



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě - pobočka v Olomouci rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Zuzany Šnejdrlové, Ph.D., a soudkyň Mgr. Barbory Berkové a Mgr. Jany Volkové ve věci

žalobkyně: **S., s. r. o., IČO X**
sídlem P. 251, X P.
zastoupená advokátem JUDr. Petrem Ritterem
sídlem Riegrova 12, Olomouc

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

o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 10. 2017, č. j. 42970/17/5300-22442-709739, ve věci daně z přidané hodnoty,

takto:

I. Žaloba se **zamítá**.

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

Odůvodnění:

1. Žalobkyně se žalobou podanou v zákonné lhůtě domáhala přezkoumání rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství (dále jen „žalovaný“) ze dne 10. 10. 2017, č. j.

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

42970/17/5300-22442-709739, kterým byla zamítnuta odvolání žalobkyně a potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu pro Olomoucký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 25. 10. 2016, č. j. 186876/16/3105-52522-806385, č. j. 1868839/16/3105-52522-806385, č. j. 1868853/16/3105-52522-806385, č. j. 1869122/16/3105-52522-806385, č. j. 1869142/16/3105-52522-806385, č. j. 1869152/16/3105-52522-806385, č. j. 1869176/16/3105-52522-806385, č. j. 1869189/16/3105-52522-806385, č. j. 1869195/16/3105-52522-806385, č. j. 1869200/16/3105-52522-806385, č. j. 1869207/16/3105-52522-806385, dodatečné platební výměry na daň z přidané hodnoty, jimiž byla žalobkyni doměřena daň za zdaňovací období duben, květen, červen, srpen, září, říjen, prosinec 2011, červen, červenec, září a říjen 2012, neboť dle závěru správce daně a žalovaného žalobkyně neunesla důkazní břemeno a nevyvrátila pochybnosti o tom, že přijala zdanitelné plnění od deklarovaných dodavatelů a tím neprokázala oprávněnost nároku na odpočet daně ve smyslu ustanovení § 72 a 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (zákon o dani z přidané hodnoty).

2. Žalobkyně s napadeným rozhodnutím nesouhlasila, považuje jej za nezákonné. Žalobkyně namítala, že:
 - a. nemůže být rozhodné, zda smluvní partner žalobkyně své závazky (či jejich část) plnil osobně nebo prostřednictvím třetích osob, když k realizaci reklamy došlo, a to v souladu s vůlí (přáním) žalobkyně, kterou zajímal výsledek (tj. polepení vozidel); polepená vozidla se pak mj. objevila v televizním vysílání i na internetu v rámci sportovního zpravodajství;
 - b. obsáhla citace judikatury, kterou provedl žalovaný v bodech 8-12 napadeného rozhodnutí, se týká jiné situace, kdy účetní doklady jsou bezvadné, avšak správce daně má pochybnosti o provedení protiplnění (realizaci reklamy). Ve věci žalobkyně není o poskytnutí protiplnění pochyb. Správce daně se proto dopustil nezákonné libovůle v hodnocení důkazů, když pochybnosti o tom, který konkrétní subjekt provedl reklamu, promítl do závěrů, že nebyla prokázána oprávněnost nároku na odpočet daně;
 - c. cítí se postupem žalovaného poškozena, neboť v nejobecnější rovině nemůže být pochyb o tom, že vydání nákladů na reklamu zakládá oprávnění na odpočet daně a případ žalobkyně nevykazuje relevantní známky toho, že by bylo důvodné reklamu hodnotit jako jakkoli se vymykající z obecného rámce reklamy;
 - d. závěr, že nebyla prokázána oprávněnost odpočtu daně, za situace, kdy byla reklama provedena a žalobkyně za ni zaplatila, za současné absence poznatků, že by stejnou reklamu obdržela žalobkyně zdarma, je absurdní a nemůže v konfrontaci s důkazy obsaženými ve spise obstát.
3. Žalovaný se žalobou nesouhlasil, když v daném případě bylo postupováno zcela v souladu se zákonem, nedošlo k vydání nezákonného rozhodnutí, a proto navrhl, aby žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta. Žalovaný podotýkal, že se žalobní body ve větší části obsahově kryjí s odvolacími námitkami podanými v rámci odvolacího řízení proti rozhodnutí

správce daně, a proto v podrobnostech odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí a obsah spisového materiálu.

4. Žalovaný setrval na svém závěru, že žalobkyně v případě plnění, které měla přijmout od obchodních společností B. C. C., B. C. C. p., B. I. a I. S. neunesla své důkazní břemeno, když neprokázala, že předmětná plnění přijala od deklarovaných dodavatelů na daňových dokladech. Žalobkyně tak nesplnila podmínky dle § 72 a 73 zákona o dani z přidané hodnoty pro uplatnění nároku na odpočet daně a nárok na odpočet daně z předmětných plnění uplatnila neoprávněně.
5. K námitce a) žalobkyně uvedl, že určení konkrétního poskytovatele plnění je zcela zásadní. Pokud totiž není zjištěno, jak byly reklamní služby deklarovanými dodavateli fakticky realizovány, tj. zjištěno, kdo konkrétně a jakým způsobem polepy na závodní vozy umístil a kde je získal, nelze mít za prokázané, že předmětné plnění skutečně provedl dodavatel deklarovaný na daňových dokladech. Jak vyplývá z napadeného rozhodnutí, v daném případě nebylo předloženými důkazními prostředky ani svědeckými výpověďmi prokázáno, jak spolupráce mezi žalobkyní a deklarovanými dodavateli, tak samotná realizace reklamy měla probíhat, když ani žalobkyně ani svědci kteří působili jako jednatele deklarovaných dodavatelů, neměli o předmětných obchodních případech řádnou povědomost, ačkoli je měli mít na starosti. Vzhledem k tomu, že nebylo zjištěno, které konkrétní subjekty provedly práce související s výrobou a umístěním reklamy na závodní vozy, nebylo prokázáno, že předmětné plnění skutečně provedli dodavatelé deklarovaní na daňových dokladech.
6. K námitce b) žalobkyně žalovaný uvedl, že judikatura je zcela jistě aplikovatelná také na případ žalobkyně, neboť se jedná o judikaturu zabývající se podmínkami uplatnění nároku na odpočet daně, které musí splnit veškeré subjekty, tedy včetně žalobkyně, aby jim mohl být nárok na odpočet daně uznán.
7. Žalovaný dále uvedl, že je zcela na žalobkyni, jakým způsobem své důkazní břemeno unese, ale žalobkyně si také musí být vědoma toho, že pokud nebude disponovat takovými důkazními prostředky, které budou prokazovat její tvrzení, vystavuje se riziku, že jí nebude uznán uplatněný nárok na odpočet DPH dle § 72 zákona o dani z přidané hodnoty. Jak vyplývá z judikatury správních soudů, každý subjekt vstupující do obchodních vztahů musí zachovávat náležitou míru obezřetnosti vzhledem k povaze poskytovaných služeb a zajišťovat si potřebné doklady pro splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně. Je proto v zájmu žalobkyně, aby nad rámec svých běžných obchodních potřeb shromažďovala důkazy, které mohou prokázat, že k uskutečnění předmětného plnění došlo tak, jak tvrdí. Žalobkyně však v daném případě předloženými důkazními prostředky neprokázala, že předmětná plnění byla provedena dodavateli deklarovanými na daňových dokladech. Jiné důkazní prostředky žalobkyně nepředložila ani nenavrhla. Nelze tedy souhlasit s názorem žalobkyně, že pouze nesplnila přehnané požadavky správce daně na podklady, když její povinností bylo shromažďovat takové důkazy, kterými by mohla prokázat, že k uskutečnění plnění došlo tak, jak tvrdí.
8. K namítané libovůli při hodnocení důkazů žalovaný uvedl, že žalovaný i správce daně hodnotili důkazy v souladu s ustanovením § 8 odst. 1 daňového řádu jednotlivě i v jejich vzájemné souvislosti a přihlíželi ke všem skutečnostem, které při správě daní vyšly najevo.

Libovůli správce daně nelze dovozovat ani ze skutečnosti, že správce daně dospěl k závěru o neprokázání nároku na odpočet daně z důvodu pochybnosti o tom, kdo provedl předmětná plnění. Jak již žalovaný uvedl, pro uznání nároku na odpočet daně musela žalobkyně prokázat nejen to, že k uskutečnění plnění opravdu došlo, ale také to, že toto plnění uskutečnila osoba, která je jako poskytovatel na daňovém dokladu uvedena.

9. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu [§ 75 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“)]. Krajský soud rozhodoval o věci samé bez jednání, neboť oba účastníci s tímto postupem souhlasili (ustanovení § 51 odst. 1 s. ř. s.).
10. Mezi účastníky je nesporné, že v případě žalobkyně byla reklama realizována a že žalobkyně uhradila příslušné částky na účet předmětných společností. Sporné mezi účastníky je, zda je povinností žalobkyně prokázat správcem daně požadované skutečnosti, tj. že tyto výdaje učinila způsobem, který deklarovala na příslušných fakturách a smlouvách. Žalobkyně je toho názoru (viz žalobní body a, b, d), že není rozhodné, zda dodavatelem byla osoba uvedená na dokladech, ale zda byl předmětný výdaj fakticky realizován a zda za něj zaplatila, přičemž reklama nevymykající se z obecného rámce reklamy zakládá oprávnění na odpočet daně (žalobní bod c).
11. Podle ustanovení § 72 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty plátce je oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku.
12. Podle ustanovení § 73 odst. 1 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty pro uplatnění nároku na odpočet daně je plátce povinen splnit tyto podmínky: při odpočtu daně, kterou vůči němu uplatnil jiný plátce, mít daňový doklad[...]
13. Judikatura správních soudů ohledně nároku na odpočet daně je dlouhodobá a konstantní a jednoznačně zdůrazňuje, že nárok na odpočet daně nemá základ ve formálním dokladu, ale v existenci zdanitelného plnění, pro nárok na odpočet DPH je nutný soulad skutečného stavu se stavem formálním. Jak správně citoval žalovaný, Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 16. 3. 2010, č. j. 1 Afs 10/2010-71 (tento i všechny další rozsudky dostupné na www.nssoud.cz) uvedl, že *„daňový doklad per se není poukázkou na vznik nároku na odpočet daně: aby mohla být přisouzena důkazní hodnota ve smyslu § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, musí věrně zobrazovat právě faktickou stránku věci – tj. přijetí zdanitelného plnění.“*
14. Nejvyšší správní soud opakovaně uvedl, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nejsou dostačujícím podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH, jestliže správci daně vzniknou pochybnosti, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech deklarováno (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005-72 nebo ze dne 12. 9. 2013, č. j. 9 Afs 12/2013-30).
15. *„Pro existenci nároku na odpočet DPH je zásadní, aby bylo postaveno na jisto, který subjekt poskytl zdanitelná plnění subjektu, jenž nárok na odpočet uplatňuje. Teprve poté lze totiž ověřit, zda poskytovatel zdanitelného plnění je plátcem DPH. Odpočet DPH lze totiž s úspěchem*

nárokovat jen tehdy, bylo-li plnění přijato plátcem DPH od jiného plátce DPH“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 4. 2013, č. j. 1 Afs 102/2012-54).

16. V případě nároku na odpočet DPH považuje krajský soud za nezbytné zdůraznit, že důvodem neuznání nároku na odpočet DPH může být výhradně skutečnost, že daňový subjekt neprokázal, že toto plnění přijal od deklarovaného plátce daně (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2013, č. j. 9 Afs 57/2012-26).
17. Podle ustanovení § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, (dále jen „daňový řád“), prokazuje daňový subjekt všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Ústavní soud upřesnil, že daňový subjekt má povinnost prokázat k výzvě správce daně jen ty skutečnosti, které sám tvrdí (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996 sp. zn. Pl. ÚS 38/95). Nejvyšší správní soud pak konstantně uvádí, že daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především účetnictvím a jinými povinnými záznamy (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008 č. j. 2 Afs 24/2007-119 nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2008 č. j. 9 Afs 30/2008-86).
18. Žalobkyně toto své primární důkazní břemeno unesla, když po zahájení daňové kontroly předložila správci daně příslušné faktury a smlouvy o reklamních službách a smluv o reklamě a propagaci a DVD.
19. Podle ustanovení § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem prokazuje správce daně. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008 č. j. 2 Afs 24/2007-119 či nálezy Ústavního soudu ze dne 29. 10. 2002 sp. zn. II. ÚS 232/02).
20. S ohledem na výše citovanou judikaturu žalovaný, resp. správce daně v dané věci nepochybil, když se při existenci podezřelých okolností nespokojil s tím, že reklama byla pro žalobkyni fakticky provedena a na účet předmětných smluvních partnerů žalobkyně byly uhrazeny určité finanční částky.
21. V předmětné věci existovaly důvodné pochybnosti o věrohodnosti žalobkyní deklarovaných zdanitelných plnění, na které žalovaný v odůvodnění svého rozhodnutí a správce daně ve zprávě o kontrole podrobně poukázali (velká obecnost reklamních smluv, nedodání příloh ke smlouvám, pochybnosti ohledně podpisů statutárních zástupců smluvních stran, nejasnosti vyplývající ze svědecké výpovědi P. L. a D. H., nekontaktnost pana Z., nemožnost identifikace tvrzeného pana B., popření výkonu jakékoliv činnosti ze strany tvrzeného subdodavatele B. L. CZ, nejasnosti v tvrzení týkající se navázání obchodní spolupráce s jednotlivými společnostmi, absence kontroly plnění a přínosu a efektivity reklamy apod.). Krajský soud uzavírá, že shora uvedené skutečnosti vyvolaly u správce daně oprávněné a důvodné pochybnosti o tvrzení žalobkyně. Správce daně proto své důkazní břemeno podle ustanovení § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu unesl a své

pochybnosti sdělil žalobkyni ve výzvě ze dne 4. 3. 2016 a 25. 8. 2016, čímž přenesl důkazní břemeno v souladu s ustanovením § 92 odst. 4 daňového řádu zpět na žalobkyni.

22. Námitky žalobkyně výše označené písmeny a) a b) tedy krajský soud neshledal důvodnými, neboť správce daně postupoval správně, když se snažil objasnit skutečného dodavatele reklamy a skutečný průběh obchodního případu, přičemž jeho postup byl v souladu s ustálenou judikaturou správních soudů (viz výše).
23. Krajský soud shrnuje, že daňový subjekt je povinen, pokud uplatňuje nárok na odpočet daně, následně prokázat nejen to, že k uskutečnění plnění skutečně došlo, ale také to, že jej uskutečnila osoba, která je jako poskytovatel na daňovém dokladu uvedena. V daném případě je tak rozhodné určení konkrétního poskytovatele plnění, nepostačuje, jak se domnívá žalobkyně, že reklama byla provedena a že za ni zaplatila.
24. Jestliže tedy správce daně přesvědčivě zpochybnil tvrzení daňového subjektu ohledně správnosti nebo věrohodnosti údajů na účetním dokladu (faktuře) a prokázal existenci vážných a důvodných pochyb, že předložené účetní doklady jsou neprůkazné či nesprávné, bylo na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k spornému obchodnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt zpravidla prokazuje tyto skutečnosti jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008 č. j. 2 Afs 24/2007-119). „*Je třeba mít přitom stále na zřeteli, že každý subjekt vstupující do obchodních vztahů musí zachovávat náležitou míru obezřetnosti v daném případě především vzhledem k povaze poskytovaných služeb a zajišťovat si potřebné podklady pro splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně podle § 19 odst. 1 zákona o DPH (v aktuálním zákoně o dani z přidané hodnoty ustanovení § 73, pozn. krajského soudu). V zájmu daňového subjektu tedy je, aby nad rámec svých běžných obchodních potřeb shromažďoval důkazy, které mohou prokázat, že k uskutečnění předmětné služby skutečně došlo, neboť důkazní břemeno ohledně faktické realizace služeb, náklady na něž chce daňově uplatnit, je na jeho straně*“ (viz rozsudek ze dne 15. 5. 2007, č. j. 2 Afs 177/2006 - 61).
25. Tak se však v tomto případě nestalo, neboť, jak shrnul žalovaný, žalobkyně na konkrétní výzvy správce daně k prokázání veškerých okolností vztahujících se k předmětným plněním reagovala heslovitě, bez uvedené konkrétních údajů, nepředložila nové důkazní prostředky ani nenavrhla provedení jiných důkazních prostředků, důvodné pochybnosti správce daně tudíž nevyvrátila. Nadto z obsahu žaloby vyplývá, že žalobkyně považuje za dostatečné pro prokázání nároku na odpočet DPH to, že reklama byla provedena a žalobkyně za ni zaplatila. Tento názor je však, jak popsáno výše, nesprávný.
26. Uvedený závěr je platný i pro případ poskytnutí reklamy, kterou žalobkyně mylně považuje bez dalšího za oprávněný nárok na odpočet (viz žalobní bod c), což ostatně vyplývá i z již citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 4. 2013, č. j. 1 Afs 102/2012-54, jenž se zabýval rovněž nárokem na odpočet daně v případě přijetí reklamní služby (zdanitelného plnění) nebo např. z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 12. 2015, č. j. 3 Afs 165/2015-63, v němž byla řešena obdobná skutková i právní otázka jako v případě žalobkyně, a to nárok na odpočet DPH z přijatého zdanitelného plnění, kterým mělo být poskytnutí služby – pronájem reklamní plochy na soutěžním vozidle a provedení reklamy, přičemž rovněž v tomto případě žalobkyně předložila jak

bezvadné daňové doklady, tak další důkazy, kterými prokázala, že tvrzenému dodavateli uhradila fakturované částky na jeho účet. Rovněž v tomto případě dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že příjemce zdanitelného plnění, který uplatňuje nárok na nadměrný odpočet DPH, musí být schopen prokázat, že přijal konkrétní zdanitelné plnění od konkrétního plátce a že je použil pro uskutečnění své ekonomické činnosti (§ 72 odst. 1 a § 73 odst. 1 zákona o DPH). Neprokáže-li byt i jen jediný z těchto předpokladů, nemůže mu být nadměrný odpočet přiznán.

27. I v případě reklamy tak musí být postaveno na jisto, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, nestačí tedy, jak se domnívá žalobkyně, že reklama byla poskytnuta a že za ni zaplatila (viz žalobní bod c a d).
28. Daňový subjekt musí prokázat konkrétní okolnosti vztahující se ke konkrétnímu obchodnímu případu a je jeho povinností vyvrátit všechny pochybnosti, které v souvislosti s tímto obchodním případem vznikly. Daňový subjekt musí být schopen popsat průběh obchodního případu, na jehož základě nárok uplatňuje, bez jakýchkoli podezřelých nejasností či trhlin, a to i ve vztahu k subjektu, který spornou službu poskytl.
29. Pokud žalobkyně v žalobě namítala nezákonné hodnocení důkazů a vytýkala žalovanému to, že pochybnosti o tom, který konkrétní subjekt provedl reklamu, promítl do závěrů, že nebyla prokázána oprávněnost nároku na odpočet DPH, krajský soud připomíná, že smyslem provedeního dokazování v projednávané věci nebylo učinění skutkového závěru, podle něhož deklarované společnosti plnění neuskutečnily, ale toliko zjištění, že jsou o uskutečnění plnění uvedenými společnostmi pochybnosti. Jak uvedeno výše, v daném případě jsou pochybnosti správce daně s ohledem na předložené důkazní prostředky (viz odst. 21 rozsudku) jejich vzájemnou nesoudržnost a částečnou nevěrohodnost důvodné, neboť jednotlivé listiny a výpovědi svědků mezi sebou nekorespondují a neposkytují jednotný a ucelený obraz o průběhu celé transakce a založily tak oprávněně pochybnosti daňových orgánů o tom, zda reklama pro žalobkyni byla uskutečněna tak, jak je uvedeno v předložených fakturách a smlouvách.
30. Krajský soud proto shodně se žalovaným a veškerou výše uvedenou judikaturou uzavírá, že žalobkyně na ní ležící důkazní břemeno v daňovém řízení neunesla, neboť konkrétně vymezené pochybnosti správce daně nevyvrátila a neprokázala, že došlo k uskutečnění plnění deklarovanou společností, resp. neprokázala samotnou existenci obchodního vztahu mezi touto společností a žalobkyní. Za této situace nebylo možné uznat žalobkyni nárok na odpočet DPH z tvrzených výdajů za poskytnutí reklamních služeb.
31. Na základě výše uvedeného krajský soud v souladu s ustanovením § 78 odst. 7 s. ř. s. žalobu jako nedůvodnou zamítl.
32. O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s., když plně procesně úspěšnému žalovanému nevznikly podle obsahu spisu v tomto soudním řízení žádné náklady přesahující obvyklou činnost.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

Olomouc 19. prosince 2018

JUDr. Zuzana Šnejdrlová, Ph.D. v. r.
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.