



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců Mgr. Petra Pospíšila a JUDr. Faisala Husseiniho, Ph.D., v právní věci žalobce: **HBH Projekt spol. s r. o.**, se sídlem Brno, Kabátníkova 216/5, zastoupeného Mgr. Josefem Bartončíkem, advokátem se sídlem Brno, Koliště 55, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 427/31, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 1. 2014, č. j. 1715/14/5000-14304-702525,

t a k t o :

- I. Žaloba **s e z a m í t á .**
- II. Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] V červenci 2011 zahájil Finanční úřad Brno III (nyní Finanční úřad pro Jihomoravský kraj; dále též „správce daně“) u žalobce daňovou kontrolu zaměřenou na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden až prosinec 2009 v rozsahu přijatých a uskutečněných

zdanitelných plnění. Ve vztahu k uplatnění odpočtu daně na vstupu shledal správce daně nesrovnalosti ve zdaňovacích obdobích květen, červen a červenec 2009. V těchto zdaňovacích obdobích byly zaevidovány mj. daňové doklady od společnosti GORAM spol. s r. o. za reklamu na golfových turnajích.

[2] Správce daně měl pochybnosti, zda přijatá zdanitelná plnění za reklamu sloužily k uskutečnění ekonomické činnosti a zda byla reklama poskytnuta v uvedeném rozsahu (reklamní prezentace byla rozdělena do tří částí: LED obrazovky, Koncerty a Golf, první dvě měl správce daně za prokázané). Dožádal proto místně příslušného správce daně dodavatele reklamy GORAM spol. s r. o. (Finanční úřad v Teplicích) o prověření faktur. Porovnáním fotodokumentace coby důkazu o reálném provedení zdanitelného plnění bylo zjištěno, že na některých předložených fotografiích je místo loga žalobce logo zcela jiné společnosti, ačkoliv jsou fotografie jinak velice podobné. Poté, co správce daně neshledal výpověď svědka, jednatele společnosti GORAM spol. s r. o. Ing. R. K., který provedení reklamy v daném rozsahu potvrdil, věrohodnou, ustanovil soudního znalce. Ten dospěl k závěru, že fotografie předložené žalobcem byly počítačově upraveny přidáním loga žalobce.

[3] Dle správce daně tak žalobce ve vztahu k části plnění označené Golf neprokázal a nedoložil, že se jednalo o přijatá zdanitelná plnění od deklarovaného plátce a že uvedené reklamní služby byly provedeny. Dodatečným platebním výměrem ze dne 28. 2. 2013, č. j. 666335/13/3003-24903-711216, proto žalobci doměřil za zdaňovací období květen 2009 daň z přidané hodnoty ve výši 160 846 Kč a deklaroval vznik povinnosti uhradit 20% penále ve výši 32 169 Kč. Doměřená částka daně představovala poměrnou část neoprávněně odečtené 19% daně z přidané hodnoty z ceny plnění Golf (cena bez daně z přidané hodnoty za reklamu v části Golf činila 2 200 000 Kč, z toho daň z přidané hodnoty 418 000 Kč). Protože celková cena za reklamu byla placena ve třech měsíčních splátkách v měsících květen, červen a červenec 2009, byla neoprávněně odečtená daň z přidané hodnoty na vstupu ve výši 418 000 Kč rozdělena do těchto tří měsíců v poměru uvedených splátek (160 846 Kč za květen, 128 577 Kč za červen a 128 577 Kč za červenec).

[4] Rozhodnutím označeným v záhlaví tohoto rozsudku žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil shora uvedený dodatečný platební výměr.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

[5] Ve včas podané žalobě proti rozhodnutí žalovaného žalobce uvedl, že správci daně v průběhu daňové kontroly předložil veškeré doklady, které prokazují provedení reklamní prezentace žalobce dodavatelem GORAM spol. s r. o. Doložil mj. smlouvu, přijaté faktury a zejména nosič dat předaný žalobci dodavatelem, obsahující fotografie potvrzující provedení reklamní prezentace žalobce při golfových turnajích „Kontakt Golf Tour 2009“ a „Business Golf Tour 2009“, vztahující se k příslušným přijatým fakturám. Dalším důkazem byl výslech svědka Ing. R. K., jednatele společnosti GORAM spol. s r. o.

[6] Prakticky jediným podkladem pro závěr správce daně o neoprávněném uplatnění odpočtu daně z přidané hodnoty na vstupu za zdaňovací období květen 2009 byl znalecký posudek, podle kterého měly být žalobcem předložené fotografie upraveny přidáním loga

žalobce. Se závěrem, že nebyla prokázána samotná existence předmětu daně, nelze souhlasit. Smlouva uzavřená s dodavatelem ve spojení s fakturami, předloženými fotografiemi a především pak svědecká výpověď Ing. K. uskutečnění služby dostatečným způsobem prokazují. Žalovaný zjevně nehodnotil skutkový stav a všechny podklady v souladu s § 8 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, a se zásadami formální logiky.

[7] Důkazy hovořící v neprospěch daňového subjektu spolu musí navzájem souviset a vytvářet celek, na jehož pozadí tvrzení předkládaná daňovým subjektem neobstojí. Pokud správce daně dospěl k závěru, že podmínky nároku na odpočet daně nebyly naplněny, měl prokázat existenci skutečností vyvracejících věrohodnost fakticky uskutečněného obchodního případu. Správce daně se však odvolává toliko na údajnou manipulaci s fotografiemi. Tyto fotografie jednoznačně zachycují logo žalobce. I svědek Ing. K. potvrdil provedení předmětné reklamy a současně vysvětlil existenci více verzí reklamních billboardů, bannerů a pozvánek. Žalovaný považuje výpověď svědka za nevěrohodnou, aniž by pro tento závěr osvětlil důvody. Správce daně musí posuzovat každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti. Žalovaný v rozporu s touto zásadou posoudil znalecký posudek izolovaně. Oprávněnost nároku na odpočet daně z přidané hodnoty žalobce prokázal. Pokud měl správce daně za to, že skutečný průběh předmětných přijatých zdanitelných plnění byl jiný, bylo na něm, aby tuto skutečnost přesvědčivě prokázal.

[8] Žalobce dále namítl, že již v odvolání poukázal na nutnost náležitého odůvodnění dodatečného platebního výměru. V daném případě je jím zpráva o daňové kontrole, která má být dle žalovaného zcela bezchybná. Na str. 9 této zprávy ovšem správce daně uvedl, že při fakturaci reklamy v celkové výši 6 500 000 Kč „*neuznal reklamu ve výši 418 000 Kč*“ a tuto rozdělil dle fakturace v poměru 34,48 % v květnu 2009 a 2 x 30,76 % v červnu a červenci 2009. Pokud správce daně skutečně neuznal reklamu ve výši 418 000 Kč, pak žalobci jistě nemohla být dodatečným platebním výměrem doměřena při sazbě 19 % daň z přidané hodnoty za květen 2009 ve výši 160 846 Kč. Z tohoto pohledu je rozhodnutí správce daně zmatečné a jeho odůvodnění zcela nesrozumitelné.

[9] Z uvedených důvodů žalobce navrhl, aby soud rozhodnutí žalovaného zrušil.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

[10] Ve vyjádření k žalobě žalovaný zejména uvedl, že znalecký posudek vypracovaný nezávislým soudním znalcem jasně prokázal manipulaci s předloženými fotografiemi tak, že na ně bylo přidáno právě logo žalobce. Předložené smlouvy pak představují toliko formální tvrzení podložené pouze svědeckou výpovědí jednatele společnosti GORAM spol. s r. o., která však byla zpochybněna právě vypracovaným znaleckým posudkem. Nelze tak přisvědčit žalobci, že fotografie jednoznačně zachycují umístění loga žalobce na reklamních billboardech, bannerech a pozvánkách. Tvrzení žalobce jsou účelová. Žalovaný se obsáhle a pečlivě věnoval odůvodnění svého postupu a hodnocení důkazů.

[11] Zmatečnost a nesrozumitelnost odůvodnění dodatečného platebního výměru žalovaný prověřil. V daném případě došlo k chybě v psaní, která však nemá vliv na doměřenou daň.

Výpočet její výše byl řádně odůvodněn. Z dalšího výpočtu je zřejmé, že za měsíc květen 2009 se nejednalo o 34,48 %, ale o 38,48 %. Vypočtená částka 160 846 Kč je tak uvedena správně.

[12] Na základě výše uvedeného žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl.

IV. Posouzení věci soudem

[13] Soud, v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s.“), bez nařízení jednání, přezkoumal v mezích žalobních bodů napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí správce daně včetně řízení předcházejících jejich vydání, a shledal, že **žaloba není důvodná**.

[14] Předmětem sporu je posouzení oprávněnosti odpočtu daně z přidané hodnoty na vstupu ve zdaňovacím období květen 2009 u přijatého plnění ze smlouvy na reklamu.

[15] Dle § 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném v předmětném zdaňovacím období, platilo, že nárok na odpočet daně má plátce, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Nárok na uplatnění odpočtu daně vzniká dnem, ke kterému vznikla povinnost přiznat daň na výstupu. Základní sazba daně z přidané hodnoty činila 19 % [§ 47 odst. 1 písm. a) téhož zákona].

[16] Jak vyplývá z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004-63 (rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz), „*Prokazování nároku na odpočet daně je prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. To znamená, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemohou být podkladem pro uznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech deklarováno. Daňové řízení je ovládáno zásadou, že každý daňový subjekt má povinnost jednak přiznat daň (břemeno tvrzení) a rovněž i povinnost toto tvrzení prokázat (břemeno důkazní). Důkazní břemeno nastává na straně daňového subjektu tehdy, když správce daně vyjádří relevantní pochybnosti o tvrzení daňového subjektu, ten je pak povinen tvrzené skutečnosti prokázat.*“

[17] V této souvislosti lze poukázat i na bohatou judikaturu Nejvyššího správního soudu týkající se rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně a k rozsahu důkazního břemene, které leží na daňovém subjektu (viz např. rozsudky ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, či ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 Afs 15/2008-100). Z těchto rozhodnutí plyne, že prvotní břemeno tvrzení i břemeno důkazní leží na daňovém subjektu, který v první fázi splní svou povinnost tvrzení tím, že předloží formálně bezvadné daňové přiznání, a prvotní břemeno důkazní unese již tím, že předloží účetnictví (resp. jinou zákonem stanovenou evidenci), které koresponduje se skutečnostmi uvedenými v daňovém přiznání. V takovém případě se důkazní břemeno přesouvá na správce daně, který musí prokázat důvodné pochybnosti o tom, že ve vztahu k tvrzením uvedeným v daňovém přiznání je účetnictví daňového subjektu věrohodné, úplné, průkazné nebo správné. Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je opět na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes

vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal. Uvedené závěry se vztahovaly k dříve účinným ustanovením § 31 odst. 8 písm. c) a odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, ale vzhledem k znění § 92 odst. 3 a odst. 5 písm. c) daňového řádu je lze bezesporu užít i při aplikaci nové právní úpravy daňového procesu.

[18] V nyní projednávaném případě žalobce uplatnil nárok na odpočet daně z přidané hodnoty u přijatého zdanitelného plnění v tuzemsku – reklamní prezentace žalobce během golfových turnajů v roce 2009 na základě smlouvy č. SR/2009/015 ze dne 30. 4. 2009 uzavřené se společností GORAM spol. s r. o.

[19] Žalobce provedení reklamy prokazoval shora uvedenou smlouvou, třemi fakturami, jež byly za reklamu vystaveny (faktura č. 20090063 ze dne 1. 5. 2009 na částku 2 500 000 Kč, faktura č. 20090074 ze dne 1. 6. 2009 na částku 2 000 000 Kč a faktura č. 20090175 ze dne 1. 7. 2009 taktéž na částku 2 000 000 Kč; ke každé částce byla připočtena 19% daň z přidané hodnoty), a fotografiemi z turnajů. Vzhledem k tomu, že některé z těchto fotografií neobsahovaly logo žalobce, ale jiné společnosti, přičemž byly jinak až nápadně identické, byl dožádán správce daně dodavatele reklamy GORAM spol. s r. o. (Finanční úřad v Teplicích), aby prověřil provedení dané reklamy na straně dodavatele. Dožádáním získaná fotodokumentace opět obsahovala jak fotografie s logem žalobce, tak téměř shodné fotografie, kde na místě loga žalobce bylo logo jiné společnosti.

[20] Správce daně tak zcela oprávněně nabyt pochybnosti o skutečném provedení reklamy v rozsahu citované smlouvy. Dožádal proto Finanční úřad v Teplicích o výslech svědka – jednatele společnosti GORAM spol. s r. o. Svědek Ing. R. K. zejména potvrdil provedení reklamy, a vyjádřil se též k existenci obdobných fotografií obsahujících rozdílná loga, některé nesrovnalosti ve fotodokumentaci ovšem vysvětlit nedovedl (viz protokol o ústním jednání č. j. 168040/12/210931505357). Posléze byl ustanoven soudní znalec v oboru kriminalistika, bezpečnost datových sítí, informačních a komunikačních systémů, ochrana dat, počítačová kriminalita a kriminalistická počítačová expertíza Ing. J. K. Dle jeho znaleckého posudku ze dne 4. 11. 2012, č. 29/2165/2012, byly původní fotografie upraveny grafickou aplikací Adobe Photoshop CS5 Windows přidáním loga žalobce.

[21] Vedle tohoto jednoznačného závěru znaleckého posudku mohou jen stěží obstát důkazy, provedené k prokázání faktického uskutečnění plnění plynoucího z uzavřené smlouvy a z doložených faktur. Nelze tak přisvědčit žalobci, že by správce daně posuzoval znalecký posudek izolovaně. Právě při vzájemném posouzení všech provedených důkazů je zjevné, že výpověď svědka (dodavatele reklamy) je v tomto ohledu nevěrohodná, a žalobcem předložené fotografické přílohy jsou zmanipulované. Správce daně tak úspěšně vyvrátil tvrzení žalobce o provedení reklamy v deklarovaném rozsahu. Závěry znaleckého posudku naopak podporují možnost faktického neprovedení reklamy v plném rozsahu. Tímto postupem správce daně se důkazní břemeno přeneslo na žalobce. Ten však žádné další důkazy ve svůj prospěch nepředložil. Soud má za to, že ten, kdo zcela jednoznačně neunesl důkazní břemeno, byl žalobce, nikoliv správce daně.

[22] I námitku týkající se nesrovnalostí v odůvodnění platebního výměru shledal soud nedůvodnou. Jak správce daně ve zprávě o daňové kontrole dostatečně vysvětlil, plnění na základě smlouvy o reklamě bylo lze rozdělit do tří částí, přičemž spornou (neprokázanou) byla skutečná realizace pouze části Golf. Cena tohoto dílčího plnění byla dle smlouvy 2 200 000 Kč bez daně z přidané hodnoty (uvedení na velkoplošných billboardech v areálu hřiště za 1 000 000 Kč, uvedení na centrální reklamní tabuli umístěné v centrální zóně za 1 000 000 Kč a uvedení na pozvánkách hráčů za 200 000 Kč), přičemž daň z přidané hodnoty dle tehdejší sazby 19 % činila 418 000 Kč. Protože žalobce za celou reklamu (všechna dílčí plnění dle smlouvy) nezaplatil jednorázově, ale na základě shora uvedených tří faktur ve třech zdaňovacích obdobích, rozdělil správce daně neoprávněně odečtenou daň z přidané hodnoty ve výši 418 000 Kč mezi tato zdaňovací období v poměru fakturovaných částek, tedy 2 500 000 Kč/6 500 000 Kč v květnu 2009, a shodně 2 000 000 Kč/6 500 000 Kč v červnu a v červenci 2009, což po zaokrouhlení činí 38,46 % v květnu a po 30,77 % v červnu a v červenci. Uvedený postup neshledává soud nezákonným, drobné odchylky v počtech (správce daně uvedl 34,48 % a 30,76 %) nemají takovou závažnost, že by způsobovaly nezákonnost napadeného rozhodnutí. Přestože je na straně 9 zprávy o daňové kontrole uvedeno, že správce daně „*neuznal reklamu ve výši 418 000 Kč*“, z předchozího textu (např. ze strany 6) je patrné, že jde o pouhé nedůsledné zestručnění toho, že správce daně neuznal reklamu v celkové výši 2 200 000 Kč jako základ daně, z čehož 19% daň z přidané hodnoty činí celkem 418 000 Kč. Tuto daň pak dle výše popsaného algoritmu rozdělil tak, že na měsíc květen 2009 připadla částka 160 846 Kč, jak je ostatně též na straně 9 zprávy o daňové kontrole konstatována.

[23] K doměřené dani správce daně dle § 37b odst. 1 písm. a) zákona o správě daní a poplatků ve spojení s § 264 odst. 13 daňového řádu přičetl penále ve výši 20 %. Vzhledem k sankční povaze tohoto penále (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2015, č. j. 4 Afs 210/2014-57, č. 3348/2016 Sb. NSS), soud z úřední povinnosti posoudil, zda nebyla pozdější úprava penále pro žalobce příznivější, shledal však, že nikoliv.

V. Závěr a náklady řízení

[24] Soud tedy shledal námitky žalobce neopodstatněnými. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí soud přihlížet z úřední povinnosti, zamítl žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s.

[25] O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 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 ve věci úspěch neměl (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku 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.

V Brně dne 30. ledna 2017

JUDr. Zuzana Bystřická, v.r.
předsedkyně senátu