



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Michala Mazance a soudců Mgr. Davida Hipšra a JUDr. Jana Passera v právní věci žalobce: **FOREZ s. r. o.**, se sídlem Ostrov č. p. 2, Ostrov, okres Ústí nad Orlicí, zastoupeného Mgr. Alexandrem Klimešem, advokátem se sídlem Jiráskova 228, Mělník, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Hradci Králové ze dne 11. 6. 2012, čj. 3384/12-1300-601246 a čj. 3385/12-1300-601246, v řízení o kasačních stížnostech žalobce proti rozsudkům Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 26. 4. 2013, čj. 31 Af 73/2012 – 36 a čj. 31 Af 74/2012 – 36,

t a k t o :

- I. Věci vedené u Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 8 Afs 43/2013 a sp. zn. 8 Afs 55/2013 **se spojují** ke společnému projednání a rozhodnutí. Věc bude dále vedena pod sp. zn. 8 Afs 43/2013.
- II. Kasační stížnost proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 26. 4. 2013, čj. 31 Af 73/2012 – 36, **se zamítá**.
- III. Kasační stížnost proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 26. 4. 2013, čj. 31 Af 74/2012 – 36, **se zamítá**.
- IV. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.
- V. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I.

[1] Šesti dodatečnými platebními výměry ze dne 2. 11. 2011 Finanční úřad v Ústí nad Orlicí (dále jen „finanční úřad“) doměřil žalobci daň z přidané hodnoty za období duben, červen, červenec, září, listopad a prosinec roku 2007. Finanční ředitelství v Hradci Králové

zamítlo žalobcovo odvolání proti těmto platebním výměrům rozhodnutím ze dne 11. 6. 2012, čj. 3384/12-1300-601246.

[2] Deseti dodatečnými platebními výměry ze dne 2. 11. 2011, finanční úřad doměřil žalobci daň z přidané hodnoty za období únor až říjen a prosinec roku 2008. Finanční ředitelství v Hradci Králové zamítlo žalobcovo odvolání proti těmto platebním výměrům rozhodnutím ze dne 11. 6. 2012, čj. 3385/12-1300-601246.

[3] Finanční ředitelství v Hradci Králové bylo ke dni 31. 12. 2012 zrušeno zákonem č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky. Jeho působnost přešla na Odvolací finanční ředitelství, přičemž dle § 20 odst. 2 zákona č. 456/2011 Sb. platí, že jsou-li v rozhodnutích vydaných při správě daní uvedeny územní finanční orgány, zde Finanční ředitelství v Hradci Králové, rozumí se jimi orgány finanční správy příslušné dle zákona č. 456/2011 Sb., v tomto případě tedy Odvolací finanční ředitelství (dále jen „žalovaný“).

II.

[4] Žalobce podal proti oběma rozhodnutím Finančního ředitelství v Hradci Králové správní žaloby ke Krajskému soudu v Hradci Králové. Dne 26. 4. 2013 krajský soud zamítl žalobu proti rozhodnutí čj. 3384/12-1300-601246 rozsudkem čj. 31 Af 73/2012 – 36 a žalobu proti rozhodnutí čj. 3385/12-1300-601246 rozsudkem čj. 31 Af 74/2012 – 36.

[5] Žalobní námitky byly v obou případech shodné. Krajský soud dospěl na jejich základě ke shodným závěrům. Ze správního spisu vyplynulo, že žalobce uhradil společnosti Property Praha s. r. o. (dále jen „Property“) za spoty vysílané na TV Spektrum a ČT4 SPORT v roce 2007 částku 2392 000 Kč (z toho DPH ve výši 454 518 Kč) a v roce 2008 částku 3 544 000 Kč (z toho DPH ve výši 673 360 Kč). Cena za odvysílání jednoho spotu činila 44 300 Kč. Z dalších důkazů, a to svědecké výpovědi pana B. V., sdělení místně příslušných správců daně, účetnictví společnosti SYMBIOSA GROUP s. r. o. (dále jen „SYMBIOSA“), faktur, podnětu Policie ČR, výlechu bývalého jednatele společnosti Property Petra Čermáka a vysvětlení žalobce krajský soud zjistil, že pan V. zhotovil reklamní spot a zaplatil společnosti ARBOmedia za jeho vysílání na TV Spektrum 850 Kč a za spot odvysílání na ČT4 SPORT 956 až 1913 Kč. Výše cen vycházela z veřejně dostupných ceníků a byla snížena o poskytnuté slevy. Následně pan V. vyúčtoval společnosti SYMBIOSA za odvysílání reklamních spotů částky 1 850 Kč až 1950 Kč a tato společnost je přeúčtovala společnosti Property za cenu 42 970 Kč. Společnost Property účtovala žalobci 44 300 Kč. Cena za odvysílání jednoho spotu tak byla 22× zvýšena, aniž by toto navýšení bylo odůvodněno nějakou přidanou hodnotou.

[6] Z šetření Policie ČR, které měl správce daně k dispozici, vyplynulo, že žalobce byl v letech 2007 a 2008 koncovým článkem v řetězci společností. Správce daně prověřoval, zda jednání mezi jednotlivými články obchodních vztahů bylo vedeno za účelem podnikání, nebo za účelem získání daňového zvýhodnění, a zda byl žalobce v tomto řetězci zapojen. Žalobce nezpochybnil závěry správce daně a žalovaného o vytvoření řetězce, ani o záměrech zúčastněných získat majetkový prospěch ze státního rozpočtu odpočtem daně z přidané hodnoty. Nesouhlasil však s tím, že by se do takového řetězce zapojil nebo o něm byl informován. Cenu, za kterou nakoupil vysílací časy od společnosti Property, považoval za cenu obvyklou, za kterou byly obdobné služby prodávány i dalším odběratelům.

[7] Krajský soud neuvěřil žalobcovým tvrzením. Označil za nelogické a v rozporu s obchodními zvyklostmi, že žalobce věnoval čas zjišťování, za jaké ceny nakupovali reklamní služby jiní podnikatelé, aniž si tyto informace ověřil přímo u poskytovatelů těchto služeb. Pokud by jednání žalobce mělo ekonomický důvod, zcela jistě by se vynasnažil získat pro sebe službu co nejlevněji. Ze všech okolností případu proto žalobce mohl vědět, jakých obchodů se účastnil.

[8] Krajský soud také uvedl s poukazem judikatury Ústavního soudu, Nejvyššího správního soudu a Evropského soudního dvora, že je třeba rozlišovat, zda se plátcí stali součástí podvodného daňového řetězce bez vlastní viny, nebo se dodání zboží či služeb uskutečnilo pro osobu povinnou k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní podvodného plnění. V posuzovaném případě správce daně shromáždil dostatek důkazů o tom, že žalobce mohl vědět o podvodném jednání v řetězci spolupracujících společností. Krajský soud proto uzavřel, že správce daně postupoval v souladu se zákonem, pokud žalobci doměřil daň z přidané hodnoty ve výši nadměrného odpočtu uplatněného na základě faktur přijatých od společnosti Property.

III.

[9] Oba rozsudky krajského soudu napadl žalobce (dále jen „stěžovatel“) obsahově obdobnými kasačními stížnostmi. Nejprve obsáhle citoval text žalob uvedený na listech 3 až 4 spisu krajského soudu. Namítl, že se krajský soud nevypořádal s jeho námitkami a důkazními prostředky, neboť pouze uvedl, že stěžovatel neprokázal přijetí zdanitelného plnění od společnosti Property. Soud se rovněž nezabýval námitkou, že finanční orgány neuznaly nárok stěžovatele na odpočet daně ve výši ceny obvyklé, jak ji údajně zjistil správce daně. Rozsudek krajského soudu je proto nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů.

[10] Stěžovatel dále zdůraznil, že deklarovaná reklamní činnost se uskutečnila, což správce daně mohl a měl ověřit u provozovatele televizní stanice. Setrval na námitce, že mu finanční orgány měly přiznat nárok na odpočet daně ve výši ceny obvyklé. Pokud tak neučinily, jednaly v rozporu s § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, (dále jen „zákon o DPH“) a soud měl zrušit jejich rozhodnutí.

[11] Stěžovatel obsáhle citoval další část žaloby, uvedenou na listech 3 až 6 spisu krajského soudu. Namítl, že se krajský soud ztotožnil se závěry finančních orgánů, ačkoli ty stály pouze na neprokázaných domněnkách. Jediným údajným důkazem o zapojení stěžovatele do podvodného řetězce byla jeho korespondence se společností Property, pomocí které byly podle názoru správce daně řešeny vzájemné závazky, které vznikaly v souvislosti s vrácením částek v hotovosti, převáděných předtím na účet Property. Stěžovatel správci daně objasnil, že nešlo o reklamaci nevrácených peněz, ale o ověřování vzájemných závazků a pohledávek za účelem auditu v roce 2008. Korespondence se týkala neodvysílaných spotů v rozsahu více jak 100 tis. Kč. Auditor stěžovatele Ing. Novák kvůli nesprávné interpretaci této korespondence podal na správce daně stížnost, kterou finanční orgány zatajily. E-mailová korespondence tedy není důkazem o vědomé účasti stěžovatele na podvodném řetězci.

[12] Stěžovatel také popřel, že by byl o podvodném řetězci informován. Není pravda, že nevěnoval dostatečnou pozornost průzkumu trhu s reklamními službami. V době,

kdy uvažoval o využití reklamy, si zjišťoval ceny reklamních služeb v různých sdělovacích prostředcích ještě předtím, než jej s nabídkou oslovila společnost Property. Nabídku přijal, protože se nabízená cena nijak neodlišovala od cen, které si dříve sám zjistil. Dozvěděl se také, že za obdobnou cenu nakupují reklamní služby i jiní oslovení podnikatelé. Není tedy nijak nelogické, že nabídnutou cenu již dále neprověřoval. Vůbec ho nenapadlo, že by skutečná cena mohla být jiná. Soud argumentuje všemi okolnostmi případu, které však vyšly najevo až v době, kdy řetězec rozkryla Policie ČR. V době, kdy stěžovatel přijal nabídku reklamních služeb, mu tyto okolnosti nebyly známy.

IV.

[13] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti setrval na přesvědčení, že stěžovatel byl koncovým účastníkem podvodného daňového řetězce. Stěžovatelem předložené faktury nelze považovat za daňové doklady, neboť stěžovatel neprokázal, že mu předmětnou reklamu dodala na fakturách uvedená společnost Property, ani že použil plnění pro svou ekonomickou činnost. Důkazní břemeno přitom leželo na stěžovateli.

[14] Žalovaný dále odkázal na související judikaturu Ústavního soudu, Nejvyššího správního soudu a Evropského soudního dvora a uvedl, že je přesvědčen, že krajský soud své rozhodnutí řádně zdůvodnil. To, že se krajský soud ztotožnil se závěry žalovaného, neznamená, že se soud danou věcí nezabýval (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, čj. 8 Afs 75/2005 – 130).

[15] Žalovaný navrhl spojení věcí vedených u Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 8 Afs 43/2013 a 8 Afs 55/2013 ke společnému projednání s ohledem na společný skutkový základ, právní kvalifikaci i společný spisový materiál.

V.

[16] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval návrhem žalovaného na spojení věcí a dospěl k závěru, že je tento návrh opodstatněný. Jedná se o řízení s týmiž účastníky, jsou napadena rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové, rozsudky krajského soudu i následné kasační stížnosti obsahují prakticky totožné odůvodnění. Nejvyšší správní soud proto spojil obě věci ke společnému projednání a rozhodnutí (srov. § 39 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s.).

[17] Nejvyšší správní soud poté posoudil obě kasační stížnosti v mezích jejich rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadená rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[18] Kasační stížnosti nejsou důvodné.

[19] Nejvyšší správní soud se nejprve věnoval námitce nepřezkoumatelnosti rozhodnutí krajského soudu. Touto otázkou se Nejvyšší správní soud zabýval již dříve v mnoha svých rozhodnutích. Např. v rozsudku ze dne 13. 6. 2013, čj. 7 Afs 47/2013 – 30, Nejvyšší správní soud na základě podrobného rozboru své dosavadní judikatury uzavřel, že „*má-li být soudní rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být zřejmé, jaký skutkový stav vzal krajský soud za rozhodný a jak uvážil o pro věc zásadních skutečnostech (uplatněných žalobních bodech), resp. jakým způsobem postupoval při posuzování těchto skutečností. Uvedené pak musí nalézt svůj odraz v odůvodnění soudního rozhodnutí. Je tomu tak proto, že jen prostřednictvím odůvodnění lze dovodit, z jakého skutkového stavu soud vyšel a jak o něm uvážil. Co do rozsahu*

přezkoumávání správního rozhodnutí (po věcné stránce) je správní soud, nestanoví-li zákon jinak (srov. ust. § 75 odst. 2 s. ř. s. v návaznosti na ust. § 71 odst. 2 věta třetí s. ř. s.), vázán dispoziční zásadou. Současně z rozsudku musí být patrné, jak se správní soud vypořádal se vznesenými žalobními body a k nim se vztahující zásadní žalobní argumentací.“

[20] Nejvyšší správní soud neshledal, že by byly rozsudky krajského soudu nepřezkoumatelné. Bezpečně z nich vyplývá, jaký skutkový stav vzal soud za prokázaný. Krajský soud podrobně shrnul, jak vypadal celý řetězec firem, jak vzájemně jednotlivé firmy fakturovaly, kde v řetězci došlo k razantnímu a ekonomicky nedůvodnému zvýšení ceny plnění. Rovněž podrobně vysvětlil, proč podle jeho názoru neobstojí základní stanovisko stěžovatele, pokud se staví do pozice, že nenese žádnou vinu na účasti v podvodném řetězci a že nemohl vědět o neplnění daňových povinností firmami, které v řetězci předcházely.

[21] Je rovněž třeba zdůraznit, že stěžovatel formuloval žalobní námitky relativně obecně. Většinou nezpochybňoval jednotlivá skutková zjištění správce daně a ta, která vyplývala z šetření Policie ČR. Spíše se obecně zabýval postavením koncového odběratele v řetězci firem, pokud se následně zjistí, že účelem vzájemného plnění bylo ve skutečnosti dosáhnout daňového zvýhodnění. Rozsudky krajského soudu proto nejsou nepřezkoumatelné ani proto, že by se krajský soud podrobně nezabýval všemi žalobními námitkami. Tato skutečnost sama o sobě nezavdává příčinu k pochybnostem o přezkoumatelnosti soudního rozhodnutí. Ne vždy jsou totiž všechny uplatněné námitky pro posouzení věci rozhodné. Nastávají situace, kdy pro dosažení určitého právního následku musí být splněno několik kumulativních podmínek. Dojde-li soud k závěru, že není splněna byť jen jediná z nich, netřeba se již podrobně zabývat splněním dalších podmínek, neboť ani jejich případné splnění nemůže vést k výsledku, o který účastník usiloval.

[22] Nejvyšší správní soud se v minulosti již mnohokrát zabýval (např. v rozsudku ze dne 6. 5. 2011, čj. 8 Afs 48/2010 – 100) vymezením podstatných skutečností, které musí daňový subjekt při uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty v daňovém řízení tvrdit a následně prokazovat. Základní podmínkou vzniku nároku na přiznání nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty je prokázání přijetí zdanitelného plnění daňovým subjektem, přičemž je nutné, aby toto zdanitelné plnění bylo použito při podnikání či při činnosti, která vykazuje všechny znaky podnikání, kromě toho, že je prováděna podnikatelem. Pro uznání nároku na odpočet nejsou rozhodné formální náležitosti předloženého a řádně zaúčtovaného daňového dokladu, ale stav faktický, tj. faktické přijetí zdanitelného plnění, které musí být uskutečněno jiným plátcem daně, a faktické použití právě tohoto zdanitelného plnění k dosažení obratu na zdanitelná plnění daňového subjektu.

[23] V projednávaném případě šlo o řetězec společností vytvořený s cílem získání neoprávněného odpočtu DPH. Toto skutkové zjištění bezpečně vyplývá z podkladů shromážděných ve správním spise. K případnému nároku na odpočet daně bylo třeba zjistit, že plátce uplatňující nárok na odpočet daně, který byl faktickým článkem podvodného řetězce, nevěděl ani nemohl vědět, že se svým plněním tohoto podvodného řetězce účastní. Tato podmínka vyplývá z ustálené judikatury Soudního dvora EU (srov. rozsudek 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 Soudního dvora ze dne 6. 7. 2006, Kittel, ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, [2006] ECR I-6161) a ve své judikatuře ji zdůraznil i Nejvyšší správní soud (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 1. 2008, čj. 9 Afs 67/2007 – 147, dále např. rozsudek ze dne 21. 4. 2010, čj. 9 Afs 111/2009 – 274). K uvedeným závěrům se přiklonil i Ústavní soud v nálezu sp. zn. I. ÚS 1991/10 ze dne 15. 11. 2010.

[24] Teprve pokud by bylo zjištěno, že stěžovatel byl v dobré víře a nemohl o své účasti v řetězci vědět, bylo by třeba zabývat se i tím, zda stěžovatel splnil i další podmínky nároku na odpočet stanovené v § 72 a násl. zákona o DPH. Krajský soud proto nejprve hodnotil, zda stěžovatel věděl nebo měl vědět, že se svým plněním účastní podvodného daňového řetězce. Uzavřel, že stěžovatel o podvodném řetězci přinejmenším vědět mohl, a proto se již podrobně nezabýval stěžovatelovými námitkami o akceptaci a využití zdanitelného plnění.

[25] Krajský soud se podle stěžovatele nezabýval námitkou, že finanční orgány neuznaly nárok stěžovatele na odpočet daně ve výši ceny obvyklé, jak ji údajně zjistil správce daně. Ani tato námitka není důvodná. Z judikatury, kterou krajský soud ve svém rozhodnutí citoval, nevyplývá možnost přiznat nárok na odpočet daně z ceny obvyklé. Pokud plátce o zapojení do podvodného řetězce věděl nebo mohl a měl vědět, nárok na odpočet vůbec není dán; pokud plátce o zapojení do podvodného řetězce vědět nemohl, nárok na odpočet zůstává zachován a není důvod pro změnu jeho základu na úroveň ceny obvyklé. Krajský soud dovodil, že v šetřeném případě vůbec nebyl dán nárok na odpočet. Nebyl tedy důvod zabývat se tím, jaká měla být výše tohoto případného odpočtu v případě, pokud by nedošlo k mnohonásobnému zvýšení ceny.

[26] Nejvyšší správní soud pouze poznamenává, že zákon o DPH v rozhodném znění neukládal správci daně povinnost automaticky snížit stěžovateli odpočet na výši odpovídající odpočtu z ceny obvyklé, ani oprávnění stěžovatele odpočet v takové výši uplatnit. Pro výši odpočtu daně je mj. významná jednak sazba daně, jednak její základ. Svými úvahami o odpočtu „z *ceny obvyklé*“ stěžovatel naznačuje, že zákon o DPH umožňoval v rozhodné době upravit výši odpočtu v případě, že výše základu daně se významně odlišovala od výše ceny obvyklé. Tak tomu však nebylo. Zákon sice za určitých okolností ukládal plátcí upravit výši odpočtu, ale pouze v případě, že plátce přijaté zdanitelné plnění použil i k jiným než k ekonomickým účelům (srov. § 72 odst. 4 a 5 zákona o DPH). Výsledná úprava (krácení) odpočtu se rovněž odvíjela od podílu, v jakém bylo plnění využito k ekonomickým a k jiným účelům (srov. § 76 zákona o DPH), nikoli od rozdílu uhrazené ceny plnění a jeho ceny obvyklé. Uvedená ustanovení proto nemíří na případy, kdy úplata za přijaté zdanitelné plnění mnohonásobně převýšila cenu obvyklou.

[27] Další okruh námitek směřoval proti závěrům soudu a žalovaného, že stěžovatel neprokázal přijetí zdanitelného plnění od společnosti Property. Ve správním spise je založen jak videozáznam televizní reklamy propagující činnost stěžovatele, tak záznamy provozovatelů televizního vysílání o tom, kdy byla tato reklama vysílána na konkrétních stanicích. Obsah správního spisu tedy nasvědčuje tomu, že stěžovatel deklarované plnění přijal. Lze přisvědčit obecnému závěru stěžovatele, že dodavatel služby není povinen osobně se podílet na uskutečňování služby, ale může tuto činnost zajistit svými subdodavateli. Daňové orgány však neuznaly nárok na odpočet nikoli proto, že by se

plnění reálně vůbec neuskutečnilo. Nikdo nevyvracel, že byly předmětné spoty vyrobeny a vysílány. Správce daně dospěl k závěru o nepřipustnosti nároku na odpočet s ohledem na existenci nedovoleného řetězce firem, jehož smyslem nebylo realizovat dodávku konkrétního zboží či služby, ale dosáhnout nedovoleného daňového zvýhodnění.

[28] Poslední okruh stěžovatelových námitek mířil přímo proti názoru krajského soudu, že stěžovatel věděl nebo mohl a měl vědět, že se svým plněním účastnil na podvodném finančním řetězci. Podle stěžovatele byla jediným údajným důkazem o jeho vědomém podílu na podvodném řetězci korespondence se společností Property, kterou finanční orgány nesprávně interpretovaly. Krajský soud však hodnotil především žalobní tvrzení, že cena, za kterou stěžovatel nakoupil reklamní služby od společnosti Property, byla pro něj cenou obvyklou, za kterou byly nabízeny reklamní služby i jiným odběratelům. Krajský soud uvedenému tvrzení neuvěřil. Označil za nepřesvědčivé, že stěžovatel zjišťoval, za jaké ceny nakupovali reklamní služby i jiní odběratelé, aniž si ověřil cenu těchto služeb přímo u vybraných médií, u kterých byla tato cena až 22× nižší. Krajský soud poukázal i na informační zdroje, kde si lze tyto informace bez obtíží ověřit.

[29] Stěžovatel je podnikatelským subjektem. Lze předpokládat, že jeho daňově relevantní příjmy a výdaje se budou vázat k takovým aktivitám, které dávají z ekonomického hlediska smysl, tedy budou prováděny za účelem dosažení zisku (srov. § 2 odst. 1 zákona č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku, a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 10. 2009, čj. 8 Afs 27/2009 – 59). Sama okolnost, že daňový subjekt zaplatil za poskytnuté plnění vysokou cenu, ještě nezakládá správci daně oprávnění neuznat stěžovateli nárok na odpočet. Takový postup byl na místě až poté, co daňový subjekt k výzvě finančních orgánů uspokojivě nedoložil a neprokázal, že pro vynaložení tak značné částky existovaly racionální důvody. Pokud daňový subjekt zaplatil za televizní reklamu více než dvacetkrát vyšší částku, než jaká vyplývala z ceníků zvolené televizní stanice, aniž by měl pro tento postup přiléhavé ekonomické vysvětlení, lze oprávněně uvažovat, že cílem takového jednání nebyla propagace formou televizní reklamy, ale jiné důvody. Vzhledem k dalším okolnostem, zejména vzhledem k prokázané existenci finančního řetězce, proto nebyl nelogický závěr, ke kterému se přiklonil i krajský soud, že skutečným účelem předmětné transakce, při které došlo k razantnímu zvýšení ceny deklarovaného zdanitelného plnění, bylo získat prostřednictvím koncových společností, tedy i stěžovatele, na úkor státního rozpočtu odpočet daně z přidané hodnoty, aniž by na počátku řetězce byla daň řádně uhrazena.

[30] Stěžovatel se bránil tvrzením, že si předem porovnával ceny reklamních služeb i u jiných poskytovatelů a dospěl k závěru, že nabídka od společnosti Property je s těmito jinými nabídkami porovnatelná. Své tvrzení však nepodpořil žádnými relevantními důkazy. Nejvyšší správní soud poznamenává, že cenou obvyklou je třeba rozumět cenu běžnou na nedeformovaném trhu služeb, tedy cenu nabízenou ostatním spotřebitelům – cenu nezátíženou jejím dřívějším zvýšením v řetězci firem, či jiným účelovým jednáním dodavatelů stěžovatele (srov. rozsudek ze dne 13. 6. 2013, čj. 7 Afs 47/2013 - 30).

[31] V posledně citovaném rozhodnutí se soud zabýval řetězcem, který se od projednávaného případu lišil pouze koncovým článkem; ostatní články řetězce byly shodné s projednávaným případem a taktéž šlo o službu vysílání reklamních spotů, jejichž cena byla v řetězci 22× zvýšena. Soud v tomto rozsudku rovněž zkoumal, zda stěžovatel

(koncový článek řetězce) předložil racionální důvod, pro který vynaložil za reklamní služby 22× vyšší částku, než za jakou bylo možné tyto služby pořídit v běžném obchodním styku. Z absence racionálního vysvětlení takového postupu soud dovodil, že stěžovatel byl v řetězci zapojen. Nebylo přitom rozhodné, zda o svém zapojení věděl; postačilo, pokud správní orgány i nepřímou prokázaly, že zde byl řetězec dodavatelů, že v něm byl stěžovatel zapojen, průběh finančních toků souvisejících s dodávkou pro stěžovatele a zároveň odlišnost sjednané ceny od ceny obvyklé mezi nezávislými osobami.

[32] Nejvyšší správní soud k obdobným závěrům dospěl ke své judikatuře již dříve. Lze připomenout např. rozsudek ze dne 15. 5. 2009, čj. 5 Afs 53/2008 – 70, ve kterém se soud zabýval obdobným finančním řetězcem, ve kterém byla cena reklamy zvýšena až 29× oproti ceně původní. V tomto rozsudku soud vyslovil, že „z okolností vyplývajících 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 ani cílem stěžovatele nemohla být, vzhledem k zjevně nepřiměřeným částkám, které měl za reklamu vynaložit, propagace jeho společnosti.“

[33] V projednávaném případě tedy nebylo možné cenu obvyklou zjistit porovnáním mezi dalšími odběrateli společnosti Property, tedy mezi dalšími koncovými články téhož řetězce, ale porovnáním s cenami reklamy podle ceníků televizních stanic, na nichž byla reklama vysílána, neboť se jednalo o cenu nabízenou obecně všem zájemcům o reklamu, nikoli o cenu deformovanou v důsledku řetězce dodavatelů.

[34] V protokolu o ústním jednání ze dne 16. 10. 2009 jednatel stěžovatele uvedl, že porovnal nabídku společnosti Property s jinými televizními stanicemi, např. s ČT 1. Takové srovnání však zdaleka nepostačuje. Je třeba si uvědomit, že trh s televizní reklamou je poměrně rozsáhlý a zahrnuje široké spektrum jak poskytovatelů reklamních služeb, tak výrazný rozptyl cen, za které jsou tyto služby poskytovány. Cena reklamního času se v první řadě odvíjí od sledovanosti televizní stanice (či jejího konkrétního pořadu). Obecně platí, že čím má televizní stanice vyšší sledovanost, tím dražší je její reklamní čas. Cena reklamy se dále odvíjí také od denního času, kdy je vysílána – u jedné televizní stanice se cena reklamy v tzv. „prime-time“, tj. v časech s nejvyšší sledovaností, může zcela zásadně lišit od ceny v jiných vysílacích časech, např. v brzkých ranních hodinách. V posuzovaném případě byla stěžovatelova reklama vysílána na televizních stanicích, jejichž sledovanost je v porovnání s ČT 1 nižší. Tvrzení stěžovatele, že nabídka společnosti Property, týkající se stanic s nižší sledovaností, byla srovnatelná s cenovou nabídkou ČT 1 tak bylo nepřesvědčivé.

[35] Jednání stěžovatele stejně jako dalších zúčastněných společností je tedy třeba hodnotit jako zneužití práva, tedy jednání protiprávního, které nemůže založit nárok na odpočet daně z přidané hodnoty. K obdobným závěrům dospěl Nejvyšší správní soud v řadě jiných případů, kde shledal zneužití práva na straně daňového subjektu, ať již se tyto věci týkaly daně z přidané hodnoty nebo daně z příjmů (viz např. rozsudek ze dne 10. 11. 2005, čj. 1 Afs 107/2004 - 48, publikovaný pod č. 869/2006 Sb. NSS, rozsudek ze dne 23. 8. 2006, čj. 2 Afs 178/2005 - 64, rozsudek ze dne 17. 12. 2007, čj. 1 Afs 35/2007 - 108, či rozsudek ze dne 27. 11. 2008, čj. 5 Afs 61/2008 - 80). Koncept zneužití práva, jak se rozvinul v rozhodovací praxi Nejvyššího správního soudu, má svůj původ v judikatuře Soudního dvora EU, který rovněž vychází z toho, že činnost daňového subjektu je nutno

považovat za zneužití práva právě tehdy, pokud ze všech objektivních okolností vyplývá, že jejím hlavním účelem a zároveň i výsledkem je - i přes formální dodržení podmínek vyplývajících z příslušných právních předpisů - získání daňového zvýhodnění, jehož poskytnutí by bylo v rozporu s cílem sledovaným danou právní úpravou (rozsudek Soudního dvora ze dne 21. 2. 2006, C-255/02 *Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd v. Commissioners of Customs & Excise*). O takový případ se jedná rovněž v předmětné věci.

[36] Nejvyšší správní soud připomíná též linii judikatury Soudního dvora počínající rozsudkem ze dne 12. 1. 2006 ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03 *Optigen*. Soudní dvůr dospěl výkladem příslušných ustanovení Šesté směrnice ES o dani z přidané hodnoty k závěru, že plátce daně má nárok na odpočet daně z přidané hodnoty z přijatých zdanitelných plnění, které splňují požadavky uvedené směrnice, 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. Jak již bylo podrobně vysvětleno, takové okolnosti v této věci nenastaly.

[37] S poukazem na shora uvedené důvody Nejvyšší správní soud obě kasační stížnosti zamítl.

[38] Nejvyšší správní soud rozhodl o náhradě nákladů řízení podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasačních stížnostech úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu v řízení žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně 28. ledna 2014

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu