



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Magdaleny Ježkové a soudců JUDr. Jany Kábrtové a Mgr. Tomáše Blažka ve věci

žalobce: **R. H.**
zastoupený daňovým poradcem Ing. Petrem Pakostou
sídlem Obrovského 402/11, 141 00 Praha 4

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 3. 2017, č. j. 13498/17/5300-21441-711972,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

I. Vymezení věci

1. Žalobce napadl žalobou dle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), v záhlaví specifikované rozhodnutí, kterým žalovaný zamítl jeho odvolání proti celkem 3 rozhodnutím (dodatečným platebním výměrům) Finančního úřadu pro Královéhradecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 17. 12. 2015. Správce daně doměřil žalobci daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období 1., 2. a 3. čtvrtletí 2013 v celkové výši 46 371 Kč, zároveň žalobci uložil povinnost uhradit penále z doměřené daně.

2. Důvodem doměření DPH bylo, že žalobce dle správce daně poskytoval v Chalupě Polesí (nacházející se v obci Říčky v Orlických horách) ubytovací služby, nikoliv nájem staveb, bytů a nebytových prostor, ve smyslu § 56 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 31. 12. 2013 (dále jen „zákon o DPH“), jak deklaroval v podaných daňových přiznáních.

II. Shrnutí argumentace obsažené v žalobě

3. Žalobce předně namítl, že rozhodnutí správce daně a na ně navazující rozhodnutí žalovaného vycházejí ze skutkových zjištění, která nemají oporu v provedeném dokazování. Správní orgány totiž zcela pominuly otázku, zda žalobce vůbec měl právo užívat nemovitost nazývanou Chalupa Polesí ke své ekonomické činnosti. Teprve v reakci na odvolací námitky uplatněné žalobcem zaslal žalovaný výzvu k poskytnutí informací panu J. K. K., majiteli uvedené nemovitosti. Pan K. předložil finančním orgánům smlouvu o nájmu bytu, kterou uzavřel s panem M. H., synem žalobce, a potvrdil tak argumentaci žalobce. Zároveň předložil dohodu o ukončení smlouvy o nájmu, uzavřenou s žalobcem k 31. 12. 2012. Podle žalovaného však byla předložená smlouva vytvořena účelově.
4. Žalovaný pro toto své tvrzení nepředložil žádný důkaz. Podle žalobce tak žalovaný svévolně zpochybnil platné a účinné právní jednání mezi dvěma soukromoprávními subjekty. V napadeném rozhodnutí hodnotil předběžnou otázku, k jejímuž hodnocení nebyl nijak oprávněn. Účastníci uvedeného soukromoprávního vztahu ho nijak nerozporují a jsou osobami na sobě nezávislými a nespřízněnými. Pan K. nemá důvod účelově zkreslovat skutečnost, jak tvrdí žalovaný.
5. Podle žalobce tedy ode dne 1. 1. 2013 provozoval ekonomickou činnost v objektu Chalupa Polesí M. H. Na tomto závěru nic nemění ani skutečnost, že žalobce v rámci pomoci synovi přijal některé platby na svůj účet, případně že mu s jeho činností i jinak vypomáhal.
6. Žalobce dále poukázal na základní zásadu občanského práva *nemo plus iuris ad alium transferre potest quam ipse habet* (nikdo nemůže převést na jiného více práv, než kolik sám má) a na judikaturu Nejvyššího soudu týkající se této zásady. Namítl, že finanční orgány porušují tuto zásadu, neboť mu bez právního důvodu připisují právo užívat bytové prostory v objektu Chalupa Polesí k jeho ekonomické činnosti (respektive plody a užitky z tohoto majetku u něj podrobují zdanění, čímž mu připisují právo tyto plody a užitky pobírat).
7. Žalobce konečně také uvedl, že v odvolacím řízení navrhl výslech svědků M. H. a Ing. P. S. (účetního žalobce i jeho syna). Výslech svědků se měl týkat jednak samotného nájemního vztahu, jednak toho, proč byl na fakturách jako dodavatel uveden žalobce a proč byl k úhradám za služby poskytované M. H. používán soukromý účet žalobce. Žalovaný tyto důkazy neprovedl, čímž dle žalobce postupoval v rozporu s judikaturou Nejvyššího správního soudu k dokazování v daňovém řízení.
8. Z uvedených důvodů žalobce navrhl, aby krajský soud zrušil žalobou napadené rozhodnutí.

III. Shrnutí vyjádření žalovaného

9. Žalovaný ve vyjádření k žalobě konstatoval, že k ukončení smlouvy o nájmu bytu v objektu Chalupa Polesí ze dne 31. 7. 2009, ani k poskytování ubytovacích služeb synem žalobce nedošlo tak, jak tvrdí žalobce. Shromážděné důkazní prostředky naopak prokazují, že poskytovatelem ubytovacích služeb v předmětných zdaňovacích obdobích byl nadále žalobce (např. nájemné za užívání bytu bylo pronajímateli hrazeno z bankovního účtu žalobce, daňové doklady za ubytování byly vystavovány žalobcem a bezhotovostní platby za ubytování přijímal žalobce na svůj bankovní účet). Tvrzení žalobce o absenci jeho užívacího vztahu k předmětnému bytu a o poskytování ubytovacích služeb synem žalobce je tedy nevěrohodné.
10. „*Pro dokreslení skutkového stavu*“ žalovaný dále poukázal na smlouvu o nájmu nebytových prostor v objektu Chata Polesí, uzavřenou dne 31. 7. 2009 mezi vlastníkem objektu (panem K.) jako pronajímatelem a žalobcem jako nájemcem, kterou pan K. doložil v daňovém řízení jako přílohu svého podání ze dne 20. 2. 2017. Podle jejího čl. V. byla daná smlouva uzavřena na dobu od 1. 8. 2009 do 30. 9. 2014, následně (dne 26. 9. 2014) k ní byl uzavřen dodatek č. 1, kterým byla platnost smlouvy prodloužena do 30. 9. 2019. Ze smlouvy je zároveň patrné, že žalobce a jeho smluvní partner považovali tuto smlouvu za závislou na smlouvě o nájmu bytu. Pokud by tedy zanikla smlouva o nájmu bytu k 31. 12. 2012, jak tvrdí žalobce, zanikla by ke stejnému datu i zmíněná smlouva o nájmu nebytových prostor. Žalobce s panem K. však dne 26. 9. 2014 přijali dodatek č. 1 ke smlouvě o nájmu nebytových prostor, kterým prodloužili dobu nájmu nebytových prostor. Evidentně se jedná o první změnu uvedené smlouvy a původně sjednaná doba nájmu s nově sjednanou dobou nájmu nebytových prostor na sebe plynule navazují. Z toho je zřejmé, že smlouva o nájmu nebytových prostor ke dni 26. 9. 2014 trvala. S ohledem na její provázanost se smlouvou o nájmu bytu nemohla být ani smlouva o nájmu bytu ukončena k 31. 12. 2012, jak tvrdí a „dokládá“ žalobce. Podle žalovaného tato skutečnost umocňuje závěr, že dohoda o ukončení smlouvy o nájmu bytu a smlouva o nájmu bytu s M. H. byly vypracovány dodatečně a účelově, ve snaze o snížení daňové povinnosti žalobce.
11. K návrhu na provedení výslechu svědků M. H. a Ing. P. S. žalovaný odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí. Konstatoval, že zde dostatečně zdůvodnil, proč nepřistoupil k provedení těchto důkazů.

IV. Posouzení věci krajským soudem

12. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu žalobních námitek v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního soudního řádu správního. O věci samé rozhodl bez jednání, neboť žalobce i žalovaný k takovému projednání věci udělili souhlas dle § 51 odst. 1 s. ř. s.
13. Předmětem přezkumu v této věci jsou dodatečné platební výměry, kterými správce daně doměřil žalobci DPH za zdaňovací období 1., 2. a 3. čtvrtletí 2013. Tomu předcházelo vydání platebních výměrů, kterými správce daně doměřil žalobci DPH za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2010, 4. čtvrtletí 2011 a 4. čtvrtletí 2012. Učinil tak na základě výsledku daňové kontroly, v níž dospěl k závěru, že žalobce poskytoval v Chalupě Polesí ubytovací služby, tedy zdanitelná plnění se sníženou sazbou daně, nikoliv nájem staveb, bytů a nebytových prostor ve smyslu § 56 zákona o DPH, tedy

plnění osvobozená od daně, jak deklaroval v podaných daňových přiznáních (viz zpráva o daňové kontrole ze dne 24. 9. 2014).

14. S ohledem na zjištění učiněná v rámci předmětné daňové kontroly správce daně zahájil výzvou ze dne 24. 2. 2014 postup k odstranění pochybností týkající se zdaňovacího období 4. čtvrtletí 2013 (žalobce v řádném přiznání k dani z přidané hodnoty za uvedené zdaňovací období deklaroval na ř. 50 plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet dle § 56 zákona o DPH ve výši 383 860 Kč). Žalobce poté (dne 23. 3. 2014) podal dodatečné daňové přiznání za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2013, v němž na ř. 50 uvedl částku - 383 860 Kč, což zdůvodnil tím, že omylem zahrnul příjmy z pronájmu objektu Chalupa Polesí do plnění osvobozených od daně. Tyto ubytovací služby měl ve skutečnosti poskytovat jeho syn, M. H.. Správce daně však po provedení postupu k odstranění pochybností dospěl k závěru, že to byl žalobce, kdo v průběhu roku 2013 uskutečňoval zdanitelná plnění (ubytovací služby), z nichž nepřiznal a neodvedl DPH.
15. Dne 31. 7. 2015 proto správce daně vyzval žalobce k podání dodatečného daňového přiznání k DPH za zdaňovací období 1., 2. a 3. čtvrtletí 2013. Žalobce na tyto výzvy nereagoval, správce daně mu proto dne 26. 10. 2015 zaslal sdělení o výsledku doměřovacího řízení, v němž jej poučil o možnosti vyjádřit se do 15 dnů k výsledkům doměřovacího řízení. Žalobce tak neučinil, nepodal ani dodatečná přiznání k DPH, dne 17. 12. 2015 proto správce daně vydal nyní posuzované platební výměry.
16. V odvolání proti těmto platebním výměrům žalobce namítl, že smlouva o nájmu bytu, na základě které provozoval ekonomickou činnost v objektu Chalupa Polesí mimo jiné v letech 2010, 2011 a 2012, byla ukončena ke dni 31. 12. 2012. S účinností od 1. 1. 2013 byla vlastníkem uvedeného objektu uzavřena jiná nájemní smlouva, na jejímž základě provozuje ekonomickou činnost v tomto objektu M. H.a. Tuto novou nájemní smlouvu žalobce připojil k odvolání, zároveň navrhl provedení výsledku svědka M. H.. V průběhu odvolacího řízení navrhl ještě provedení výsledku Ing. P. S..
17. Žalovaný se po doplnění dokazování ztotožnil se závěrem správce daně, podle nějž ubytovací služby v Chalupě Polesí po celý rok 2013 poskytoval nadále žalobce. Důkazy, které měly dle žalobce svědčit o tom, že poskytovatelem ubytovacích služeb v uvedeném objektu v posuzovaném období byl M. H., žalovaný označil za účelově dodatečně vytvořené.
18. Žalobce se v podané žalobě dovolává zejména smlouvy o nájmu bytu v objektu Chalupa Polesí uzavřené mezi pronajímatelem J. K. K. a M. H. (s datem 28. 12. 2012, smlouva měla být uzavřena na dobu od 1. 1. 2013 do 30. 9. 2014) a dohody o ukončení smlouvy o nájmu téhož bytu ze dne 31. 7. 2009 uzavřené mezi J. K. K. a žalobcem (s datem 24. 10. 2012, smlouva o nájmu měla být ukončena ke dni 31. 12. 2012). Namítl, že žalovaný není oprávněn zpochybnit těmito důkazy doložené právní jednání mezi dvěma soukromoprávními subjekty, z nějž plyne, že žalobce v posuzovaném období vůbec neměl právo užívat předmětnou nemovitost ke své ekonomické činnosti (v podrobnostech viz výše body 3-6 rozsudku).
19. Krajský soud uvedené žalobní argumentaci nepřisvědčil. Finanční orgány jsou bezpochyby oprávněny samostatně posuzovat dopady soukromoprávního jednání v oblasti daňového práva. Zároveň mohou například zhodnotit určité jednání jako

účelové a nepřiznat mu (pro účely stanovení daně) žádné účinky. Žalovaný takto v nynější věci postupoval, přičemž přesvědčivě doložil a zdůvodnil, proč považoval žalobce za poskytovatele ubytovacích služeb v Chalupě Polesí v předmětných zdaňovacích obdobích. Krajský soud se s uvedeným hodnocením ztotožňuje.

20. Žalovaný předně poukázal na skutečnost, že sám žalobce při ústním jednání konaném dne 28. 11. 2013 uvedl, že byt v Chalupě Polesí nadále pronajímá. Také na internetových stránkách www.chalupapolesi.cz byl v předmětných zdaňovacích obdobích uveden jako provozovatel a jako kontaktní osoba žalobce. Ke změně kontaktní osoby, respektive provozovatele, na M. H. zde došlo až v roce 2014. Finanční orgány dále zjistily, že bezhotovostní úhrady za ubytování v daném objektu byly i v předmětných zdaňovacích obdobích hrazeny na bankovní účet žalobce. Z tohoto účtu bylo rovněž hrazeno nájemné majiteli objektu (J. K. K.).
21. Žalobce sice předložil správci daně doklady za ubytování v Chalupě Polesí v roce 2013, na nichž byl jako dodavatel uveden M. H.. Finanční orgány si však od jednotlivých odběratelů obstaraly doklady za ubytování v předmětném roce, které byly vystavené žalobcem. Uvedený rozpor žalobce vysvětloval tvrzením, že synovi v průběhu roku 2013 bezúplatně vypomáhal a že syn chybně vystavoval faktury (neuvědomil si, že je na nich uveden žalobce). Žalovaný k danému tvrzení uvedl, že je nepravděpodobné, že by k takovému postupu mohlo docházet po dobu celého roku 2013, aniž by si žalobce či jeho syn všimli, kdo je jako dodavatel uveden na fakturách.
22. O tom, že ubytovací služby v Chalupě Polesí po celý rok 2013 poskytoval žalobce, dle žalovaného svědčí také chronologie případu. Žalobce nejprve vykázal na ř. 50 v přiznání k DPH podanému za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2013 částku 383 860 Kč. Teprve poté, co správce daně v rámci daňových řízení vedených u žalobce za jiná zdaňovací období začal prověřovat plnění vykázaná jako osvobozená (a následně je překvalifikoval na ubytovací služby), podal žalobce dodatečné daňové přiznání za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2013, v němž na ř. 50 uvedl částku - 383 860 Kč. Učinil tak s odůvodněním, že omylem zahrnul příjmy z pronájmu objektu Chalupa Polesí do plnění osvobozených od daně, ačkoliv tyto ubytovací služby poskytoval jeho syn M. H..
23. Krajský soud souhlasí s žalovaným, že podání dodatečného daňového přiznání za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2013 a v něm uplatněná tvrzení se jeví jako účelový postup, učiněný žalobcem s cílem obejít povinnost přiznat DPH z uskutečněných zdanitelných plnění. Na tomto závěru nemohou nic změnit ani předložená smlouva o nájmu bytu v objektu Chalupa Polesí uzavřená mezi J. K. K. a M. H., ani dohoda o ukončení smlouvy o nájmu uzavřená mezi J. K. K. a žalobcem. S ohledem na všechna výše popsaná zjištění krajský soud souhlasí s hodnocením těchto dohod ze strany žalovaného.
24. K návrhům na výslech svědků M. H. a Ing. P. S. žalovaný konstatoval, že rozhodné skutečnosti již byly spolehlivě zjištěny. Navíc, M. H. je synem žalobce, Ing. P. S. zase nemohl ověřit vlastními smysly postup při vystavování daňových dokladů žalobcem či jeho synem, ale pouze na základě předložených formálních dokladů. Žalovaný proto považoval jejich výslech za nadbytečný. Krajský je v této otázce stejného názoru jako žalovaný, přičemž plně odkazuje na důvody uvedené v bodech 41-43 napadeného rozhodnutí.

25. Krajský soud připomíná, že daňové řízení je postaveno na zásadě, podle níž každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. má i břemeno důkazní. Toto své břemeno daňový subjekt plní v důkazním řízení, které vede správce daně. Podle § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nemůže získat z vlastní úřední evidence (§ 92 odst. 4 daňového řádu). Pravidlo, že v daňovém řízení nese důkazní břemeno daňový subjekt, má však některé výjimky – například podle § 92 odst. 5 písm. c) citovaného zákona 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 (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119, a ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 – 86).
26. Správce daně řádně zpochybnil věrohodnost žalobcem předložených dokladů za ubytování v Chalupě Polesí v roce 2013, na nichž byl jako dodavatel uveden M. H.. Bylo tedy na žalobci, aby předložil důkazy, kterými by prokázal své tvrzení, podle něž byl poskytovatelem ubytovacích služeb v Chalupě Polesí v předmětných zdaňovacích obdobích jeho syn. Toto své důkazní břemeno však žalobce, jak je patrné z výše uvedeného, neunesl. Správce daně tak postupoval v souladu se zákonem, jestliže žalobci doměřil daň na výstupu z předmětných plnění.

V. Závěr a náklady řízení

27. Krajský soud z výše uvedených důvodů shledal, že námitky uplatněné žalobcem jsou nedůvodné. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí přihlížet z úřední povinnosti, zamítl žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s.
28. Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch; žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

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 nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v

jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

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

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Hradec Králové 22. srpna 2019

JUDr. Magdalena Ježková v. r.
předsedkyně senátu