



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 ve věci

žalobce: **HOTEL PRESS s.r.o.**, IČO: 26263807
sídlem Výstaviště 405/1, 603 00 Brno
zastoupený advokátem Mgr. Ing. Martinem Dohnalem
sídlem Bednaříkova 2893/1a, 628 00 Brno

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 10. 2020, č. j. 33974/20/5300-21443-712603,

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. Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) dodatečnými platebními výměry ze dne 10. 5. 2019, č. j. 2209274/19/3001-51521-712520, č. j. 2212932/19/3001-51521-712520, č. j. 2213609/19/3001-51521-712520 a č. j. 2214019/19/3001-51521-712520 (dále jen „platební výměry“), žalobci doměřil daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období prosinec 2016, leden 2017, únor 2017 a březen 2017 ve výši 529 647 Kč, 439 301 Kč, 464 820 Kč a 447 532 Kč a současně žalobci uložil povinnost uhradit penále ve výši 105 929 Kč, 87 860 Kč, 92 964 Kč a 89 506 Kč. Žalovaný následně rozhodnutím ze dne 5. 10. 2020, č. j. 33974/20/5300-21443-712603 (dále jen „napadené rozhodnutí“), podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) zamítl odvolání žalobce podaná proti platebním výměrům a platební výměry potvrdil.

II. Stanoviska účastníků řízení

2. Žalobce se domáhá zrušení napadeného rozhodnutí a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení. Namítá nesprávná skutková zjištění, nesprávné hodnocení důkazů, porušení základních zásad správy daní a chybný výklad a aplikaci zákona žalovaným. Žalobce označil a předložil veškeré důkazy k řádnému uplatnění nároku na odpočet daně. Předložená smlouva splňuje veškeré náležitosti. Polemika nad smlouvou a chybnou adresou je irelevantní. Společnost ATELIÉR KOLAŘÍK s. r. o. (dále jen „ATELIÉR KOLAŘÍK“) není dodavatelem ani vydavatelem novin, ale pouze zprostředkovatelem. Žalobce doložil inzerci a prokázal faktické plnění od konkrétního subjektu. Žalobce i jeho klienti průběžně kontrolovali inzerci. Žalobce neměl důvod zpochybňovat věrohodnost společnosti, nebyla-li na seznamu nespolehlivých plátců. Nelze hovořit o neobezřetnosti. Logický řetězec zprostředkování inzerce a vydáváním novin byl podložen náležitými doklady. Přenesení důkazní povinnosti je tak nepochopitelné a neakceptovatelné. Cena za inzertní plochu byla jako doporučená uvedena v pracovním internetovém portálu u každé inzerce včetně slevového klíče. Ceník za inzerci žalobce každému novému inzerentovi uváděl v oslovovacím dopise.
3. Žalovaný ve svém vyjádření odkazuje na napadené rozhodnutí a navrhuje, aby soud žalobu zamítl. Správce daně i žalovaný postupovali v intencích základních zásad správy daní. Žalobce předložil pouze minimalistickou smlouvu a soubory obsahující jednotlivá vydání BREAKFAST NEWS Czech Rep. Správce daně identifikoval množinu skutečností, které zpochybňují tvrzení, že plnění byla přijata od ATELIÉR KOLAŘÍK. Popis fungování inzerce a stanovení cen byl učiněn pouze v rovině tvrzení. Došlo k přenosu důkazního břemene na žalobce, který však vznesené pochybnosti nevyvrátil.
4. Žalobce v replice opakuje některé ze žalobních argumentů a zdůrazňuje, že žalovaný přehlíží logický řetězec důkazů.
5. V rámci ústního jednání účastníci setrvali na svých stanoviscích.

III. Posouzení věci krajským soudem

6. Krajský soud v Brně na základě včas podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2, věta první zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů; dále jen „s. ř. s.“), jakož i řízení předcházející jeho vydání. Při přezkoumání rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správních orgánů (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).

Při rozhodování soud vycházel z obsahu správního spisu, nad jehož rámec nebylo potřeba provádět dokazování.

7. Jádrem sporu je otázka oprávněnosti nároku žalobce na odpočet DPH v souvislosti s přijatými zdanitelnými plněními od deklarovaného dodavatele ATELIÉR KOLARŽÍK. Žalovaný žalobci tento nárok neuznal z důvodu, že žalobce neprokázal, že plnění přijal od deklarovaného dodavatele.
8. Pro účely posouzení důvodnosti žalobních námitek považuje soud za potřebné nejprve obecně shrnout pravidla určující rozsah důkazního břemene daňového subjektu v daňovém řízení obecně a dále při uplatňování nároku na odpočet DPH.
9. Zákonná úprava rozložení důkazního břemene v daňovém řízení je obsažena v § 92 daňového řádu, podle něhož „[s]právce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů“ (odstavec 2). Povinností daňového subjektu je prokázat „všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních“ (odstavec 3). „[P]okud 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 nelze získat z vlastní úřední evidence“ (odstavec 4). Správce daně naopak prokazuje „skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem“ [odstavec 5 písm. c)].
10. Ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu k rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně lze shrnout tak, že daňový subjekt je povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání nebo k jejichž prokázání byl správcem daně vyzván. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně však může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. 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. Správce daně je povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému účetnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86, ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011-62, nebo ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013-49; všechna zde citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz). Správce daně nicméně není oprávněn daňový subjekt vyzvat k prokázání čehokoli, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám (nález Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, dostupný na <http://nalus.usoud.cz/>).

11. Daňový subjekt má v první řadě povinnost tvrdit skutečnosti rozhodné pro jeho daňovou povinnost. Konkrétní obsah povinnosti tvrzení vychází zejména z příslušných ustanovení daňového práva hmotného. Podle § 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“) je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování vyjmenovaných plnění. Podle § 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH je pro uplatnění nároku na odpočet daně plátce povinen při odpočtu daně, kterou vůči němu uplatnil jiný plátce, mít daňový doklad. Znamená to tedy, že daňový subjekt je povinen tvrdit, chce-li uplatnit nárok na odpočet DPH, že od jiné osoby, která v době transakce byla plátcem DPH, přijal plnění zákonem charakterizované jako zdanitelné plnění a tato použil pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Daňový subjekt proto musí v daňovém řízení prokázat nejen to, že fakticky došlo k uskutečnění zdanitelného plnění a že je použil k uskutečnění své ekonomické činnosti, ale i to, kdo mu ono plnění poskytl. Tento „poskytovatel“ totiž musí být plátcem DPH, aby vznikl daňovému subjektu nárok na odpočet daně.
12. Pro uplatnění nároku na odpočet DPH je tedy plátce daně povinen primárně předložit daňový doklad, a tím prokázat uskutečnění zdanitelného plnění. Tuto povinnost je nicméně třeba vykládat v souladu se shora citovanou judikaturou Nejvyššího správního soudu tak, že prokazování nároku na odpočet daně je sice prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Proto ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, resp. došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění (rozsudek ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011-103). Pro uznání nároku na odpočet DPH tedy nejsou rozhodné jen formální náležitosti předloženého a řádně zaúčtovaného daňového dokladu, ale stav faktický, tj. faktické přijetí zdanitelného plnění, které musí být uskutečněno jiným plátcem daně. Je proto nezbytné, aby daňový subjekt prokázal v daňovém řízení správci daně nejen to, zda došlo k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění, ale i to, zda toto plnění uskutečnila osoba – plátce daně. Oprávněnost tohoto požadavku potvrdil ve své recentní judikatuře i Soudní dvůr Evropské unie, konkrétně ve věci C-154/20, *Kemwater ProChemie* (ECLI:EU:C:2021:989). Připustil sice, že skutečnost, že „poskytovatel“ je plátcem DPH lze v konkrétním případě dovozovat i nepřímou, nicméně tímto směrem žalobce v nyní projednávané věci nijak neargumentoval, netvrdil, že by skutečným dodavatelem byla jiná než deklarovaná osoba, a vůbec nezpochybňoval interpretaci právní úpravy ze strany správce daně a žalovaného, ani obecně závěr o tom, že neprokázání skutečného dodavatele je důvodem pro odepření nároku na odpočet DPH. Za této situace se soud zaměřil pouze na posouzení sporné otázky, tj. toho, zda žalobce unesl své důkazní břemeno ohledně tvrzení, že dodavatelem byl skutečně jím deklarovaný dodavatel ATELIÉR KOLAŘÍK, který byl plátcem DPH.
13. V nyní posuzované věci žalobce na podporu svých tvrzení nejprve předložil správci daně daňové doklady vztahující se k deklarovaným reklamním plněním a Smlouvu o spolupráci při zajišťování obchodních vazeb souvisejících s prodejem inzertních ploch v deníku BREAKFAST NEWS pro oblast Česká republika (dále jen „Smlouva o spolupráci“). Předložením těchto formálních dokladů žalobce splnil své prvotní důkazní břemeno.

14. Žalovaný však následně ve výzvě ze dne 13. 9. 2018 formuloval konkrétní pochybnosti o pravdivosti údajů obsažených v žalobcem předložených dokladech, zejména o tom, že poskytovatelem plnění byl skutečně deklarovaný dodavatel. Vznesené pochybnosti lze shrnout následovně (v podrobnostech soud okazuje na znění výzvy):
- žalobce pouze neurčitě uvedl, že cena za inzerci byla zřejmě stanovena společností ATELIÉR KOLAŘÍK;
 - ke Smlouvě o spolupráci nebyl přiložen avizovaný ceník;
 - žalobce nedoložil žádný důkaz prokazující konkrétní stanovení ceny;
 - společnost ATELIÉR KOLAŘÍK měl zastupovat Ing. M. Č., který nebyl jednatelem či osobou oprávněnou jednat za tuto společnost a s nímž se žalobce ani osobně nesetkal, kontakt probíhal elektronicky nebo přes obálky se jménem přes recepční službu vrátnice Kongresového centra brněnského výstaviště;
 - společnost ATELIÉR KOLAŘÍK je nekontaktní, má virtuální sídlo, neplní zákonnou povinnost zveřejňovat účetní závěrky.
15. Krajský soud má přitom ve shodě se žalovaným za to, že uvedené pochybnosti mají podklad ve spisovém materiálu a jsou natolik závažné, že na základě nich došlo k přenesení důkazního břemene ohledně osoby deklarovaného dodavatele zpět na žalobce. Žalobce k vyvrácení uvedených pochybností jednak předložil správci daně elektronické soubory obsahující vydání deníku BREAKFAST NEWS, jednak předložil vysvětlení a argumenty, které podle něj ve světle dosavadních skutkových zjištění podporují jím uváděnou skutkovou verzi. Krajský soud však dospěl k závěru, že žalobci se nepodařilo pochybnosti správce daně vyvrátit a prokázat, že ATELIÉR KOLAŘÍK byla skutečným dodavatelem deklarovaných plnění.
16. Předně je nutno zdůraznit, že žalovaný nezpochybnil, že by k deklarovaným plněním došlo. Žalobce se přitom převážnou částí své argumentace i předloženými listinnými doklady fakticky snaží prokázat primárně právě realizaci předmětných transakcí, tj. faktické poskytnutí reklamního plnění. To, že plnění byla poskytnuta a k inzerci skutečně došlo, jak plyne z elektronických verzí deníku BREAKFAST NEWS, však bez dalšího nevyovídá nic o tom, jaký subjekt byl dodavatelem tohoto plnění (zprostředkovatelem) ve vztahu k žalobci. Marginální pochybnosti by bylo možné rozptýlit předestřením vnitřně nerozporné skutkové verze, která by byla dokreslována právě tím, že plnění byla fakticky realizována. Jsou-li však pochybnosti o osobě dodavatele zásadnějšího rázu jako v nyní projednávané věci, je potřeba ke spolupráci s dodavatelem a zejména k tomu, že právě on byl dodavatelem, předložit jasné důkazy, které zejména vyloučí možnost, že deklarovaný dodavatel byl toliko nástrojem (prázdou schránkou sloužící pouze a jen k formálně bezvadnému vykazování plnění pro účely získání daňových výhod) v rukou blíže neurčené třetí osoby či více osob, které fakticky plnění realizovaly, ačkoliv plátcem DPH nebyly. Skutečnosti, které zavdaly pochybnosti správce daně v nyní projednávané věci, přitom zakládají důvodné podezření, že společnost ATELIÉR KOLAŘÍK byla pouze oním „fakturačním“ nástrojem v rukou někoho, jehož identitu a oprávnění jednat jménem deklarovaného dodavatele si měl žalobce v rámci běžné podnikatelské obezřetnosti alespoň základním způsobem ověřit (srov. též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 5. 2007, č. j. 2 Afs 177/2006-61).
17. Právě v důsledku absence jakýchkoliv ověřovacích mechanismů na straně žalobce ani on sám ve skutečnosti vůbec nemůže vědět, s kým konkrétně komunikoval a zda osoba, která se vydávala za zástupce společnosti ATELIÉR KOLAŘÍK, nebyla osobou zcela jinou, a i

kdyby nikoliv, zda byla oprávněna jménem této společnosti vůbec jednat. Společnost měl totiž podle žalobce údajně zastupovat Ing. M. Č., který ovšem nebyl jednatelem či osobou oprávněnou jednat za tuto společnost a s nímž se žalobce ani osobně neseťkal. Soudu není zřejmé, jak si může být žalobce jist, že jednal právě s touto osobou a že tato osoba skutečně zastupovala společnost ATELIÉR KOLAŘÍK, jestliže veškerý kontakt probíhal elektronicky nebo přes obálky se jménem přes recepční službu vrátnice Kongresového centra brněnského výstaviště. Spoléhat se na to, že osoba je oprávněna jednat jménem určité společnosti fakticky pouze na základě toho, že žalobce obdržel listiny s razítkem této společnosti, považuje soud za zcela nedostačující.

18. Pro úplnost soud uvádí, že správce daně ani žalovaný neposuzovali otázku platnosti smlouvy uzavřené údajně mezi žalobcem a společností ATELIÉR KOLAŘÍK, neboť to nebylo z hlediska uznání nároku na odpočet DPH relevantní. Pochybnosti, které správce daně vznesl, nebyly pochybnostmi o platnosti smluv (byť by mohly mít vliv i na platnost smluv), nýbrž pochybnostmi o tom, že plnění bylo poskytnuto tak, jak žalobce deklaroval, tj. mimo jiné deklarovaným dodavatelem. Námitky, v nichž žalobce tvrdí, že zjištěné pochybnosti nemají vliv na platnost smlouvy, se proto mívají s důvody, pro které bylo vydáno napadené rozhodnutí, a již proto nemohou být důvodné.
19. Krajský soud proto uzavírá, že správce daně i žalovaný postupovali zcela v souladu se zákonem. Správce daně prokázal existenci skutečností, které zásadním způsobem zpochybňují tvrzení žalobce, že jeho dodavatelem byla společnost ATELIÉR KOLAŘÍK, přičemž žalobce nad rámec formálních dokladů nenavrhl ani nepředložil žádné důkazy, které by pochybnosti správce daně rozptýlily. Správce daně a žalovaný proto dospěli ke správnému závěru, že z důvodu neunesení důkazního břemene nelze žalobci uznat z plnění od společnosti ATELIÉR KOLAŘÍK odpočet DPH.
20. K námitkám porušení základních zásad správy daní je nutno upozornit na to, že tyto zásady nepředstavují samonosná pravidla chování. Jde o obecné principy a hodnoty, které se různou měrou (podle smyslu a účelu konkrétního právního institutu) promítají do obsahu jednotlivých pravidel chování obsažených v daňovém řádu, potažmo do jejich interpretace. Jestliže tedy správce daně a žalovaný postupovali v souladu s příslušnými zákonnými ustanoveními (které také interpretovali v souladu se všemi, tj. nikoliv pouze vybranými, základními zásadami), je nutno uzavřít, že postupovali také v souladu s předmětnými zásadami.

IV. Shrnutí a náklady řízení

21. Krajský soud na základě shora provedeného posouzení neshledal žalobu důvodnou, a proto ji ve smyslu § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
22. O nákladech řízení bylo rozhodnuto ve smyslu § 60 odst. 1 s. ř. s., podle kterého 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. V dané věci neúspěšný žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení a žalovanému v souvislosti s tímto řízením žádné náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

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.

Brno 26. dubna 2022

JUDr. Jaroslava Skoumalová v. r.
předsedkyně senátu