovala Symbiosa společnosti Property za odvysílání jednoho spotu 42.970 Kč. Skutečnosti vztahující se k částkám hrazeným Property ve prospěch bankovního účtu Symbiosy požadoval správce daně prověřit místně příslušným správcem daně, kterým je Finanční úřad pro Prahu 1. V odpovědi na dožádání Finanční úřad pro Prahu 1 uvedl, že Symbiosa je dlouhodobě nekontaktní, na adrese svého sídla nesídlí, přičemž vlastník objektu, ve kterém je její sídlo, s touto společností neuzavřel nájemní smlouvu. Po tom, co Policie ČR zahájila vyšetřování činnosti Symbiosy, nastoupila na její místo Gabreta (viz podnět a doplnění podnětu). Gabreta je rovněž pro daňovou správu nekontaktním daňovým subjektem, který nepodal přiznání k DPPO za zdaňovací období roku 2008. Jediným

jednatelům a zároveň jedinou osobou, která měla dispoziční práva k účtu Gabrety byl M. R., nar. 12.1.1973. Ode dne 16.6.2008 se jednatelkou Gabrety stala A. K., nar. 30.07.1983, trv. bytem Hársfa utca 10, 7951 Szabadszentkirály, Maďarská republika, která však neměla přístupová práva k účtu Gabrety, a proto peníze z účtu nadále vybíral M.R.. Skutečnosti týkající se Gabrety se správce daně snažil ověřit výpovědí pana R.. Po několika omluvách se M. R. v písemnosti doručené správci daně prostřednictvím faxu a zaevidované pod čj. 47212 opětovně omluvil z jednání, které mělo proběhnout dne 6.4.2010 a současně uvedl, že vzhledem k probíhajícímu vyšetřování Policie ČR využívá svého práva nevypovídat. Jakmile se Finanční úřad pro Prahu 4 pokusil u Gabrety provést místní šetření, byly zastaveny finanční transakce na bankovním účtu této společnosti. Následně Property začala přeposílat peněžní prostředky na účet Eura. 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 pan J. Ch., který se na adrese svého bydliště nezdržuje. Dne 27.11.2008 policejní orgán zajistil na účtu Eura 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., nar. 4.8.1971, bytem Nagypostavölgyi út 131, 7631 Pécs, Maďarská republika. 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 (od 22.2.2008 do 30.9.2008) 48.093.899 Kč. Uvedené částky byly z účtu Symbiosy (později Gabrety) ihned vybírány, a to v hotovosti. Property účtovala žalobkyni za odvysílání jednoho spotu 44.300 Kč. Při prověřování částek, které daňový subjekt uhradil ve prospěch bankovního účtu Property, správce daně na základě bankovních výpisů obdržených od České spořitelny, a.s., zjistil, že částky připsané ve prospěch tohoto účtu včetně částek uhrazených žalobkyní byly po odečtení cca 3 % přeposílány v roce 2007 ve prospěch účtu Symbiosy, od 22. 2. 2008 ve prospěch účtu Gabrety a od 4.9.2008 ve prospěch účtu Eura. P. Č. bývalý jednatel Property (viz protokolu o ústním jednání čj. 13660/10/273930603352 ze dne 17.3.2010) 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 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. K fakturám, které Property vystavila na žalobkyni, byly přiloženy mediální plány. Povinností společnosti Property bylo do pěti pracovních dnů před zahájením reklamní kampaně vypracovat vysílací plán konkrétní reklamní kampaně a předat jej žalobkyni k odsouhlasení. Správce daně zjistil, že mediální plány na měsíce květen a srpen 2007 odsouhlasila žalobkyně po jejich odvysílání, mediální plány na říjen a prosinec 2007 odsouhlasila v průběhu vysílání, což je částečně v rozporu s jejím tvrzením, že před zahájením reklamní kampaně obdržela návrhy mediálních plánů, které po odsouhlasení zasílala Property. Podle vysvětlení žalobkyně navázala předmětný vztah s Property na základě toho, že byl touto

společností kontaktována, což je v rozporu s výpovědí M. D., který uvedl, že kontakt mezi žalobkyní a Property zprostředkoval on. Z vyhodnocení domovní prohlídky vyplývá, že v bytě maďarského občana Z. O., který užívaly svědkyně, Policie ČR našla důkazní prostředky o tom, že z tohoto místa byla administrativně činnost řetězce zřejmě 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 Property a v hotovosti vybírány z účtu Symbiosy. Při domovní prohlídce byly nalezeny i faktury, které vystavila Property na žalobkyni, část účetnictví Symbiosy a faktury vystavené panem V..

Žalobkyně dále, jak žalovaný uvedl, v doplnění odvolání předložila znalecký posudek, a to k prokázání toho, že správce daně nezjistil cenu obvyklou, což avizovala již v podání ze dne 7.10.2011. V rekapitulaci znaleckého posudku zpracovatel uvedl, že obvyklá cena za odvysílání reklamních spotů prostřednictvím Property v období 9/2007 až 12/2007 a v období 5/2008 až 12/2008 činila 12.626 Kč až 34.900 Kč, a to podle srovnání s cenou služeb nabízených subjekty se stejným zaměřením, přičemž na str. 30 v bodě 5. 3 znaleckého posudku uvádí, že ke stanovení obvyklé ceny použil i metodu nákladů a přírážky. K tomu žalovaný uvedl, že znalecký posudek vychází pro zjištění ceny obvyklé z podkladů předložených žalobkyní. Stanovení ceny obvyklé je provedeno na základě stavu k 31.12.2011. Znalecký posudek nelze uznat dle žalovaného za důkaz, který by prokázal obvyklou cenu, která byla mezi nezávislými subjekty sjednána, protože vycházel z ceníků platných od roku 2009 a kterou 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) a vycházel ze skutečností, které žalobkyně v daňovém řízení neprokázala, tj., že jí Property poskytovala konzultace v rozsahu 20 hodin měsíčně. Vzhledem k průběhu daňového řízení a obsahu podnětu Policie ČR, lze mít i za to, že se jedná o účelově vytvořený důkazní prostředek.

V písemném vyjádření k žalobě žalovaný odkázal na obsah žalobou napadeného rozhodnutí a své závěry v souladu s již vyjádřeným názorem dále rozvedl. Znovu poukázal na důvodnost svého názoru o vytvoření řetězce jinak spojených osob.

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, a usoudil následovně.

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. Na základě těchto

daňových dokladů pak žalobkyně zaúčtovala na vrub nákladového účtu 518.600 celkem 6.379.200 Kč, stejnou částku pak uplatnila v daňovém řízení jako nákladovou položku. Jako důkaz pro uplatněný náklad předložila správci daně 1 disk CD s vysílaným reklamním spotem, rámcovou smlouvu a fakturu, jejíž přílohu tvořily mediální plány. 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 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 ze 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 žalobkyně je jinak spojenou osobou ve smyslu ust. § 23 odst. 7 písm. b/ bodu 5 zákona o daních z příjmů, protože vytvořila právní vztah převážně za účelem snížení základu daně. Správce daně tak přistoupil ke zjištění ceny, která byla sjednána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích, přičemž za cenu obvyklou určil cenu, za kterou ARBOMedia nabízel v roce 2007 odvysílání obdobných reklamních spotů a následně vyčíslil rozdíly mezi obvyklou cenou a cenou, kterou žalobkyni účtovala za odvysílání reklamního spotu Property. Celkový rozdíl vyčíslil na 5.476.700 Kč a vyzval žalobkyni k uspokojivém doložení takového rozdílu.

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 jinak spojených 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 výsledky svědků D. T., M. S., M. N. a M. K.. K návrhu těchto výsledků uvedla, 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 výsledky 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 navrhnout další důkazy.

Při hodnocení postupu správce daně vycházel krajský soud jednak z ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů a jednak z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu (rozsudek ze dne 30. 1. 2008, č. 2 Afs 24/2007-119, rozsudek ze dne 30. 4. 2008, čj. 1 Afs 15/2008-100 a rozsudek ze dne 15. 5. 2009, čj. 5 Afs 53/2008-70) z níž vyplývá, „že prvotní břemeno tvrzení i důkazní břemeno leží na daňovém subjektu, který v první fázi splní svou povinnost tvrzení tím, že předloží formálně bezvadné daňové přiznání, a prvotní břemeno důkazní unese již tím, že předloží účetnictví (resp. jinou zákonem stanovenou evidenci), které koresponduje se skutečnostmi uvedenými v daňovém přiznání. V takovém případě se důkazní břemeno přesouvá na správce daně, který musí prokázat důvodné pochybnosti o tom, že ve vztahu k tvrzením uvedeným v daňovém přiznání je účetnictví daňového subjektu věrohodné, úplné, průkazné nebo správné. Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je (opět) na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal (blíže viz oba citované rozsudky).“

Ke shora nastíněnému skutkovému stavu lze konstatovat, že žalobkyně unesla svoje břemeno tvrzení i břemeno důkazní, když správci daně při probíhající daňové kontrole předložila na deklarovaná zdanitelná plnění bezvadné daňové doklady. Důkazní břemeno tak přešlo na správce daně, který, vědom si této pozice, vyzval žalobkyni k předložení dalších důkazů, jež by jeho pochybnosti o důvodnosti vynaložených nákladů vyvrátily, resp. prokázaly, že nebyla zapojena v řetězci spojených osob a že ceny, které zaplatila za reklamní služby, odpovídaly cenám obvyklým. Správce daně unesl důkazní břemeno tím, že shromáždil rozsáhlý důkazní materiál a na jeho základě se mu podařilo věrohodnost žalobkyní předložených formálních dokladů zásadním způsobem zpochybnit. V důsledku toho přešlo důkazní břemeno zpět na žalobkyni. Ta sice určité důkazní prostředky navrhla a předložila, avšak prokázat své tvrzení, že deklarovaná výše ceny odpovídá ceně obvyklé, se jí přesto nepodařilo.

Žalovaný při posouzení těchto důkazů dospěl k jednoznačnému závěru, že na daný případ je nutno aplikovat ust. § 23 odst. 7, písm. b/, bod 5. zákona o daních z příjmů. Dle tohoto ustanovení upraví správce daně základ daně poplatníka v případě, že se ceny sjednané mezi spojenými osobami liší od cen, které byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a není-li tento rozdíl uspokojivě doložen. Přitom pojem „spojené osoby“ je dále vyložen pod písmeny a/ a b/ citované právní úpravy. Dle bodu 5. písm b/ pak lze za jinak spojené osoby považovat ty, které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty.

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 snížení základu daně, tak jak o tom hovoří shora citované ustanovení zákona o daních z příjmů.

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. 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 se v projednávané věci jednalo o vztah jinak spojených osob.

Dále se krajský soud, ve shodě s postupem žalovaného, zabýval otázkou, zda se ceny sjednané mezi takto spojenými osobami lišily od cen, které byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Lze dále konstatovat, že se žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí s otázkou výše cen sjednaných mezi nezávislými osobami zákonně vypořádal. Jak vyplynulo z daňového řízení, správce daně si cenu obvyklou zjišťoval z veřejně dostupných ceníků mediálních agentur. Tento postup lze považovat, vzhledem k charakteru činnosti, jež byla předmětem daňové kontroly, za obvyklý. Lze rovněž konstatovat, že se žalobkyně své důkazní pozice v daňovém řízení zhostila sporadicky, když na pochybnosti správce daně týkající se důvodu

extrémního zvýšení ceny reagovala až v doplnění odvolání předložením znaleckého posudku, jenž měl dle jejího mínění zpochybňovat postup správce daně při stanovení ceny obvyklé. Žalovaný se s takto předloženým důkazem v odůvodnění napadeného rozhodnutí řádně vypořádal se závěrem, že jej za důkaz o stanovení cen nelze považovat, neboť vycházel z ceníků platných od roku 2009, ceny upravoval o různé indexy, porovnával cenu, kterou společnost Property fakturovala jiným závislým subjektům, tedy koncovým článkům vytvořeného řetězce a vycházel ze skutečností, které žalobkyně v daňovém řízení neprokázala, tedy mimo jiné z toho, že jí společnost Property poskytovala konzultace v obsahu 20 hodin měsíčně. Krajský soud se tak přiklonil k názoru žalovaného, že předložený znalecký posudek nemohl sloužit jako podklad pro stanovení cen obvyklých mezi nezávislými subjekty při ohodnocení reklamních spotů, když se svým zaměřením dotýkal konkrétního stanovení ceny za reklamní spoty pro žalobkyni prostřednictvím společnosti Property.

Krajský soud ve shodě s názorem žalovaného dospěl k závěru, že správce daně jednoznačně prokázal důvodnost postupu podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, tedy že cena sjednaná není v tomto případě cenou sjednávanou v běžných obchodních vztazích a postupoval proto podle ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, když základ daně o zjištěný rozdíl upravil.

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 nutno na daný obchodní případ aplikovat ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. 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 nevyplývalo, 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 29. března 2013

Mgr. Marie Kocourková, v.r.
předsedkyně senátu