



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jiřího Gottwalda a soudců JUDr. Daniela Spratka, Ph.D., a JUDr. Zory Šmolkové ve věci

žalobce: **MARF s.r.o.**
sídlem Tilschové 851/6, 709 00 Ostrava
zastoupený advokátem Mgr. Matoušem Pyšným
sídlem Občanská 1115/16, 710 00 Ostrava

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 3. 2021, č. j. 9099/21/5300-22441-712084,
ve věci daně z přidané hodnoty

takto:

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

Odůvodnění:

1. Žalobou doručenou soudu dne 25. 5. 2021 se žalobce domáhal zrušení výše uvedeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání proti dvěma dodatečným platebním výměrům Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) ze dne 11. 3. 2020, č. j. 852465/20/3203-50524-809835, za zdaňovací období leden 2017 a č. j. 852601/20/3203-3203-50524-809835, za zdaňovací období únor 2017. Důvodem doměření daně správcem daně bylo odepření uplatněných odpočtů daně z důvodu vědomé účasti žalobce v podvodném řetězci na DPH. Žalovaný označil tyto závěry za předčasné, neboť žalobcem nebyly splněny hmotněprávní podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně podle § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, (dále též „ZDPH“), resp. žalobce neprokázal, že přijal zdanitelná plnění v deklarovaném rozsahu.
2. Žalobce namítl, že v posuzovaném případě dostatečně prokázal, že zdanitelná plnění přijal v rozsahu deklarovaném na daňových dokladech. Žalobce předložil formálně bezvadné doklady a žalovaný neprokázal existenci vážných a důvodných pochybností, v jejichž důsledku by došlo k přechodu důkazního břemene na žalobce. Žalobce navíc odstranil pochybnosti sdělené mu ze strany správce daně v rámci probíhající daňové kontroly. Z výpovědi svědků P. V. a M. F. je zcela nepochybné, že k realizaci zdanitelného plnění došlo. Žalovaný nesprávně posuzuje obchodní vztah pouze jako vztah mezi žalobcem a P. V. a pouze na základě uzavřených písemných smluv. Žalovaný nepřihlédl k neformálním ujednáním a relevantním doplňujícím okolnostem celého případu, zejména že žalobce s P. V. spolupracoval 12 let a byla mezi nimi zavedena obchodní praxe. Žalobce i P. V. shodně uvedli, že cílem jejich spolupráce byla propagace na automobilových závodech v průběhu celého kalendářního roku, v rámci kterého bylo plnění řádně poskytnuto, ačkoli od března 2017 tuto činnost P. V. vykonával prostřednictvím právnické osoby. Tuto skutečnost potvrdil P. V. v rámci své výpovědi před správcem daně, kdy při ústním jednání dne 11. 9. 2019 uvedl, že spolupráce se žalobcem se předpokládala na celý kalendářní rok a že kontinuita poskytování služeb obchodním partnerům žalobce tak byla zachována po celý rok 2017. K obdobnému závěru navíc dospěl i prvostupňový správce daně v případě jiného subjektu, společnosti POLANSKÝ s.r.o., ve skutkově totožné věci. Z tohoto důvodu žalovaný postupoval v rozporu s § 8 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“). Hotovostní způsob úhrady reklamního služeb není nestandardní s ohledem na výši jednotlivých hrazených částek a jejich pravidelnost, rovněž s přihlédnutím k zákonu o omezení plateb v hotovosti. Zároveň tento způsob platby nemůže způsobit nesoulad daňového dokladu s § 29 ZDPH.
3. Žalovaný uvedl, že žaloba obsahově zcela odpovídá vyjádření žalobce z odvolacího řízení, proto setrval na svém právním názoru, zopakoval argumentaci napadeného rozhodnutí a odkázal na jednotlivé body, ve kterých se s těmito námitkami vypořádal. Žalovaný uvedl, že žalobce předložil neúplné daňové doklady, neboť v nich nebyl konkretizován rozsah poskytnutého plnění. K přenosu důkazního břemene tak došlo zcela v souladu s § 73 odst. 5 ZDPH. Žalobce následně nedoložil, že mu v průběhu měsíce ledna a února 2017 bylo poskytnuto zdanitelné plnění v jím deklarovaném rozsahu, neboť v tomto termínu neproběhla prezentace reklamního loga v rámci automobilových závodů, jakožto nejcennější předmět reklamního plnění. Žalovaný se neztotožnil s názorem žalobce, že obchodní spolupráci je nutné brát z pohledu jednoho kalendářního roku, neboť od března 2017 poskytoval žalobci totožné služby jiný subjekt, společnost VALEK s.r.o. Žalovaný nepostupoval v rozporu se zásadou legitimního očekávání, neboť v případě daňového

subjektu POLANSKÝ s.r.o. se jednalo o skutkově rozdílnou věc. K hotovostním úhradám žalovaný uvedl, že operace v tak vysokém objemu a způsobu jejich provádění, svědčícím o snaze o obcházení zákona o omezení plateb v hotovosti nelze označit za standardní způsob úhrady závazků. Tímto dochází k přerušení auditní stopy, neboť evidování pohybu hotovosti není, na rozdíl od bezhotovostních operací, dohledatelné v dokladech třetí strany.

4. Krajský soud předně uvádí, že ve věci již jednou rozhodl, a to rozsudkem ze 8. 12. 2022, č. j. 25 Af 27/2021-40, kterým napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Tento rozsudek však byl ke kasační stížnosti žalovaného zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 8. 2024, č. j. 8 Afs 34/2023-37 (dále jen „kasační rozsudek“) zrušen a věc vrácena zdejšímu soudu k dalšímu řízení
5. Krajský soud znovu přezkoumal v mezích žalobních bodů dle § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“) napadené rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná. Krajský soud ve věci rozhodl bez nařízení jednání v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s.
6. Ze správních spisů soud pro účely tohoto řízení zjistil, že správce daně zahájil u žalobce daňovou kontrolu dne 5. 4. 2017 za zdaňovací období leden 2017 a dne 25. 4. 2017 za zdaňovací období únor 2017. Předmětem kontroly byly zejména zdanitelná plnění (reklamní služby), které byly žalobci poskytnuty od dodavatele P. V. dle daňových dokladů č. 1170009 (leden) a č. 1170014 (únor). V rámci daňových dokladů, které jsou součástí spisového materiálu, je toliko uvedeno „*Fakturujeme Vám reklamu (...)*“ za každý příslušný měsíc. Dále jsou součástí spisu Smlouvy o reklamě, uzavírané mezi žalobcem a P. V. na dobu jednoho měsíce, ze kterých vyplynulo, že konkrétním předmětem reklamních služeb je realizace reklamy a propagace žalobce na automobilových závodech. Prováděním reklamy se dle obsahu smluv rozumí mj. umístění reklamního loga 2x na automobilu, ve kterém se poskytovatel účastní automobilového závodu.
7. Předně se soud zabýval formální bezvadností dokladů, související s otázkou zpochybnění důkazní hodnoty daňových dokladů a důkazního břemene žalobce ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu a § 73 odst. 1 ZDPH. Jak bylo zjištěno ze správních spisů, doklady neobsahují dostatečnou specifikaci plnění v souladu s § 29 odst. 1 písm. f) ZDPH, přičemž obecná formulace „za reklamu“ v tomto směru nemůže obstát. Konkrétní plnění (automobilové závody) pak žalobce nespécifikoval ani v předložených smlouvách o reklamě. Z tohoto důvodu je nutno přisvědčit žalovanému, kterému vznikly důvodné pochybnosti o existenci a rozsahu zdanitelného plnění a v souladu s ustálenou judikaturou Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek ze dne 16. 3. 2010, č. j. 1 Afs 10/2010-71), neboť v takovém případě ztrácejí daňové doklady samy o sobě důkazní hodnotu předvídanou v § 73 odst. 1 ZDPH. Za této situace shledal soud tuto námitku nedůvodnou.
8. Mezi stranami je dále nesporné, že propagace reklamního loga na závodním automobilu tvoří stěžejní část plnění smluvního vztahu žalobce a P. V. Zároveň je nesporné, že v lednu 2017 a únoru 2017 se nekonal žádný automobilový závod (jejichž seznam dodal žalobce v průběhu odvolacího řízení), na kterém by byl tímto způsobem žalobce a jeho klienti propagováni. Další nespornou skutečností je, že žalobci v roce 2017 fakticky poskytovala předmětné plnění společnost CALLERYANA s.r.o. (vedená od července 2017 pod obchodní firmou VALEK s.r.o.).

9. Jádrem sporu je otázka, zda žalobkyně naplnila hmotněprávní podmínky pro nárok na odpočet daně ve smyslu § 72 ZDPH. Za klíčové zdejší soud stále považuje posouzení obchodního vztahu mezi žalobcem na jedné straně a P. V. a společností VALEK s.r.o na druhé straně a pak také vzájemné propojení (návaznost práv a povinností) mezi P. V. a společností VALEK s.r.o.
10. Krajský soud z protokolu o výsledku svědka P. V. ze dne 10. 7. 2019 zjistil, že P. V., navázal spolupráci s žalobcem před 13 lety a poměrně detailně popsal reklamní činnost, kterou měl pro žalobce zajišťovat. Dále svědek uvedl, že od měsíce března 2017 je smluvním partnerem žalobce společnost Válek s.r.o. Svědek potvrdil, že způsob fakturace v hotovosti vyplývá z jejich dlouhodobé praxe. V rámci navazujícího výsledku ze dne 11. 9. 2017 P. V. dále vypověděl, že: *„(k) přechodu obchodní spolupráce z Petr Válek fyzická osoba na společnost VÁLEK s.r.o. (původně CALLERYANA s.r.o.), která uzavřela smlouvu o reklamě se společností MARF v roce 2017 došlo z důvodu, že jsem se rozhodl, že své obchodní aktivity přenesu za využití zahraničního obchodního partnera na právnickou osobu, kdy takovýto postup jsem zvažoval již dlouhodobě a to na podkladě jak doporučení právníků, s nimiž jsem uvedeně konzultoval, tak na podkladě skutečností a názorů, které jsem se dozvídal při obchodních aktivitách, a ze kterých vyplynulo, že výkon podnikatelské činnosti ve spolupráci se zahraničním subjektem je prestižnější záležitostí, než obchodní činnost vykonávat jako fyzická osoba podnikatel. (...) Společnost VÁLEK s.r.o. (původně CALLERYANA s.r.o.) tedy po faktické stránce od 1. 3. 2017 převzala veškeré činnosti, které jsem do konce února 2017 realizoval pro své obchodní partnery, tedy i pro společnosti MARF, já jako fyzická osoba podnikatel (...).“* „Tedy v lednu 2017 a únoru 2017 jsem pro společnost MARF vykonával veškeré shora popsané činnosti, specifikované i pro rok 2016 a ze strany společnosti MARF bylo za tyto činnosti hrazeno s tím, že předpoklad takového spolupráce byl na počátku roku 2017 pro celý kalendářní rok 2017, nicméně z výše uvedených důvodů došlo k ukončení smluvního vztahu VÁLEK s.r.o. (původně CALLERYANA s.r.o.) se společností MARF, kdy takto byla i v tomto případě pro klienty společnosti MARF a pro jejich propagaci také na závodních automobilech účastnících se závodů zajištěna kontinuita této jejich propagace, (...).“ Následně k dotazu správce daně, zda po celé zdaňovací období byla zachována kontinuita poskytovaných reklamních služeb, které žalobce poskytoval svým obchodním partnerům, přesto, že došlo ke změně subjektů, odpověděl tento svědek: *„Ano, kontinuita byla zachována v plném rozsahu“*.
11. Nejvyšší správní soud v kasačním rozsudku předně uložil zdejšímu soudu povinnost vypořádat se s otázkou odlišnosti subjektů, kteří poskytli předmětné plnění. Dále v kasačním rozsudku konstatoval následující:
„[21] Jistě nelze vyloučit, že v obchodních vztazích může v praxi k určité kontinuitě v poskytování plnění (právní i faktické) docházet. Jak nicméně již plyne z výše uvedeného, pro účely odpočtu daně nemůže být vztah mezi plátcem a poskytovatelem plnění zcela volný, ale musí naplňovat i určité formální předpoklady. Jedním z nich nepochybně bude jasná návaznost (a to zejména v právním slova smyslu) poskytnutého plnění a jeho poskytovatele. Bez bližšího odůvodnění tedy nelze akceptovat, aby bylo možno ke smlouvám uzavřeným s určitým subjektem (a k daňovým dokladům vystaveným na základě těchto smluv totožným subjektem) vztáhnout plnění poskytnuté subjektem právně odlišným, aniž by současně bylo zřejmé, že mezi původním (smluvním) a pozdějším (skutečným) poskytovatelem existoval nějaký (typický) smluvní vztah týkající se převzetí povinnosti dohodnuté plnění poskytnout, případně aniž by kontinuitu bylo možno dovozovat z jiných (právně relevantních) skutečností. Odůvodnění napadeného rozsudku, které vychází ze samotné faktické návaznosti obchodního vztahu spočívající v totožnosti fyzické

osoby (smluvního poskytovatele) a jednatele právnického osoby (pozdějšího skutečného poskytovatele), tak nemůže být bez zohlednění výše předestřených otázek dostatečné.

[22] Krajský soud tedy v nyní projednávané věci pochybil, pokud dospěl k závěru, že stěžovatel nesprávně (nedostatečně) vypořádal námitku žalobkyně (že na danou obchodní spolupráci bylo nutno pohlížet jako na spolupráci během celého roku 2017), aniž by se sám v napadeném rozsudku zabýval pro danou věc klíčovou otázkou odlišnosti subjektů. Pokud stěžovatel v tomto ohledu vyšel z toho, že služba byla poskytnuta jiným subjektem, je třeba, aby na takové východisko krajský soud odpovídajícím způsobem reagoval, a to právě s ohledem na to, že obecně není možné, aby plnění poskytované zcela jiným subjektem mohlo být zdanitelným plněním vůči jinému subjektu.“

12. Těmito právními závěry je zdejší soud ve smyslu § 110 odst. 4 s. ř. s. vázán a v podrobnostech na ně odkazuje.
13. Ze správních spisů dále vyplynulo, že P. V. krom své výpovědi, ve které potvrdil kontinuitu poskytování služeb (viz výše), nepředložil žádnou cenovou kalkulaci, která byla podkladem pro sjednání ceny za reklamní služby, tuto neobsahovaly ani předložené smlouvy o reklamě a ani žalobce neurčil hodnotu jednotlivých přijatých reklamních plnění za leden a únor 2017. Zároveň nebylo doloženo (krom tvrzení žalobce a P. V.), jakým způsobem společnost VÁLEK s.r.o. převzala práva a povinnosti, které do konce února 2017 vykonával P. V.
14. Zdejší soud se tak ztotožnil se závěrem žalovaného vyjádřeným v bodech 31, 35 a 36 napadeného rozhodnutí. V rámci těchto bodů žalovaný vypořádal i další tvrzení, které žalobce zopakoval v žalobě (neformálnost obchodních vztahů a projevů vůle), soud jeho závěry považuje za správné a v podrobnostech na ně odkazuje. V daném případě byly uzavřeny dvě samostatné smlouvy o reklamě (leden a únor 2017) mezi P. V. a žalobcem, jejich předmět se týkal automobilových závodů, avšak za daná období žádné neproběhly. Tyto proběhly až následně, kdy plnění poskytovala žalobci společnost VÁLEK s.r.o. Součástí spisu není nic, čím by byla (právně) podložena kontinuita poskytovaných služeb žalobci ani vypořádání jednotlivých uhrazených částek za jednotlivé měsíce, resp. jejich promítnutí do celkového plnění.
15. Jasná právní návaznost poskytnutého plnění a jeho poskytovatele tak žalobcem prokázána nebyla (ve vztahu ke smlouvám za leden a únor 2017). Již tato skutečnost postačí ve smyslu výše uvedeného pro závěr, že žalobce neprokázal hmotněprávní podmínky pro nárok na odpočet daně a žalobní námitka je proto nedůvodná.
16. Dále soud neshledal důvodnou námitku stran porušení § 8 odst. 2 daňového řádu. Tato byla žalobcem rovněž vznesena v odvolacím řízení a žalovaný se s ní řádně vypořádal v bodě 36 napadeného rozhodnutí. Činnost správce daně v jiném daňovém řízení nepředstavovala správní praxi, která by byla způsobila založit legitimní očekávání. Z ničeho neplyne, že by se mělo jednat o ustálenou, jednotnou a dlouhodobou činnost, ostatně sám žalobce předkládá toliko jeden případ, ve kterém správce daně jinému subjektu přiznal nárok na odpočet. Nelze zároveň pominout, že v případě, který předložil žalobce, poskytoval žalobci plnění v průběhu roku jeden totožný subjekt, předložená kauza se tudíž míjí s předmětem (resp. nosným důvodem pro odepření nároku na odpočet) tohoto řízení.
17. Závěrem k námitce ohledně hotovostních plateb lze uvést, že hodnocení zvoleného způsobu úhrady plateb a zachování auditní stopy nemá vliv na výsledek tohoto řízení a zákonnost napadeného rozhodnutí. Jeho předmětem je prokázání hmotněprávních podmínek, resp.

zejména neprokázání kontinuity poskytovaných služeb mezi subjektem, jemuž žalobce hradil, a subjektem, který plnění fakticky poskytl. K tomuto dospěl ostatně i žalovaný v bodě 37 *in fine* napadeného rozhodnutí a zdejší soud nemá jeho závěrům co vytknout. Námitka je proto nedůvodná.

18. S ohledem na výše uvedené soud žalobu zamítl v souladu s § 78 odst. 7 s. ř. s. jako nedůvodnou.
19. Procesně úspěšnému žalovanému (§ 60 odst. 1 s. ř. s.) nevznikly v řízení žádné náklady převyšující jeho běžnou činnost, soud proto rozhodl o náhradě nákladů řízení tak, jak je uvedeno ve II. výroku

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **není** kasační stížnost přípustná. To neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu či je-li namítáno nesprávné řešení otázky, která dosud nebyla Nejvyšším správním soudem řešena. V tom případě lze kasační stížnost podat ve lhůtě dvou týdnů od doručení tohoto rozsudku k Nejvyššímu správnímu soudu.

Ostrava 10. prosince 2024

Mgr. Jiří Gottwald
předseda senátu