



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jiřího Gottwalda a soudců JUDr. Zory Šmolkové a JUDr. Daniela Spratka, Ph.D., ve věci

žalobce: **DOMINOTRANS OPAVA s. r. o.**

sídlem Hlavní 88/129, Kylešovice, 747 06 Opava

zastoupený Ing. Vítězslavem Skřontem, daňovým poradcem

sídlem Žerotínova 283/9, 747 07 Opava

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**

sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 9. 2019 č. j. 40555/19/5300-21444-711869, ve věci daně z přidané hodnoty

Shodu s prvopisem potvrzuje

takto:

I. Žaloba se zamítá.

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

Odůvodnění:

Žalobní body:

1. Žalobce se svou žalobou, doručenou Krajskému soudu v Ostravě dne 6. 12. 2019, domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 9. 2019 č. j. 40555/19/5300-21444-711869 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce proti pěti dodatečným platebním výměrům na daň z přidané hodnoty, vydaným Finančním úřadem pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) dne 5. 1. 2018 a vyměřujícím žalobci daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí a 4. čtvrtletí roku 2012 a 2., 3. a 4. čtvrtletí roku 2013; současně bylo rozhodnuto o povinnosti zaplatit penále ve stanovené výši. Důvodem pro doměření daně správcem daně i žalovaným bylo neuznání odpočtu DPH z reklamních plnění přijatých od dodavatele žalobce, společnosti Insider Solution, s. r. o. (dále jen „Insider Solution“), pro neprokázání přijetí plnění od tohoto deklarovaného dodavatele; samotná realizace reklamních plnění mezi účastníky sporná není.
2. Žalobce předně namítal, že žalovaný a správce daně nepřípustně rozšířili jeho důkazní povinnost o skutečnosti, které se dotýkají subjektů mimo jeho sféru vlivu. Odpočet nebyl uznán pouze na základě skutečností, které správce daně zjistil ve vztahu mezi Insider Solution a jejími obchodními partnery. U Insider Solution probíhala daňová kontrola se závěrem, že tato společnost neprokázala uskutečnění plnění konečným odběratelům. Vystavila však doklady a správce daně jí doměřil vlastní daňovou povinnost. Skutečnosti, které žalovaný a správce daně požadují po žalobci prokázat, jsou tak mimo sféru vlivu žalobce. Žalobce k tomu dodává, že svou důkazní povinnost zcela splnil a pochybnosti nejsou na místě, když žalobce neměl jiného smluvního partnera, který by reklamní plnění realizoval, přičemž samotná realizace těchto reklamních plnění nebyla zpochybněna.
3. Žalobce dále namítá, že žalovaný a správce daně chybně hodnotili žalobcem uzavřené smlouvy o reklamě jako nekonkrétní, nejasné, a tedy nevěrohodné, vzbuzující pochybnosti o tom, zda to byla právě Insider Solution, která zajistila reklamu. Smlouvy byly uzavřeny na základě dlouhodobých vztahů a nepotřebují proto precizaci, když smlouvy zabezpečoval P. H., který původně podnikal jako fyzická osoba s dodatkem DOMINOTRANS a ve smluvním vztahu k zajištění reklamy byl se společností DANDY STEEL s. r. o.
4. Žalobce zpochybnil závěr o existenci důvodných pochyb o realizaci reklamních plnění právě společností Insider Solution; nadto prokázání dodavatele není podmínkou pro uznání uplatněného odpočtu.
5. Žalobce dále poukázal na to, že při daňové kontrole daně z příjmů fyzické osoby P. H. byly původně vyloučeny náklady na reklamu od společnosti DANDY STEEL s. r. o. pro

neprokázání vztahu mezi touto společností a jejími dodavateli, přičemž žalovaný k námitce P. H. přisvědčil, že se jedná o skutečnosti mimo jeho sféru vlivu, jejichž neprokázání nemůže jít k jeho tíži. Stejně by měl žalovaný postupovat i vůči žalobci; opačným přístupem žalovaný porušuje legitimního očekávání.

6. Konečně žalobce namítl, že došlo ke dvojímu zdanění, jednou společností Insider Solution a jednou neuznáním uplatněného odpočtu u žalobce.

Stanovisko žalovaného:

7. Žalovaný s žalobou nesouhlasil a navrhl její zamítnutí. Nesouhlasil s námitkou nepřipustného rozšíření důkazní povinnosti, neboť po žalobci nepožadoval prokázat skutečnosti týkající se obchodní spolupráce mezi deklarovaným dodavatelem a jeho dodavateli, ale prokázat rozhodné skutečnosti týkající se předmětných plnění ze vztahu mezi ním a jeho dodavatelem. Žalobce splnil svou primární důkazní povinnost a předmětná reklama byla na automobilových závodech fakticky umístěna. Správci daně však vznikly pochybnosti o tom, že umístění dané reklamy skutečně zajistil žalobcem deklarovaný dodavatel Insider Solution, tedy že žalobce předmětná plnění přijal právě od dodavatele uvedeného na předložených daňových dokladech, v rozsahu a ceně tam uvedené, s existencí a důvody těchto pochyb žalovaný souhlasí. Pochybnosti nebyly vyvráceny smlouvami o reklamě pro jejich nekonkrétnost a nejasnost, potažmo nevěrohodnost, naopak zjištění z nich vyplývající pochybnosti ještě umocnily. Žalobce nepředložil takové důkazní prostředky, kterými by pochybnosti daňových orgánů odstranil, pročez neprokázal, že předmětná plnění skutečně přijal od deklarovaného dodavatele.
8. U společnosti Insider Solution byla provedena daňová kontrola na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. a 4. čtvrtletí roku 2012 a měsíce leden až červen roku 2013 a na dani z příjmu právnických osob za zdaňovací období roku 2012, přičemž nebylo prokázáno, že by tato společnost za toto období uskutečňovala ekonomickou činnost či že by měla výnosy podléhající dani. To, že vystavila pro žalobce daňové doklady, je irelevantní. Ve vztahu k otázce unesení důkazního břemene žalobce ohledně faktického přijetí předmětného plnění od daného deklarovaného dodavatele v deklarovaném rozsahu a ceně rovněž není relevantní, že společnosti Insider Solution byla vyměřena daň podle § 108 odst. 1 písm. k), resp. i) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“), neboť podle tohoto ustanovení je daň vyměřována pouze z toho důvodu, že daňový subjekt vystavil daňový doklad a na něm uvedl daň z přidané hodnoty, a to bez ohledu na to, zda bylo prokázáno faktické uskutečnění předmětného plnění či nikoliv.
9. Co se týče žalobcem uváděné tvrzené dlouhodobé spolupráce, žalobce žádným způsobem neobjasnil a neprokázal okolnosti tvrzeného navázání na obchodní spolupráci s předchozím dodavatelem žalobce. Pokud má žalobce na mysli spolupráci mezi ním a obchodní společností DANDY STEEL, s. r. o., žalobci nepřísluší na obchodní spolupráci odkazovat za situace, kdy byla zpochybněna žalovaným v jiném řízení. V případě obchodní společnosti Insider Solution se jednalo o nového dodavatele žalobce.
10. Není pravdou, že by mezi hmotněprávními podmínkami nároku na odpočet daně z přidané hodnoty nebylo prokázání dodavatele, naopak konstantní judikatura Nejvyššího správního soudu považuje prokázání dodavatele za předpoklad přiznání nároku na odpočet

DPH. Jedinou výjimkou představuje rozsudek ve věci *Staviteľství Melichar*, který ovšem nelze zobecňovat. Co se týče námitky, že žalovaný v minulosti v obdobné věci vyhověl odvolání P. H. proti dodatečnému platebnímu výměru na dani z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 2011, jde předně o novou námitku, poprvé uplatněnou až v žalobě, nadto se nejednalo o totožné obchodní případy, kdy skutkové okolnosti se liší, obchodní případy byly realizovány v jiném období a dodavatelem reklamy byla jiná osoba. Postup žalovaného proto nebyl způsobilý založit u žalobce legitimní očekávání.

Splnění procesních podmínek přípustnosti žaloby:

11. Krajský soud poté, co zjistil, že žaloba byla podána včas ve lhůtě dvou měsíců po doručení písemného vyhotovení rozhodnutí žalovaného žalobci, tedy v souladu s ustanovením § 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb. soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), přezkoumal napadené rozhodnutí v souladu s ustanovením § 75 odst. 2 s. ř. s. v mezích žalobních bodů a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná; ve věci rozhodl bez jednání v souladu s ustanovením § 51 odst. 1 s. ř. s., neboť s tímto postupem oba účastníci souhlasili.

Zjištění z daňového spisu:

12. U žalobce byla dne 16. 10. 2015 zahájena daňová kontrola na DPH za zdaňovací období 3. a 4. čtvrtletí roku 2012 a 1. až 4. čtvrtletí roku 2013, současně s daňovou kontrolou daně z příjmů. Žalobce v nich (mimo 1. čtvrtletí roku 2013) uplatnil nárok na odpočet DPH ve výši 390 500 Kč z plnění přijatých od společnosti Insider Solution, se kterou uzavřel smlouvy, jejichž předmětem bylo zajištění reklamy na sportovních závodech. Žalobce předložil daňové doklady k těmto odpočtům, nicméně správce daně zjistil okolnosti vzbuzující pochybnosti o tom, že reklamní plnění poskytl, resp. zajistil právě deklarovaný dodavatel Insider Solution. Reagoval na to výzvou k prokázání skutečností ze 7. 3. 2016, vyzývající mj. k prokázání oprávněnosti uplatněných odpočtů daně z přidané hodnoty z daňových dokladů od daňového subjektu Insider Solution a vystavení daňových dokladů po uskutečnění zdanitelného plnění plátcem, neboť se správci daně nepodařilo objasnit, kdo a pro koho zprostředkoval závodní auta, kdo zajistil návrh, kdo skutečně reklamu na závodní auta nalepil včetně jejich výroby, kdo tedy fakticky provedl služby, jak jsou deklarovány na uvedených fakturách, když prokázáním skutkového stavu se v daném případě myslí zejména prokázání realizace služeb a prokázání dodavatele. Následně na základě reakce žalobce vyzval správce daně dne 15. 3. 2017 žalobce k tomu, aby předložil důkazní prostředky o tom, jakým způsobem reklamy od dodavatele Insider Solution ovlivňují jeho ekonomickou činnost.
13. Následně dne 25. 8. 2017 správce daně sepsal úřední záznam o výsledku kontrolního zjištění z daňové kontroly, se kterým 13. 9. 2017 seznámil žalobce. K tomu se žalobce vyjádřil dne 27. 9. 2017. Vzhledem k tomu, že správce daně ani po vyjádření žalobce k výsledku kontrolního zjištění nezměnil své stanovisko, že žalobce neprokázal bez jakýchkoliv pochybností, že obchodní případy se odehrály tak, jak tvrdí, vyhotovil zprávu o daňové kontrole, se kterou žalobce seznámil dne 6. 12. 2017 a téhož dne byla zpráva podepsána. Následně rozhodl shora uvedenými dodatečnými platebními výměry, kterými žalobci doměřil daň z přidané hodnoty, přičemž základem doměrku bylo neuznání uplatněných odpočtů vůči společnosti Insider Solution.

14. Proti dodatečným platebním výměrům podal žalobce včas odvolání. Poté, co žalovaný doplnil odvolací řízení, seznámil žalobce dne 8. 8. 2019 s nově zjištěnými skutečnostmi a následně rozhodl napadeným rozhodnutím.

Námítka nezákonného rozšíření důkazní povinnosti žalobce:

15. Žalobce v žalobě namítal, že žalovaný nepřipustně rozšířil jeho důkazní povinnost na skutečnosti mimo jeho sféru vlivu. Tato námitka není důvodná. Otázkou rozložení důkazní povinnosti se opakovaně zabývala judikatura právních soudů, z novějších lze zmínit např. rozsudky Nejvyššího správního soudu z 11. dubna 2019, č. j. 5 Afs 133/2018 - 27 nebo ze 17. října 2019, č. j. 6 Afs 121/2019 - 34. Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, v § 92 zcela jednoznačně a striktně stanoví, ohledně kterých skutečností důkazní povinnost plní daňový subjekt a ohledně kterých naopak správce daně. Rozsah tohoto břemene se v průběhu řízení u nich nemění, nepřechází z jednoho na druhého, každý si vždy plní svou důkazní povinnost v zákonem stanoveném rozsahu. Daňový subjekt je stále v jakémkoli stádiu řízení povinen prokazovat pouze to, co uvedl ve svém daňovém přiznání, resp. ve svém účetnictví; jak listinnými důkazy, tak v případě pochybností jinými důkazními prostředky je povinen prokázat věrohodnost a správnost svých tvrzení. Jinými slovy, důkazní povinnost stíhá daňový subjekt a správce daně v průběhu celého řízení, a to vždy v limitovaném rozsahu uvedeném v § 92 odst. 3, resp. 5 daňového řádu. Rozhodnou otázkou v řízení potom vždy je posoudit, kdo svou důkazní povinnost splnil a kdo nikoli; od toho se poté odvíjí další procesní postup, potažmo i způsob stanovení daně a samotná výše daně (viz § 98 daňového řádu).

16. Jak vyplývá z napadeného rozhodnutí (zejména bod 57), žalobce podle žalovaného neprokázal faktické přijetí předmětných plnění v souladu s předloženými daňovými doklady, tj. přijetí reklamního plnění od společnosti Insider Solution v deklarovaném rozsahu a ceně, a nesplnil tak podmínky vyplývající z ustanovení § 72, 73 zákona o DPH pro uplatnění nároku na odpočet daně a nárok na odpočet daně z těchto uplatnil nezákonně. Žalovaný a správce daně nerozporovali faktické umístění reklamy na závodních automobilech v průběhu deklarovaných závodů, nicméně uvedené podle žalovaného neprokazuje zajištění této reklamy žalobci právě společností Insider Solution v rozsahu a ceně deklarovaných na předložených dokladech (bod 42 napadeného rozhodnutí, podle kterého „...odvolací orgán uvádí, že shodně s prvostupňovým správcem daně nerozporuje faktickou realizaci reklamy odvolatele (...), nicméně je třeba uvést, že uvedené neprokazuje zajištění této reklamy odvolateli dodavatelem Insider Solution v rozsahu a ceně deklarovaných na předložených daňových dokladech“). Důvodem pochybností vedoucích k tomuto závěru je jednak nedoložení důkazních prostředků k faktické realizaci předmětných služeb (bod 41 napadeného rozhodnutí) a neprokázání plnění pro žalobce ze strany Insider Solution, neuhrazení doměřené daně na výstupu a nekontaktnost této společnosti pro správce daně (bod 43 napadeného rozhodnutí). Správce daně proto vyzval shora uvedenou výzvou ze 7. 3. 2016 mj. k prokázání realizace služeb a prokázání dodavatele. Poté, co byly provedeny navržené důkazy včetně svědeckých výpovědí, žalovaný uzavřel, že žalobce svou důkazní povinnost vyplývající z § 72 a 73 ZDPH v bodě prokázání deklarovaného dodavatele nesplnil. Není tedy pravdou, že odpočet nebyl uznán pouze na základě skutečností, které správce daně zjistil ve vztahu mezi Insider Solution a obchodními partnery, neboť důvodem neuznání odpočtu bylo nesplnění povinnosti žalobce prokázat svého deklarovaného dodavatele Insider Solution, nikoliv to, jaké byly obchodní vztahy mezi Insider Solution a jejími obchodními partnery. Prokázání

deklarovaného obchodního partnera není prokázání skutečnosti mimo sféru vlivu žalobce, ale jde právě o skutečnost, ke které má žalobce důkazní povinnost podle § 92 odst. 3 daňového řádu, podle kterého *„daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.“*

17. Z napadeného rozhodnutí konkrétně vyplývá, že u žalovaného (i správce daně) vyvolaly pochybnosti o tom, že předmětná plnění poskytl deklarovaný dodavatel Insider Solution, následující skutečnosti:

- v kontrolovaném období společnost Insider Solution neuskutečňovala ekonomickou činnost, když za zdaňovací období roku 2012 neměla výnosy, které by podléhaly dani z příjmu, při kontrole na DPH neprokázala plnění vůči žalobci,
- z předložených smluv o reklamě vyplývá, že Insider Solution měla reklamní služby zajistit ve formě zajištění reklamní plochy. Reklamní plochu měla zajistit od společnosti Andreas, podle jejíhož vyjádření polep zajišťovala společnost BEDMA, a podle jejího vyjádření polep zajišťovala společnost BEON, která je však nekontaktní a při výslechu Policií České republiky její jednatelka uvedla, že o činnosti společnosti nic neví,
- samotné smlouvy o reklamě jsou koncipovány natolik obecně, že z nich nic o faktické realizaci plnění nevyplývá.

18. Jak vyplývá z 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, *správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.* Skutečnosti, které správce daně zjistil a které u něj vyvolaly pochybnosti o faktické realizaci plnění deklarovaným dodavatelem, nejsou mezi účastníky sporné a v tomto směru žalobce nic nenamítá (s výjimkou obecnosti smluv, viz níže). Je tak nepochybné, že správce daně svou důkazní povinnost podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu splnil. Podle názoru krajského soudu jsou tyto zjištěné skutečnosti způsobily vyvolat pochyby o tom, zda to byla právě Insider Solution, která zdanitelné plnění poskytla; pokud nebyla u Insider Solution v daném období prokázána plnění vůči žalobci, nebyla-li prokázána její ekonomická činnost a neměla-li žádné výnosy z daně z příjmu, vyvstává otázka, zda to byla právě Insider Solution, která žalobci reklamní plnění poskytla, když neexistence ekonomické činnosti logicky vylučuje faktické plnění pro žalobce. Nutno proto uzavřít, že správce daně splnil svou povinnost důkazní a prokázal skutečnosti, vyvracející ve svém souhrnu žalobcem předložené daňové doklady.

19. Lze přisvědčit žalobci, že pokud by správce daně, resp. žalovaný požadovali vyvrátit uvedené skutečnosti, ze kterých pochybnosti o dodavateli předmětných reklamních plnění vyplynuly, pak by se ocitli mimo sféru jeho vlivu a mimo rozsah jeho důkazní povinnosti. Nicméně k tomu nedošlo. Jak vyplývá ze shora uvedených skutkových zjištění, správce daně nevyzval žalobce k vyvrácení těchto skutečností, resp. prokázání, zda Insider Solution vykazovala ekonomickou činnost, měla výnosy a prokázala plnění vůči žalobci, ale vyzval jej pouze k prokázání toho, co je povinen tvrdit, tedy k prokázání svého dodavatele. V posuzované věci není sporné splnění prvotní důkazní povinnosti žalobcem spočívající v předložení dokladů nutných podle § 73 odst. 1 písm. a) ZDPH. Nicméně, jak vyplývá z konstantní judikatury správních soudů, nárok na odpočet nemá základ ve formálním dokladu, ale v existenci zdanitelného plnění (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 4. 2018 č. j. 7 Afs 125/2017-27). Prokázání dodavatele je přitom jednou ze

skutečností nutných pro uplatnění odpočtu daně (§ 72 odst. 1 a § 73 odst. 1 písm. a) ZDPH, viz níže). Zpochybnil – li správce daně žalobcem předložené účetní doklady, vedlo to k aktivaci žalobcovy důkazní povinnosti prokázat svá tvrzení, a to jinými důkazními prostředky, než těmito doklady. Žalobní námitka, že k neuznání odpočtu došlo z důvodu neprokázání skutečností, k jejichž prokázání žalobce nebyl povinen, tak není důvodná.

Nesprávné hodnocení smluv o reklamně:

20. Žalobce napadenému rozhodnutí vytýká nesprávně posouzení předložených smluv o reklamě jako nekonkrétních, nejasných a tedy nevěrohodných, vzbuzujících pochybnosti o tom, že Insider Solution zajistila reklamu, když smlouvy vycházejí z dlouhodobých vztahů a nepotřebují precizaci, neboť mezi P. H. a společností DANDY STEEL s.r.o. probíhá dlouhodobá spolupráce.
21. Žalobce předloženými smlouvami plnil svou důkazní povinnost. Žalovaný o nich uvedl, že jsou, co se týče jejich obsahu, koncipovány velmi obecně, když je v nich uveden pouze termín a název závodu a typ automobilu, na kterém má být reklama umístěna, a neobsahují žádná ujednání upravující konkrétní specifikaci ohledně loga žalobce, umístění na automobilu, velikosti, počtu, barevného a praktického provedení, materiál apod. Krajský soud ve smlouvách ověřil, že předmětem smluv je vždy zabezpečení plošné reklamy podle zadání odběratele na konkrétním vozidle a konkrétním závodu, a dále dohoda o ceně a platnost smlouvy. Smlouvy skutečně tak, jak jsou koncipovány, neobsahují žádné konkrétní ustanovení týkající se obsahu samotné reklamy. Krajský soud nepřehlédl, že závazkem Insider Solution nebylo reklamu realizovat, ale umožnit umístění reklamy, reklamního nápisu společnosti, na závodním vozidle a dohodnutých reklamních plochách v termínu konání závodu, popř. i v jiný termín s tím, že grafický název a grafickou polohu loga dodal žalobce. Přesto lze uzavřít, že u nich obsahové podrobnosti (minimálně velikost, tvar apod., což lze alespoň pro volbu plochy předpokládat) absentují a ve spojení se skutečnostmi, zjištěnými správcem daně ke společnosti Insider Solution, nejsou způsobilé prokázat tvrzení žalobce o tom, že reklamní plochy pro umístění reklamy zajistila skutečně společnost Insider Solution, neboť z nich vyplývá pouze a toliko její závazek tuto reklamní plochu zajistit, nikoliv, že tak fakticky učinila. Námitka žalobce, že smlouvy vychází z historických obchodních vztahů, na u vedeném nemůže nic změnit, neboť soudu není zřejmé, jakým způsobem smlouvy uzavřené mezi žalobcem a Insider Solution historicky navazují na vztah fyzické osoby P. H. a právnické osoby DANDY STEEL s. r. o., když žalobce žádnou spojitost mezi Insider Solution a DANDY STEEL s. r. o. neuvedl, a žádný taková spojitost z daňového spisu nevyplývá. Ani tato námitka tak není důvodná.
22. Za rovněž nedůvodnou shledal krajský soud námitku, že žalobce neměl jiného smluvního partnera, čímž implicitně tvrdí, že zde nebyla jiná společnost, která by mohla reklamu zajistit, a tedy ji musela zajistit společnost Insider Solution. Aby byl tento argument způsobilý vyvrátit důvodné pochybnosti o faktickém dodavateli předmětného plnění, musel by žalobce své tvrzení prokázat, což neučinil, není to ani podle § 92 odst. 3 daňového řádu povinen, a nadto prokázání negativních tvrzení je z logiky věci vyloučeno.

Povinnost prokázat deklarovaného dodavatele:

23. Žalobce dále namítl, že nebyl povinen při oprávněnosti uplatnění odpočtu prokázat deklarovaného dodavatele. Ani tuto námitku krajský soud neshledal důvodnou. Podle § 72

odst. 1 písm. a) ZDPH *plátce je oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodaných k dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku*. Podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně jsou upraveny v § 73 ZDPH, přičemž podle odst. 1 *pro uplatnění nároku na odpočet daně je plátce povinen při odpočtu daně, kterou vůči němu uplatnil jiný plátce, mít daňový doklad*. Judikatura správních soudů, vycházející rovněž z judikatury Soudního dvora Evropské unie, za jednu z podmínek nezbytných pro přiznání nároku na odpočet daně z přidaných hodnot považuje prokázání deklarovaného dodavatele, který je plátcem daně. Konkrétně v rozsudku ze dne 21. 5. 2015 č. j. 9 Afs 181/2014-34 Nejvyšší správní soud k identifikaci dodavatele zboží či poskytovatele služeb uzavřel, že daňový subjekt musí v daňovém řízení prokázat nejen to, že fakticky došlo k uskutečnění zdanitelného plnění, ale i to, kdo mu toto plnění poskytl. Tento poskytovatel totiž musí být plátcem DPH, aby vznikl daňovému subjektu nárok na odpočet daně a mohlo být požádáno o jeho vydání. Je pravdou, že v rozsudku ze dne 2. 8. 2017 č. j. 4 Afs 58/2017-78 (rozsudek ve věci Stavitelství Melichar) Nejvyšší správní soud dovodil, že rozhodné je pouze to, zda bylo plnění fakticky uskutečněno a zda subjekt plní své daňové povinnosti. Proti tomu v případě, kdy není možné určit subjekt, který daňovému subjektu zdanitelné plnění skutečně poskytl, není možné daňovému subjektu odepřít nárok na odpočet DPH, pokud není zároveň prokázáno, že předmětné plnění bylo součástí podvodu na dani, o kterém osoba uplatňující nárok na odpočet dani věděla nebo musela vědět. Jedná se ovšem o jediné rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, vykládající povinnost prokázat deklarovaného dodavatele v této pozici, přičemž otázka, zda se jedná o odklon konstantní judikatury, byla předložena Nejvyšším správním soudem v rozšířeném senátu usnesením č. j. 1 Afs 334/2017-35 dne 23. 8. 2018 a dosud nebyla rozhodnuta. Krajský soud však nevidí žádný důvod se od zbývajících konstantní judikatury odchýlit, když podle názoru krajského soudu je povinnost prokázat deklarovaného dodavatele zřejmě a implicitně vyjádřena ve shora citovaném § 72, 73 odst. 1 písm. a) ZDPH, vyžadující po žalobci předložit daňový doklad vystavený jiným plátcem, který vůči němu daň uplatnil, z čehož povinnost znát a prokázat toho, kdo tento doklad vystavil, a kdo tedy poskytl plnění, je logickým vyústěním. Ani tuto námitku tak krajský soud neshledal důvodnou.

Námitka dvojího zdanění:

24. Žalobce namítal, že v posuzované věci došlo ke dvojímu zdanění, jednou doměřením daně společnosti Insider Solution a jednou neuznáním odpočtu žalobci. Ani s touto námitkou krajský soud nesouhlasí. Předně nebyla předmětem odvolání, žalovaný se k ní nemohl vyjádřit, a s ohledem na subsidiaritu soudního přezkumu je tato námitka nepřípustná. Nadto, napadené rozhodnutí pouze konstatuje, že společnosti Insider Solution byla za kontrolovaná zdaňovací období doměřena daň na výstupu podle § 108 odst. 1 písm. k) resp. písm. i) ZDPH, kterou tato společnost neuhradit. Neuhradila-li společnost Insider Solution doměřenou daň, pak není tato daň vymáhána dvakrát, jak žalobce tvrdí.

Legitimní očekávání:

25. Žalobce konečně namítl své legitimní očekávání, když podle něj stejný skutkový děj u fyzické osoby P. H. DOMINOTRANS byl posuzován odlišně od nyní posuzované věci. K tomu krajský soud uvádí, že mu není známo, jak souvisí rozhodnutí ve věci daně z příjmu, ke které byla povinna fyzická osoba P. H., uplatňující výdaje na reklamu vůči společnosti DANDY STEEL s.r.o., s nyní posuzovanou povinností žalobce zaplatit

doměřenou daň z přidané hodnoty za neuznaný odpočet daně z přidané hodnoty vůči společnosti Insider Solution, která měla dodat reklamní plnění. Zásada legitimního očekávání je zakotvena v § 8 odst. 2 daňového řádu, podle kterého *správce daně dbá na to, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly*. Ze zásady legitimního očekávání je odvozován též princip vázanosti správního orgánu vlastní správní praxí. Správní praxe zakládající legitimní očekávání je ustálená, jednotná a dlouhodobá činnost, popř. nečinnost orgánů veřejné správy, která opakovaně potvrzuje určitý výklad a použití právních předpisů. Podmínky legitimního očekávání formuloval Nejvyšší správní soud již v rozsudku z 24. 2. 2010, č. j. 6 Ads 88/2006 -159. Žalobce v žalobě neuvádí skutkové okolnosti, které mají být shodné jak při posuzování povinnosti P. H. k dani z příjmů fyzických osob a v nyní posuzované věci neuznaného nároku žalobce na odpočet daně z přidané hodnoty, s výjimkou jediného pojítka, a to, že v obou případech je základem přijetí reklamního plnění, u P. H. představují náklad, který fyzická osoba uplatňuje jako daňově účinný, a v nyní posuzované věci žalobce uplatňuje odpočet daně, zaplacené v rámci ceny za přijaté reklamní plnění, resp. zajištění reklamního plnění. Žalobce však neuvádí žádné okolnosti, které by blíže oba případy spojovaly, ani netvrdí, že by v případě P. H. šlo o ustálenou, opakovanou činnost, neuvádí, že by si byl rozhodnutí či činnosti správce daně u P. H. vědom a že by jednal s důvěrou v toto rozhodnutí či činnost, zakládající mu očekávání o oprávněnosti svého postupu. Již z tohoto důvodu nelze oba případy považovat za skutkově podobné a způsobilé založit legitimní očekávání, nadto není splněn znak opakovanosti a ustálenosti. Ze všech těchto důvodů krajský soud uzavřel, že ani tato námitka není důvodná.

Závěr a náhrada nákladů řízení:

26. Žádnou z žalobních námitek krajský soud neshledal důvodnou a žalobu proto zamítl podle § 78 odst. 7 s. ř. s.
27. V řízení byl plně procesně úspěšný žalovaný, kterému v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. vzniklo právo na náhradu nákladů řízení; procesně neúspěšnému žalobci právo na náhradu nákladů řízení nevzniklo. Vzhledem k tomu, že podle obsahu spisu žalovanému žádné náklady řízení nevznikly, soud rozhodl tak, že žádnému z účastníků náhradu nákladů řízení nepřiznal (výrok II.).

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **je možno** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů po doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

Ostrava 16. července 2020

Mgr. Jiří Gottwald
předseda senátu

