



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Jaroslavy Skoumalové a soudců Mgr. Petra Sedláka, Ph.D. a JUDr. Václava Štencla, MA v právní věci

žalobce: **P. M.**
zastoupený daňovým poradcem Ing. Tomášem Goláněm
sídlem Jiráskova 1284, 755 01 Vsetín

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

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 1. 2015, č. j. 874/15/5200-20444-706033

takto:

- I. Žaloba **se zamítá**.
- II. Žalobce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Žalobce se žalobou doručenou Krajskému soudu v Brně dne 16. 3. 2015 domáhal vydání rozsudku, kterým by bylo zrušeno rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 14. 1. 2015, č. j. 874/15/5200-20444-706033 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce (proti) a potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu pro Zlínský kraj, Územní pracoviště Zlín, a to (v napadeném rozhodnutí přesně identifikované) dodatečné platební výměry na daň z přidané hodnoty za celkem 13 zdaňovacích období, a to konkrétně: květen 2009, červenec 2009, srpen 2009 a únor – listopad 2010, v celkové výši doměřené daně 514 000 Kč a současně vyměřeným penále v celkové výši 102 800 Kč. Podstata argumentace daňových orgánů spočívá v tom, že se v rámci daňové kontroly za předmětná zdaňovací období nepodařilo žalobci prokázat skutečnou realizaci reklamy na vozidlech od společnosti Carenex plus s.r.o. Žalobce tvrdil, že předložil bezvadné daňové doklady a prokázal skutečnou realizaci reklamy fotodokumentací a DVD v celkové výši 514 000 Kč, tedy v celkové výši doměřené daně.

II. Obsah žaloby

2. Žalobce odůvodnil žalobu tím, že napadené rozhodnutí žalovaného je nezákonné a uvedl, že dlouhodobě spolupracuje s panem O. H. a jeho obchodní korporací SPARROW RACING s.r.o. ve věci poskytování reklamy. Sám žalobce jezdí coby spolujezdec v závodních speciálech patřícím rovněž panu H., resp. společnosti SPARROW RACING s.r.o. Žalobce byl v dané věci v dobré víře, jelikož nakoupil všechna plnění (od společnosti Carenex plus s.r.o.), jejichž faktické provedení je v dané situaci nezpochybnitelné, a žalobce neměl a ani nemohl mít nejmenší podezření, že by tato plnění mohla být zatížena jakýmkoliv problémem ze strany dodavatelů, neboť jejich provedení, fakturace a zdokumentování proběhly naprosto totožným způsobem jako v předešlých letech, navíc byly předány totožnou osobou. V projednávané věci neměl žalobce žádným způsobem zjistit, zda má obchodní korporace Carenex plus s.r.o. řádně uzavřeny smlouvy s O. H., resp. společností SPARROW RACING s.r.o., taktéž nebylo v silách žalobce zjistit, zda dodavatel Carenex plus s.r.o. si řádně plní z poskytnuté reklamy své daňové povinnosti, navíc žalobce v těchto věcech ani netíží důkazní břemeno. O. H., resp. jeho obchodní korporace SPARROW RACING s.r.o., přes Carenex plus s.r.o. tuto reklamu poskytoval a lze přičíst pouze k jeho tíži skutečnost, že si řádně neuzavřel smlouvy s obchodní korporací Carenex plus s.r.o., a že řádně tyto služby na Carenex plus s.r.o. neúčtoval. Žalobce tak zcela nesporně přijal svá zdanitelná plnění od pana H., resp. od obchodní korporace SPARROW RACING s.r.o., který tato plnění s plným vědomím pana T. přeprodal žalobci přes obchodní korporaci Carenex plus s.r.o. Své povinnosti si pak nesplnili dodavatelé žalobce, nikoliv žalobce samotný, navíc tento přijal tato plnění v dobré víře, neboť nemohl mít nejmenší tušení o tom, jak mají své vztahy uspořádány tyto subjekty, neboť realizace reklamy proběhla naprosto standardním způsobem jako v letech minulých. Porušení povinností jiných subjektů tak nelze přičítat k tíži žalobce, což vyplývá mj. i z rozsudku zdejšího soudu ze dne 5. 1. 2012, sp. zn. 62Af 61/2013. Žalobce pak namítá také porušení principu legitimního očekávání, neboť žalovaný posuzoval totožnou reklamu poskytovanou přes tři různé subjekty úplně odlišně, když v případě dvou subjektů nárok na odpočet přiznal, u třetího subjektu u zcela totožné reklamy

nikoliv. Z výše uvedených důvodů se žalobce domáhá zrušení napadeného rozhodnutí a požaduje uhrazení náhrady nákladů řízení.

III. Vyjádření žalovaného a replika žalobce

3. Žalovaný ve svém vyjádření, doručeném soudu dne 4. 5. 2015, navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl. Zároveň žalovaný uvedl, že institut dobré víry zakotvený ve správním řádu se v daňovém řízení neuplatňuje, jelikož daňový řád tuto možnost výslovně zakazuje a navíc je daňový řád relativně komplexním předpisem upravující vlastní materii velmi důkladně a není nutné užívat instituty ze správního řádu. Žalovaný uvádí, že ze zjištěného skutkového stavu vyplývá, že plnění (reklama na autě) bylo pouze jedno a nebylo prokázáno, že by druhá reklama vůbec existovala, proto nárok od společnosti Carenex plus s.r.o. nebyl uznán. K dalším námitkám žalobce odkazuje žalovaný na napadené rozhodnutí a obsah předloženého spisového materiálu a navrhuje zamítnutí podané žaloby.
4. Žalobce ve své replice, doručené soudu dne 27. 5. 2015, setrval na tvrzení, že ve věci dobré víry se uplatní v předmětném řízení správní řád a dále konstatuje, že v jiném daňovém řízení (které je u zdejšího soudu přezkoumáváno pod sp. zn. 31Af 15/2015) žalovaný jasně uvedl, že ve stejném závodě jela např. 2 auta s reklamou daňového subjektu, přičemž dodavatelem reklamy na jedno auto byl pan O. H. a na druhé Carenex plus s.r.o. Tato tvrzení žalovaného zcela jasně prokazují tvrzení žalobce, že oba subjekty neposkytly současně reklamu na totožném vozidle, ale pouze na totožném závodě, avšak na vozidlech dvou, kdy reklamu umístěnou na jednom vozidle fakturoval pan O. H. a reklamu umístěnou na vozidle druhém pak společnost Carenex plus s.r.o. Žalobce setrvává na svém právním názoru a navrhuje zrušení napadeného rozhodnutí a uhrazení náhrady nákladů řízení.

IV. Posouzení věci krajským soudem

5. Krajský soud v Brně rozhodl o žalobě rozsudkem ze dne 9. 3. 2017, č. j. 31 Af 10/2015-38, v němž napadené rozhodnutí zrušil z důvodu rozporného tvrzení žalovaného ohledně zdanitelného plnění v řízení týkajícím se daně z přidané hodnoty a daně z příjmů právnických osob. Dále posoudil také žalobní námitku týkající se dobré víry, u níž mají správní orgány povinnost zkoumat existenci dobré víry daňových subjektů v jednotlivých řízeních. Žalobci nemohou být kladeny k tíži okolnosti smluvních ujednání mezi žalobcem, společností SPARROW RACING s.r.o. a panem O. H. (či jakkoliv mezi nimi navzájem i ve vztahu ke společnosti Carenex plus s.r.o.), neboť nemohl žádným způsobem ovlivnit ošetření smluvních vztahů dalších společností. Žalovaný se nezaměřil na to, zda se jedná o účelově sestavený řetězec či nikoliv a zda si této skutečnosti žalobce jako člen řetězce mohl být vědom či nikoli. Jen za prokázání těchto okolností by bylo možné, s ohledem na to, že realizace objednaného plnění zpochybněna nebyla, právo na odpočet daně z přidané hodnoty z důvodu zneužití práva odepřít.
6. Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 31. 5. 2018, č. j. 7 Afs 120/2017-28, tento rozsudek krajského soudu zrušil a věc vrátil zdejšímu soudu k dalšímu řízení. Z odůvodnění rozhodnutí vyplývá, že se Nejvyšší správní soud neztotožnil s vypořádáním žalobních námitek, jak uvedl krajský soud, a v dalším řízení krajský soud zavázal právním názorem podle § 110 odst. 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

7. Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2018, č. j. 7 Afs 120/2017-28, vyplývají následující skutečnosti.
8. Nejvyšší správní soud srovnáním rozhodnutí žalovaného ve vztahu k dani z přidané hodnoty a k dani z příjmů právnických osob, co se týče zdanitelného plnění, dospěl k závěru, že tato rozhodnutí nejsou rozporná. Podle Nejvyššího správního soudu „nelze tedy tvrdit, že by zde byl krajským soudem tvrzený rozpor spočívající v tom, že by stěžovatel v řízení o DPH tvrdil, že žalobce obdržel pouze jedno a totéž plnění, a v případě daně z příjmů fyzických osob by naopak uváděl, že reklama byla umístěná na více vozech, přičemž na jednom z nich byla dodána společností Carenex plus s. r. o.“
9. Nejvyšší správní soud nesouhlasil ani se závěrem krajského soudu, že okolnosti smluvních ujednání mezi společnostmi Carenex plus s. r. o., SPARROW RACING s. r. o. a panem O. H. nemohou být žalobci kladeny k tíži.
10. Podle Nejvyššího správního soudu „důvodem neuznání žalobcova nároku na odpočet na DPH nebyly pouze „nedostatečně uzavřené smlouvy mezi subdodavateli“, nýbrž celá skupina důkazů prokazujících, že společnost Carenex plus s. r. o., tedy osoba uvedená na daňových dokladech, ve skutečnosti nedodala službu, kterou žalobci fakturovala.“ Společnost Carenex plus s. r. o. neměla s panem O. H. uzavřenu písemnou smlouvu, která by ji opravňovala umisťovat reklamní polepy na jeho automobilech, přičemž vlastnictví automobilů panem H. si žalobce musel být vědom. Při podpisu smlouvy se společností Carenex plus s. r. o. dne 20. 4. 2009 si žalobce nemohl ověřit v obchodním rejstříku, že je pan T. oprávněn za tuto společnost jednat, neboť zápis o změně jednatele byl v obchodním rejstříku proveden až 28. 4. 2009. Nehledě na změnu vlastních tvrzení žalobce v průběhu správního a soudního řízení.
11. Na podkladě těchto skutečností Nejvyšší správní soud konstatoval, že existence subdodavatelského řetězce, jak jej dovodil krajský soud, nebyla prokázána formálně ani materiálně. Faktickým dodavatelem všech služeb byl v daném případě pan H., respektive jeho společnost SPARROW RACING s. r. o. Společnost Carenex plus s. r. o., které žalobce poskytoval platby, byla pouze formálně uvedena jako dodavatel části služeb poskytovaných společností SPARROW RACING s. r. o.
12. V této souvislosti Nejvyšší správní soud vyslovil názor o nemožnosti aplikování svého rozsudku ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 Afs 15/2008-100, na nyní projednávaný případ.
13. K neuznání odpočtu na dani z přidané hodnoty nedošlo pouze na základě nejasností v subdodavatelských vztazích. Naopak je podle Nejvyššího správního soudu „absence příslušné smlouvy mezi Carenex plus s. r. o. a SPARROW RACING s. r. o. tou jedinou pro žalobce neviditelnou součástí uspořádání vztahů, jehož další výše uvedené aspekty, které vzbuzovaly stejné pochybnosti, mu byly naopak dobře známy a měly mu naznačit, že se možná stal součástí podezřelého řetězce vztahů. O tomtéž ostatně svědčí i změna jeho původní výpovědi ohledně jeho motivací ke změně dodavatele služeb a toho, zda tuto změnu dojednával přímo s panem T.“
14. Z daňové judikatury Nejvyššího správního soudu plyne, že pro účely daně z přidané hodnoty je podstatné nejen to, zda se zdanitelné plnění uskutečnilo, což v daném případě není zpochybňováno, ale i to, zda jej uskutečnila právě osoba uvedená v daňových dokladech. Obdobně se vyslovil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004-63: „Je proto nezbytné, aby daňový subjekt prokázal v daňovém řízení správcí

daně nejen to, zda došlo k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění, ale i to, zda toto plnění uskutečnila osoba – plátce daně, jež je jako poskytovatel tohoto plnění uvedena v dokladu, jenž daňový subjekt jako důkaz k prokázání tvrzeného právního stavu předkládá.“

15. V předmětném rozsudku ze dne 31. 5. 2018, č. j. 7 Afs 120/2017-28, Nejvyšší správní soud dále uvedl: „*důkazy nashromážděné v daňovém řízení, při zohlednění tvrzení uváděných samotným žalobcem v žalobě, přesvědčivě prokazují, že společnost Carenex plus s. r. o. nebyla ve skutečnosti poskytovatelem plnění, která žalobci fakturovala a vůči nimž žalobce uplatnil nárok na odpočet DPH.*“
16. Při plné vázanosti právním názorem Nejvyššího správního soudu nemohl zdejší soud jinak než konstatovat nedůvodnost žaloby s tím, že neexistuje skutkový rozpor ve tvrzeních žalovaného ohledně daně z příjmů právnických osob a daně z přidané hodnoty. Rovněž nebyla shledána existence subdodavatelského řetězce na reklamu na autech pana H., nýbrž faktickým dodavatelem všech služeb byl pan H., resp. jeho společnost SPARROW RACING s. r. o. Společnost Carenex plus s. r. o. nebyla ve skutečnosti poskytovatelem plnění, která žalobci fakturovala a vůči nimž žalobce uplatnil nárok na odpočet daně z přidané hodnoty. Jelikož v případě daně z přidané hodnoty je nezbytné, aby kromě faktického uskutečnění zdanitelného plnění toto plnění uskutečnila osoba – plátce daně, jež je jako poskytovatel tohoto plnění uvedena v dokladu předloženém daňovým subjektem jako důkaz k prokázání tvrzeného právního stavu, nebylo možné žalobci uznat odpočet daně z přidané hodnoty za služby deklarované jako poskytované společností Carenex plus s. r. o.
17. Žalobní námitka spočívající v existenci dobré víry byla rovněž posouzena Nejvyšším správním soudem tak, že pro žalobce tou jedinou neviditelnou součástí uspořádání vztahů mezi společnostmi Carenex plus s. r. o. a SPARROW RACING s. r. o. byla absence příslušné smlouvy, nicméně další aspekty vzbuzující stejné pochybnosti mu byly dobře známy a měly mu naznačit, že se možná stal součástí podezřelého řetězce vztahů.
18. Soud neshledal v dané věci ani porušení principu legitimního očekávání. Žalobce nesplnil v případě reklamních služeb fakturovaných společností Carenex plus s. r. o. podmínky nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, neboť fakturované plnění v podobě reklamních služeb bylo poskytnuto jiným subjektem, než subjektem vystavujícím fakturu na toto reklamní plnění. Za této situace podle názoru soudu žalovaný neměl dle právních předpisů jinou možnost, než nárok na odpočet daně z přidané hodnoty za tuto službu nepřiznat. Takový postup žalovaného koresponduje i s příslušnou judikaturou správních soudů (viz bod 14 tohoto odůvodnění).

V. Shrnutí a náklady řízení

19. S ohledem na vše shora uvedené dospěl soud k závěru, že napadené rozhodnutí žalovaného bylo vydáno v souladu se zákonem a soudu nezbylo, než žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítnout.
20. Výrok o nákladech řízení má oporu v § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce v řízení úspěšný nebyl, proto mu právo na náhradu nákladů řízení nepřisluší. Žalovanému, který měl v řízení plný úspěch, však žádné náklady spojené s tímto řízením

nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, proto soud rozhodl, že žalovanému se nepřiznává náhrada nákladů řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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.

Kasační stížnost je nepřípustná proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu.

Brno 26. září 2018

JUDr. Jaroslava Skoumalová, v. r.
předsedkyně senátu