



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobce: **Regály-NET s. r. o.**
sídlem Masarykovo náměstí 26/14, Moravská Ostrava, 702 00
Ostrava
zastoupený advokátkou JUDr. Irenou Hučkovou
sídlem Věšínova 2877/7A, Zábřeh, 700 30 Ostrava

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 5. 2018, č. j. 24880/18/5300-22442-605186,
ve věci daně z přidané hodnoty

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 30. 5. 2018, č. j. 24880/18/5300-22442-605186 se **zrušuje** a věc se **vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 11 228 Kč ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám JUDr. Ireny Hučkové, advokátky se sídlem Věšínova 2877/7A, Zábřeh, 700 30 Ostrava.

Odůvodnění:

1. Žalobce se svou žalobou doručenou Krajskému soudu v Ostravě dne 30. 7. 2018 domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 5. 2018 č. j. 24880/18/5300-22442-605186 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým bylo zamítnuto odvolání a potvrzeny dodatečné platební výměry ze dne 7. 3. 2017 Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“), kterým byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období září, říjen, listopad a prosinec 2013. Žalobce uvedl, že správce daně doměřil žalobci daň z přidané hodnoty z důvodu neuznání odpočtu daně z deklarovaných služeb - pronájem reklamních ploch od dodavatele společnosti PRINCEHILL s. r. o. (dále jen „PRINCEHILL“) z důvodu, že žalobce mohl a měl vědět, že se uvedenými plněními účastní na daňovém podvodu; správce daně plně akceptoval jak provedení prací, tak fakturaci, ale konstatoval, že nejméně jeden z účastníků řetězce [takto byl označen žalobce, společnost PRINCEHILL a společnost RENOSPORT s. r. o. (dále jen „RENOSPORT“)] neodvedl daň a realizovaný odpočet tak byl proveden za účelem získání zvýhodnění, který je v rozporu s účelem Směrnice Rady 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice“), když služba byla uskutečněna pro osobu povinnou k dani, která mohla vědět, že se pořízením této služby účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH. Žalovaný změnil právní názor správce daně a daň žalobci doměřil nikoliv z důvodu účasti na podvodu, ale pro nesplnění hmotněprávních podmínek pro vznik nároku na odpočet, neboť žalobce neprokázal, že by společnost PRINCEHILL byla jeho dodavatelem a neprokázal ani rozsah poskytnutého plnění. Podle žalovaného neměla společnost PRINCEHILL pro žalobce práce provést, neboť je pouze opatřila, a proto není soulad mezi faktickým a deklarovaným stavem.
2. Žalobce s tímto posouzením nesouhlasí, neboť jeho dodavatel byl jasně dán smlouvou. Podle § 34 odst. 2 zák. č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), se věrohodností původu považuje skutečnost, že je zaručena totožnost osoby, která plnění uskutečňuje, nebo která daňový doklad oprávněně vystavila. Touto osobou je společnost PRINCEHILL. Zákon o DPH nevylučuje subdodávky. Není-li žalobci vytýkáno, že se účastnil podvodu, není důvod k tomu, aby žalobce jako daňový subjekt prokazoval činnost subdodavatelů svého dodavatele. Podle žalobce přijetí dokladovaného plnění společností PRINCEHILL je prokázáno písemnými doklady, smlouvami a fakturami a výpisy z běžných účtů, plnění bylo ověřeno i u dodavatelů žalobce včetně spolupráce se společností PRINCEHILL a s jeho subdodavatelem RENOSPORT. Všechny tyto písemné důkazy nemohou být podle žalobce zvráceny pouze svědeckou výpovědí paní M. M., která nadto spolupráci mezi PRINCEHILL a RENOSPORT nepopřela, pouze uvedla, že si na ni nepamatuje. Podle žalobce žalovaný zcela odhlédl od běžné praxe při

sjednávání reklamních služeb, které se právě pro spletnost vztahů nesjednávají ani s pořadatelem soutěže, ani se závodním týmem či závodníky. Mnohem jednodušší je uzavření jedné smlouvy se subjektem, který reklamu zajistí, což byl právě případ společnosti PRINCEHILL. Pokud žalovaný uvádí, že tým MX Hall poskytuje reklamu na svých vozidlech zadarmo, žalobci o strategii této firmy není nic známo a takový postup by žalobci připadal podivný. Žalobce ani nevidí žádný důvod k větší obezřetnosti u společnosti PRINCEHILL jenom pro nezveřejnění účetní závěrky za rok 2012, když společnost byla založena v prosinci 2012 a služby žalobci byly poskytnuty v roce 2013. Rovněž tak žalobci nepřipadá významné, že společnost PRINCEHILL má sídlo na adrese tzv. Office House, když toto sídlo využívají desítky firem.

3. Žalovaný s žalobou nesouhlasil, navrhl její zamítnutí a zopakoval argumentaci z napadeného rozhodnutí.
4. Krajský soud poté, co zjistil, že žaloba byla podána včas ve lhůtě dvou měsíců po doručení písemného vyhotovení rozhodnutí žalovaného žalobci, tedy v souladu s ust. § 72 odst. 1 zák. č. 150/2002 Sb. soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), přezkoumal napadené rozhodnutí v souladu s ust. § 75 odst. 2 s. ř. s. v mezích žalobních bodů a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná; ve věci rozhodl bez jednání v souladu s ust. § 51 odst. 1 s. ř. s., neboť s tímto postupem oba účastníci souhlasili.
5. Ze správního spisu krajský soud zjistil, že správce daně dne 11. 6. 2014 zahájil u žalobce daňovou kontrolu na dani z přidané hodnoty za jednotlivá zdaňovací období září - prosinec 2013. Zpráva o daňové kontrole byla projednána dne 1. 3. 2017 a vyplývá z ní, že správce daně neuznal žalobcem uplatněné odpočty daně z deklarovaného přijetí služeb pronájmu reklamních ploch podle smlouvy o reklamních a propagačních službách uzavřené dne 1. 7. 2013 s dodavatelem PRINCEHILL, neboť žalobce mohl a měl vědět, že se uvedenými plněními účastní podvodu na DPH. Na základě zprávy o daňové kontrole rozhodl správce daně dne 7. 3. 2017 dodatečnými daňovými výměry, kterými žalobci daň z přidané hodnoty za kontrolovaná období doměřil. Žalobce proti dodatečným platebním výměrům podal odvolání.
6. Žalovaný doplnil dokazování o výsledcích paní M. M., bývalé jednatelky společnosti RENOSPORT, která podle názoru žalovaného neprokázala spolupráci mezi společnostmi RENOSPORT a PRINCEHILL, ačkoliv L.Č., jednatel společnosti PRINCEHILL, jako svého dodavatele prací, které byly provedeny pro žalobce, označil právě společnost RENOSPORT. Paní M. si však na spolupráci nepamatovala. Žalovaný zdůraznil, že L. Č. žádné konkrétní podrobnosti k provedeným reklamním pracím neuvedl. Žalovaný proto dne 9. 5. 2015 seznámil žalobce se zjištěnými skutečnostmi v rámci odvolacího řízení, s důkazy, které je prokazují, a se změnou právního názoru žalovaného, že žalobci nenáleží uplatněné odpočty daně ze sporných deklarovaných plnění nikoliv z důvodu účasti žalobce na podvodu na dani, ale z důvodu, že žalobce neprokázal splnění hmotněprávních podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně u předmětných deklarovaných plnění.
7. Žalobce ke stanovisku podal rozsáhlé vyjádření. Otázky, podložené paní M., byly podle něj návodné; poukázal na to, že není možno dovozovat neprovedení sporných reklamních služeb pouze z toho, že si paní M. nevzpomněla na společnost PRINCEHILL a na žalobce,

který nadto se společností RENOSPORT nikdy nejednal. Z vyjádření jednatele společnosti PRINCEHILL ani nevyplývá, že by práci měla provést právě společnost RENOSPORT. Žalovaný posuzuje společnost PRINCEHILL s předsudkem zpětného hodnocení. Vznikla-li společnost koncem roku 2012 a spolupráce s žalobcem probíhala v roce 2013, žalobce neměl důvod být vůči ní zvýšeně obezřetný; se správcem daně přestala tato společnost komunikovat až v roce 2015 a 2016. Správce daně nikdy nezpochybňoval poskytnutí předmětných reklamních služeb, ani to, že je poskytla společnosti PRINCEHILL, to začal zpochybňovat teprve až žalovaný. Podle žalobce dostatečně prokazuje poskytnutí reklamních služeb dodavatelem PRINCEHILL smlouva o reklamních a propagačních služeb, předložené účetní a daňové písemnosti a fotodokumentace o provedení reklamy skutečně.

8. Žalovaný na to rozhodl napadeným rozhodnutím.
9. Mezi účastníky je sporná otázka, zda žalobce splnil svou důkazní povinnost; této otázce předchází zodpovězení otázky, zda žalobce důkazní povinnost měl.
10. Podle § 92 odst. 3 zák. č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), je povinností daňového subjektu *prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních*. Podle odstavce čtvrtého, *pokud 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*. Správce daně podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu 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*.
11. Otázkou rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně se správní soudy a zejména Nejvyšší správní soud ve své judikatuře již opakovaně zabýval. Judikaturu lze shrnout tak, že daňový subjekt je povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem vyzván. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně 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 má tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky, než vlastním účetnictvím a evidencemi (srov. např. rozsudek ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86, ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011-62, ze dne 12. 2. 2015 č. j. 9 Afs 152/2013-49 nebo ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017-78).

12. Tyto zásady je třeba vykládat s přihlédnutím ke konkrétnímu typu daňové povinnosti. V posuzovaném případě je předmětem řízení nárok na odpočet DPH. Podle § 72 odst. 1 písm. a) zák. č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), *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. Zdanitelným plněním je plnění, které je předmětem daně a není osvobozeno od daně, přičemž předmětem je mimo jiné i poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku (§ 2 zákona o DPH).*

13. Pro uplatnění nároku na odpočet DPH je plátce daně povinen předložit daňový doklad [§ 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH], a tím prokázat uskutečnění zdanitelného plnění. Tuto povinnost je třeba vykládat v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu tak, že *„prokazování nároku na odpočet daně je sice prvotně záležitostí dokladovou, současně je však 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 Nejvyššího správního soudu 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. Jde o faktické zdanitelné plnění, které musí být uskutečněno jiným plátcem daně, *„proto je 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, jenž je jako poskytovatel tohoto plnění uvedena v dokladu, který daňový subjekt jako důkaz k prokázání tvrzeného právního stavu předkládá“* (srov. rozsudek NSS ze dne 21. 4. 2016 č. j. 4 Afs 295/2015-45).

[1] Je také třeba připomenout, že z ustálené judikatury Soudního dvora EU vyplývá, že nárok osob povinných k dani odpočíst od daně z přidané hodnoty, kterou jsou povinny odvést, částku daně, která je splatná či byla odvedena za zboží a služby, které obdržely na vstupu, představuje základní zásadu společného systému DPH, zavedeného unijními právními předpisy (viz např. rozsudek z 25. 9. 2001 - Komise vs. Itálie, C38/00 nebo ze dne 10. 7. 2008 - Sosnovská C25/07). Pokud jde o hmotněprávní podmínky vyžadované pro vznik nároku na odpočet daně, ze znění čl. 17 odst. 2 písm. a) šesté směrnice vyplývá, že aby dotyčná osoba mohla tohoto nároku využít, je třeba, aby byla osobou povinnou k dani ve smyslu této směrnice a zboží nebo služby uplatňované k odůvodnění uvedeného nároku byly na výstupu použity osobou povinnou k dani pro účely jejích zdaněných plnění a na vstupu bylo toto zboží dodáno nebo tyto služby poskytnuty jinou osobou povinnou k dani (v tomto smyslu viz rozsudky ve věci C-63/04, *Centralan Property*, EU:C:2005:773, bod 52; ve věci C-324/11, *Tóth*, EU:C:2012:549, bod 26, a ve věci C-285/11, *Bonik*, EU:C:2012:774, bod 29, a usnesení ve věci C-33/13, *Jagiełło*, EU:C:2014:184, bod 27).

14. V posuzovaném případě nárok na odpočet DPH neuznal ani správce daně, ani žalovaný. Správce daně z důvodu účasti žalobce na daňovém podvodu, toto právní posouzení však žalovaný považoval za předčasné a přehodnotil je tak, že žalobce nesplnil

svou důkazní povinnost. Žalobce nárok na odpočet DPH za zdanitelná plnění prokazoval fakturami přijatými od společnosti PRINCEHILL, č. 2013069, 2013060, 2013080, 2013088 a 2013098, u kterých bylo uvedeno datum zdanitelného plnění 12. 9. 2013, 12. 8. 2013, 10. 10. 2013, 6. 11. 2013 a 4. 12. 2013, ve všech případech byl uveden text k předmětu plnění „za pronájem reklamních ploch dle smlouvy“, přičemž se mělo jednat o smlouvu o reklamních a propagačních službách, uzavřenou mezi žalobcem a PRINCEHILL, kterou žalobce rovněž předložil. Z ní vyplynuly akce, na kterých se PRINCEHILL reklamu zavázal poskytnout, a rovněž sjednaná cena v návaznosti na velikost a umístění v konkrétním typu závodu. Žalobce předložil ke každé akci fotodokumentaci včetně informací o trase závodů, soutěžících (startovní listina a výsledky), samotném vývoji závodu a rovněž záznam na DVD, ze kterého je zřejmé, že na konkrétním vozidle byla umístěna reklama žalobce. PRINCEHILL plnění vůči žalobci a od něj přijatá plnění řádně zaúčtovala a bylo možné je u ní ověřit, neboť až do roku 2015 se správcem daně spolupracovala. Na základě daňové kontroly jí však byla za zdaňovací období třetího a čtvrtého čtvrtletí 2013 doměřena daň ve výši 2 267 798 Kč, kterou do státního rozpočtu nezaplatila.

15. Jak vyplynulo ze zprávy o daňové kontrole, správce daně „*nezpochybnil provedení reklamních služeb a jejich fakturaci v řetězci tuzemských subjektů, avšak na základě níže uvedeného vyhodnocení objektivních a subjektivních skutečností správce daně dospěl k jednoznačnému závěru, že v předmětném řetězci nejméně jeden z účastníků neodvedl státní pokladně vybranou daň a další si ji odečetl, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem směrnice, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám. Služba byla uskutečněna pro osobu povinnou k dani, která mohla vědět, že se pořízení této služby účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH a této osobě musí být odmítnut nárok na odpočet daně*“. Žalovaný naproti tomu konstatoval, že „*byla dostatečně prokázána existence důvodných pochybností stran odvolatele, čímž bylo na odvolatele přeneseno důkazní břemeno. Bylo a je pak na odvolateli, aby vedle své zákonné povinnosti předložit daňové doklady, tyto pochybnosti vyvrátil a prokázal oprávněnost jím uplatněného nároku odpočet daně*“.
16. Mezi účastníky není sporné, že žalobce svou primární důkazní povinnost splnil. Jak bylo podrobně vysvětleno výše, za této situace bylo na žalovaném, aby prokázal skutečnosti, které předložené doklady, a tedy skutek, tak jak jej žalobce tvrdil, zpochybňují. Skutečnosti, které vzbuzují pochybnosti, musí být z logiky věci takového charakteru, že vedle nich žalobcová tvrzení neobstojí; nemusí je vyvracet (jak bylo uvedeno výše, správce daně - zde žalovaný - nemusí prokázat, že se žalobcem deklarované skutečnosti nestaly), ale musí být způsobilé narušit v podstatných rysech žalobcem předložený skutkový děj, takže se jeví jako nepravděpodobný. Pochybnosti se přitom musí vztahovat k relevantním skutečnostem, kterými v posuzované věci jsou 1. přijetí deklarovaného zdanitelného plnění, 2. od deklarovaného dodavatele, který je plátcem daně, 3. toto plnění bude použito pro účely zdanitelných plnění osobou povinnou k dani [§ 72 odst. 1 písm. a) zákona o DPH, článek 168 písm. a) směrnice].
17. Skutečnosti, které vedly žalovaného k závěru o existenci důvodných pochybností, které uvedl jak ve stanovisku ke zjištěným skutečnostem a výzvě podle § 115 odst. 2 daňového řádu, tak v napadeném rozhodnutí byly následující:

- žalobce si podle žalovaného neověřoval realizaci sporných plnění, neboť je podle vlastního vyjádření měla ověřovat tehdejší jednatelka ze spotů v rádiu a v televizi; reklama ve formě spotů však smlouvou nebyla sjednána a ani v rádiu, ani při televizním přenosu není možno ověřit umístění konkrétní reklamy,
- žalobce se nezajímal a smluvně neošetřil, na jakém konkrétním vozidle bude logo umístěno, a smlouvu uzavřel, aniž by si ověřil cenu zde nabízených služeb; podle zjištění žalovaného subjekt MX Hall umožňoval komukoliv bezplatně umístit polep na jeho vozidle,
- vůči společnosti PRINCEHILL měl být žalobce podle žalovaného obezřetnější než obvykle, neboť i z veřejně dostupných zdrojů lze nabýt odůvodněného dojmu, že se mohlo jednat o problematický subjekt, neboť od svého vzniku, tedy 11. 12. 2012 až do 4. 12. 2017 nezveřejnila svou účetní závěrku, měla sídlo v tzv. office house, tedy v budově poskytující možnost registrace sídel mnoha subjektům bez ohledu na zaměření k ekonomické činnosti, a vznikla krátce před uzavřením obchodního vztahu s žalobcem,
- jednatel společnosti PRINCEHILL L. Č. si přes velikost zakázky (hodnota přesáhla 2,25 mil. Kč) nevybavoval žádné podrobnosti k plnění a uvedl, že služba byla poskytnuta dodavatelsky pravděpodobně společností RENOSPORT, faktickou realizaci dané reklamní služby si však neověřil,
- existuje časový a hodnotový nesoulad smluvně sjednané fakturace s uvedeným datem uskutečnění zdanitelného plnění a faktickou realizací reklamy. V případě akce Rallye Příbram mělo být umístěno logo o celkové velikosti 1 000 cm² a v případě Partr Rallye Vsetín o celkové velikosti 2 300 cm², přičemž z předložené fotodokumentace z těchto závodů vyplývá, že ačkoliv mělo být logo žalobce na druhém závodu oproti prvnímu o 230% větší, ve skutečnosti se tak nestalo, naopak bylo menší,
- M. M., bývalá jednatelka RENOSPORT v době přípravy a realizace řešené reklamy, když tato společnost měla kompletně zajistit realizaci reklamy včetně dokumentace CD a fotografií z příslušných závodů, si nedokázala vzpomenout, zda byla v obchodním vztahu jak se společností PRINCEHILL a jeho jednatelem L. Č., nevzpomněla si ani na žalobce a nevěděla nic o zajišťování reklamy,
- poskytnutí reklamních služeb k uváděnému zvýšení tržeb nevedlo.

18. Podle názoru krajského soudu uvedené skutečnosti důvodné pochybnosti žalovaného nejsou způsobily založit. Žalovaný oproti správci daně v odvolacím řízení podstatným způsobem změnil právní posouzení. Správce daně neuznal uplatněný odpočet z důvodu zapojení žalobce do daňového podvodu, což v sobě nutně zahrnuje závěr o prokázání hmotněprávních podmínek pro vznik nároku na odpočet (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 10. 2016, č. j. 6 Afs 170/2016 - 30, nebo ze dne 19. 1. 2017, č. j. 6 Afs 148/2016 - 30), žalovaný naopak uplatněný odpočet neuznal pro nesplnění hmotněprávních podmínek - neprokázání deklarovaného rozsahu a deklarovaného dodavatele. Ani ve výzvě podle § 115 odst. 2 daňového řádu, ani v napadeném rozhodnutí však žalovaný nevysvětlil, zda a proč považuje závěr správce daně o splnění hmotněprávních podmínek pro vznik nároku na odpočet za nesprávný. Došlo-li ke změně právního názoru tak, že se závěry správce daně a žalovaného vylučují, byl žalovaný povinen podrobně se zabývat otázkou přechodu důkazní povinnosti na žalobce a podrobně

vysvětlit, které skutečnosti a proč odůvodňují vznik pochyb o deklarovaném plnění (obdobně Nejvyšší správní soud ze dne 5. 10. 2016, č. j. 6 Afs 170/2016 - 30, popř. ze dne 24. 5. 2017, č. j. 5 Afs 144/2016 - 32). Již z tohoto důvodu je napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné.

19. Za skutečnost, která zpochybňuje rozsah deklarovaných prací, žalovaný uvedl časový a hodnotový nesoulad smluvně sjednané fakturace s uvedeným datem uskutečnění zdanitelného plnění a faktickou realizací reklamy. Jak zpráva o daňové kontrole, tak stanovisko žalovaného ke zjištěným skutečnostem a seznámení se změněným právním názorem, tak i napadené rozhodnutí, se přitom shodují na tom, že předmětné reklamní služby byly poskytnuty v souladu se smlouvou. Žalovaný v bodě 33. odůvodnění napadeného rozhodnutí konkrétně uvádí, že *„porovnáním smluvních ujednání a reálného umístění loga na vozidlech při konkrétních závodech je zřejmé, že celková sjednaná cena odpovídá tvrzenému rozměru reklamy, jejímu umístění na vozidlech a závodu, jehož se dané vozidlo účastnilo (boky a ostatní části vozu a účast na národních podnicích).“* Identifikoval-li žalovaný současně nesoulad fakturace s uvedeným datem uskutečnění zdanitelného plnění a faktickou realizací reklamy, pak je v úvaze žalovaného zjevný rozpor a napadené rozhodnutí je i v tomto bodě nesrozumitelné a nepřezkoumatelné.
20. Jako další skutečnost, zpochybňující rozsah deklarovaného plnění, uvádí žalovaný nedostatečné prověření poskytnutého plnění žalobcem a nedostatečné smluvní zajištění jeho realizace. Pokud skutečně byly reklamní služby poskytnuty, nevidí krajský soud důvod k dalšímu prověřování jejich poskytnutí a ani k důslednějšímu smluvnímu ošetření. Žalobce měl poskytnutí služeb prověřovat z fotodokumentace a DVD, dále svou jednatelkou ve spotech v rádiu a televizi a též její účastí na některých závodech. Taková kontrola se jeví krajskému soudu jako dostatečná a fakticky vedla k cíli, když reklamní služby dohodnutým způsobem poskytnuty byly. Lze si sice vskutku jen obtížně představit, jak je možné ze spotu v rádiu a televizi zjistit umístění loga na konkrétním závodním vozidle, z výpovědi jednatelky však jednoznačně nevyplývá, co si pod tímto způsobem kontroly představit, zda jím ověřovala průběh závodu nebo zda předmětem plnění měly být i reklamní spoty propagující žalobce. Nic nebránilo žalovanému takto nejasnou odpověď vhodnými otázkami upřesnit, což za situace, kdy tuto skutečnost považoval za zpochybňující správcem daně již uznané prokázání poskytnutí deklarovaného plnění, učinit měl. Co se nedostatečné preciznosti a propracovanosti smluvní dokumentace týká, tato sama o sobě nezpochybňuje poskytnutí plnění; je jedním ze znaků účasti na podvodu (od čehož se však žalovaný odchýlil), kdy i při prokázání poskytnutí deklarovaného plnění svědčí o tom, že celý obchod byl uzavřen jen „na oko“.
21. Za další pochybnost zakládající skutečnost žalovaný uvedl, že žalobce blíže nezkoumal výši nabízené ceny a že existuje subjekt, poskytující reklamu zadarmo. Pro uznání odpočtu daně z přidané hodnoty však není výše ceny plnění sama o sobě relevantní. Výše ceny by byla relevantní v případě, kdy by žalobci byla doměřena daň z důvodu daňového podvodu, kde nestandardnost dohodnuté ceny je jedním ze znaků daňového podvodu. Žalovaný ani neuvádí, že by cena byla nestandardní, ale pouze vytýká žalobci, že blíže nezkoumal, zda cena je pro něj výhodná, a z napadeného rozhodnutí ani z daňového spisu nevyplývá, že by výhodná nebyla. Za nestandardní krajský soud naopak považuje

postup subjektu, který tvrdí, že reklamu poskytuje zadarmo, když je obecně známo, když reklamní služby jsou zpravidla hrazené.

22. Další skutečností, kterou žalovaný vznik svých pochybností odůvodňuje, je nedostatek obezřetnosti žalobce vůči společnosti PRINCEHILL. Nedostatek obezřetnosti vůči svému dodavateli však může být opět indicií, nasvědčující zapojení daňového subjektu do daňového podvodu, ale při posuzování prokázání splnění hmotněprávních podmínek pro uznání odpočtu daně na vstupu nehraje významnou roli; pokud subjekt prokáže, že mu bylo deklarované plnění poskytnuto v deklarovaném rozsahu od deklarovaného dodavatele, pak jeho obezřetnost při uzavírání obchodu byla zjevně dostatečná, ledaže by se jednalo o podvod. Krajský soud pouze na okraj dodává, že žalobce nemohl vědět, že PRINCEHILL až do roku 2017 nezveřejní svou výroční zprávu a že v roce 2015 přestane spolupracovat se správcem daně.
23. Ani skutečnost, že si bývalá jednatelka společnosti RENOSPORT, která měla být subdodavatelem společnosti PRINCEHILL, nevzpomněla na realizaci předmětné zakázky, nemůže jít podle názoru krajského soudu k tíži žalobce za situace, kdy o fakticitě plnění žádná skutečnost, která by odůvodňovala existenci pochyb na straně žalovaného, nebyla zjištěna; totéž platí o námitce, že jednatel PRINCEHILL si nevzpomněl na podrobnosti realizace zakázky, pouze ji obecně potvrdil.
24. Konečně, pokud reklamní služby nevedly k uváděnému zvýšení tržeb, jde opět o skutečnost, která může být indicií daňového podvodu, kdy deklarovaný obchod není obchodem faktickým, vedeným za účelem dosažení zisku, ale pouze zdánlivým, s cílem dosáhnout daňové výhody.
25. Vzhledem k tomu, že žalovaným uvedené skutečnosti nejsou způsobilé odůvodnit pochybnosti o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti či správnosti účetnictví žalobce, které by ve vztahu k uplatnění nároku na odpočet DPH vedly k přenosu důkazního břemene zpět na žalobce, je závěr žalovaného o nesplnění důkazní povinnosti žalobcem v rozporu s ust. § 92 odst. 1 daňového řádu, neboť žalobce svou primární důkazní povinnost splnil.
26. Závěr žalovaného o nesplnění důkazní povinnosti žalobce tak nemá oporu v daňovém spise a napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné ve shora uvedených bodech, krajský soud proto napadené rozhodnutí postupem podle § 76 odst. 1, písm. a) a b) s. ř. s. zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.
27. Vzhledem k tomu, že v řízení byl plně procesně úspěšný žalobce, vzniklo mu v souladu s ust. § 60 odst. 1 s. ř. s. právo na náhradu nákladů řízení, k jejichž náhradě soud žalovaného zavázal. Náklady řízení žalobce představují zaplacený soudní poplatek za podání žaloby ve výši 3 000 Kč, dále odměna ze zastoupení advokátem podle vyhl. č. 177/1996 Sb. ve výši 3 100 Kč, podle § 7 bod 5 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) vyhl. č. 177/1996 Sb., a to za dva úkony právní služby, příprava převzetí zastoupení a seps žaloby podle § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky, dvakrát režijní paušál ve výši 300 Kč za každý z těchto úkonů právní služby podle § 13 odst. 3 vyhlášky, a dále DPH z těchto částek s výjimkou zaplaceného soudního poplatku podle § 57 odst. 2 s. ř. s. Všechny tyto náklady řízení podle obsahu spisu žalobci prokazatelně vznikly a jedná se o náklady nezbytně

nutné k uplatnění jeho práva. Soud proto žalovaného k jejich zaplacení žalobce zavázal, a to k rukám zástupce žalobce podle § 149 odst. 1 zák. č. 99/1963 Sb. občanského soudního řádu ve spojení s ust. § 64 s. ř. s. Lhůtu k zaplacení soud stanovil v souladu s ust. § 160 odst. 1 občanského soudního řádu, neboť tato lhůta je přiměřená možnostem žalovaného.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **je možno** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů po doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

Nesplní-li povinný dobrovolně, co mu ukládá toto vykonatelné rozhodnutí, může oprávněný podat návrh na soudní výkon rozhodnutí.

Ostrava 28. ledna 2019

Mgr. Jiří Gottwald
předseda senátu