



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 17. 12. 2020, č. j. 47491/20/5300-22441-712084, ve věci daně z přidané hodnoty

**takto:**

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 17. 12. 2020, č. j. 47491/20/5300-22441-712084, se **zrušuje** a věc se **vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 15 342 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám Mgr. Matouše Pyšného, advokáta se sídlem Občanská 1115/16, 710 00 Ostrava.

**Odůvodnění:**

1. Žalobou doručenou soudu dne 18. 2. 2021 se žalobce domáhal zrušení výše uvedeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání proti třem dodatečným platebním výměrům Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) ze dne 7. 2. 2020, č. j. 421321/20/3203-50524-809835, za zdaňovací období říjen 2016, č. j. 421384/20/3203-50524-809835, za zdaňovací období listopad 2016 a č. j. 421428/20/3203-50524-809835, za zdaňovací období prosinec 2016. Důvodem doměření daně bylo odepření uplatněných odpočtů na DPH, neboť žalobcem nebyly splněny hmotněprávní podmínky pro uplatnění nároku na odpočet DPH podle § 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, (dále též „ZDPH“), resp. žalobce neprokázal, že přijal zdanitelná plnění od jím deklarovaného dodavatele.
2. Žalobce namítl, že odůvodnění napadeného rozhodnutí je vnitřně rozporné a nepřezkoumatelné. Dodavatel v předmětné věci byl jednoznačně identifikován, když se jedná o společnost Fun Creation s.r.o., se kterou žalobce uzavřel smlouvu, případně P. V., jak vyplynulo z provedeného dokazování v rámci daňové kontroly. Správce daně ani žalovaný nevyjádřili pochybnosti ohledně podstatné části účetnictví žalobce, pochybnosti o předložených dokladech dostatečně neodůvodnili, na žalobce tak nepřešlo důkazní břemeno. Žalobce trvá na svém právním názoru, že svého obchodního partnera řádně prověřil a poukazuje na dlouholetou spolupráci s P. V., na kterou navázal společnost Fun Creation s.r.o. Správce daně a žalovaný v rámci hodnocení svědeckých výpovědí nezohlednili výpovědi, které prokazovaly předání hotovosti osobám oprávněným jednat za společnost Fun Creation s.r.o. a chybně nehodnotili motivaci jednotlivých svědků, kteří mohli záměrně uvádět nepravdivé údaje. Správce daně a žalovaný neprovedli doplňující výslechy Ing. M. Š., čímž porušili princip spravedlivého procesu.
3. Žalovaný setrval na právních závěrech napadeného rozhodnutí a plně odkázal na jeho odůvodnění. K jednotlivým žalobním námitkám uvedl, že napadené rozhodnutí není vnitřně rozporné, neboť v něm žalovaný nekonstatoval pochybnosti o rozsahu uskutečnění zdanitelného plnění. Žalobce neprokázal přijetí zdanitelných plnění od deklarovaného dodavatele Fun Creation s.r.o. ani jiného plátce DPH, neboť svědek P. V. v rámci své výpovědi sdělil, že se nemohl zajištění služeb pro žalobce věnovat z důvodu časové zaneprázdněnosti. Žalobce tak neprokázal přijetí zdanitelného plnění od konkrétního subjektu a nelze tudíž konstatovat, že dodavatelem plnění pro žalobce byl plátce DPH, což je podstatná hmotněprávní podmínka pro uplatnění nároku na odpočet DPH. Co do otázky přenesení důkazního břemene na žalobce žalovaný odkázal na vypořádání totožné námítky v rámci napadeného rozhodnutí, kdy uskutečnění plnění dle předložených dokladů nebylo možné ověřit u deklarovaného dodavatele a svědecké výpovědi osob, které měly být účastny zdanitelných plnění či jejich přípravy, skutkové okolnosti neobjasnily. Žalovaný zdůraznil, že výpovědi svědka P. V. byly nekonkrétní, nevěrohodné a v rozporu s ostatními zjištěními, a proto je nelze použít jako důkaz.
4. V replice ze dne 21. 5. 2021 žalobce reagoval na tvrzené nesrovnalosti a vyloučení závěru o faktickém poskytnutí plnění svědkem P. V. Žalobce s odkazem na judikaturu SDEU uvedl, že případné nesrovnalosti, resp. nejasnosti týkající se vztahu poddodavatelů společnosti Fun Creation s.r.o. nemohou jít k jeho tíži a vést k odmítnutí nároku na odpočet daně, jelikož v řízení nebyla prokázána vědomá účast žalobce na daňovém úniku.

5. Krajský soud 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 je 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 2. 3. 2017 mj. za zdaňovací období říjen až prosinec 2016. Předmětem kontroly byly zejména zdanitelná plnění (reklamní služby), které byly žalobci poskytnuty od dodavatele Fun Creation s.r.o. dle daňových dokladů č. 201610181, 201611041, 201611161, 201611241, 201612071 a č. 201612201. V rámci daňových dokladů, které jsou součástí spisového materiálu, je toliko uvedeno „*Fakturujeme Vám za reklamní kampaň dle uzavřené smlouvy ze dne 1. 10. 2016*“. Dále je součástí spisu Smlouva o reklamě, uzavřená dne 1. 10. 2016 mezi žalobcem a společností Fun Creation s.r.o. na dobu určitou, tj. do 31. 12. 2016, ze které vyplynulo, že konkrétním předmětem reklamních služeb je realizace reklamy a propagace žalobce na automobilových závodech.
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 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), 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 reklamní kampaň“, uvedená zcela totožně v každé z jednotlivých faktur, v tomto směru nemůže obstát. Konkrétní plnění (např. jednotlivé 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. Navíc, na rozdíl od skutkové situace v žalobcem bohatě citované věci *Stavitelství Melichar* (rozsudek NSS ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017-78), správce daně ani žalovaný nevyjádřili pochybnosti pouze o správnosti výše fakturovaných částek, ale o samotné existenci zdanitelného plnění. Tato část žalobních námitek je tedy nedůvodná.
8. Mezi stranami není sporný rozsah uskutečnění zdanitelného plnění. Napadené rozhodnutí tak není vnitřně rozporné a nepřezkoumatelné, jak namítá žalobce, neboť důvodem doměření daně byla skutečnost, že daňovým subjektem nebylo prokázáno poskytnutí plnění konkrétním dodavatelem (plátcem DPH). Žalobce v podané žalobě nezpochybňuje závěry, které žalovaný učinil o výpovědi Ing. M. Š., který měl jednat za společnost Fun Creation s.r.o. na základě plné moci, ani jednatelky této společnosti Marie Polákové, která měla být dle žalovaného „bílým koněm“ (krom otázky dostatečného prověření), nicméně namítá, že pokud by plnění nebylo poskytnuto společností Fun Creation s.r.o., tak bylo nepochybně poskytnuto P. V. Krajský soud shledal tuto námitku důvodnou.
9. Předně krajský soud odkazuje na sjednocenou judikaturu Nejvyššího správního soudu, který v rozsudku ze dne 21. 4. 2022, č. j. 9 Afs 18/2020, uvedl:  
„*O této právní otázce nebylo až donedávna v judikatuře jasno (viz usnesení o přerušení řízení ze dne 18. 1. 2021, č. j. 9 Afs 18/2020 - 33, body 5 až 7). Řešení přinesl až rozsudek rozšířeného*

senátu ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017 - 208, a to v návaznosti na rozsudek Soudního dvora EU ze dne 9. 12. 2021, *Kemwater ProChemie*, C-154/20.

Rozšířený senát uzavřel: „Soudní dvůr EU tedy potvrdil to, že postavení dodavatele zboží nebo poskytovatele služeb jako osoby povinné k dani (v případě ČR plátce DPH) je jednou z hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH. Nicméně připustil, že za určitých podmínek nemusí být tento dodavatel jednoznačně identifikován, pokud ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že postavení plátce DPH nutně měl. Důkazní břemeno o tom tíží osobu uplatňující nárok na odpočet DPH. Výjimkou je situace, že údaje potřebné k ověření, zda je hmotněprávní podmínka nároku na odpočet DPH naplněna, má k dispozici správce daně.“ (bod 21).

Rozsudkem Soudního dvora EU ve věci *Kemwater ProChemie*, který je pro NSS závazný (viz rozsudek rozšířeného senátu č. j. 1 Afs 334/2017 - 208, bod 29), tak byly dosavadní závěry judikatury NSS buď popřeny (rozsudek ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017 - 78, podle něhož není otázka prokazování toho, zda dodavatel byl plátcem DPH, podstatná), nebo významně doplněny (zbývající většinová judikatura, jíž se stěžovatel dovolává, a která trvala na tom, že identita dodavatele musí být postavena zcela najisto; viz její příkladný výčet v rozsudku rozšířeného senátu č. j. 1 Afs 334/2017 - 208, bod 12).

Krajský soud, aniž mohl znát pozdější názor Soudního dvora EU, částečně vykročil obdobným směrem, neboť v podstatě připustil, že pro uznání nároku na odpočet daně postačí, pokud ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že dodavatel (aniž by byl uveden na daňovém dokladu, resp. byl jednoznačně identifikován) nutně měl postavení plátce DPH. Oproti názoru krajského soudu však důkazní břemeno v tomto ohledu tíží primárně daňový subjekt (žalobkyni), přičemž výjimkou je pouze situace, že takové okolnosti vyplývají z informací, které má správce daně k dispozici. V tomto směru je tak zapotřebí závěr krajského soudu korigovat (srov. usnesení rozšířeného senátu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 - 75, č. 1865/2009 Sb. NSS).

Žalobkyně i stěžovatel jen těžko mohli předvídat, že pro posouzení splnění hmotněprávních podmínek vzniku nároku na odpočet DPH pro případ neprokázání konkrétního (deklarovaného) dodavatele může hrát roli také otázka, zda přesto nejsou s ohledem na skutkové okolnosti k dispozici údaje potřebné k ověření toho, že měl (faktický) dodavatel postavení plátce DPH. Žalobkyně nevěděla, že může případně svá tvrzení a důkazní návrhy směřovat i tímto směrem. Stejně tak si stěžovatel nebyl vědom, že má také posuzovat, zda v tomto směru žalobkyně důkazní břemeno neunesla, případně zda takové okolnosti nevyplývají z informací, které má k dispozici. Pro odepření nároku žalobkyně na odpočet DPH tak nepostačí, pokud plnění nebylo poskytnuto dodavatelem deklarovaným na daňovém dokladu. Dospěje-li stěžovatel v dalším řízení k závěru, že sporná plnění (týkající se dodávek náhradních dílů a oprav závodních automobilů) byla (fakticky) poskytnuta, avšak osobou odlišnou od deklarovaného dodavatele (tj. společnosti C.P. autoservis), v závislosti na tvrzeních a důkazních návrzích žalobkyně, k nimž jí dá prostor, popřípadě v závislosti na informacích, které má k dispozici, vyhodnotí důkazy a posoudí, zda faktický dodavatel (byť by nebyl jednoznačně identifikován) měl nutně postavení plátce DPH. Teprve poté může rozhodnout o nároku žalobkyně na odpočet DPH.“

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. 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 uzavřel obchodní spolupráce se společností Fun Creation s.r.o. z důvodu zásadní časové vytíženosti v souvislosti s přípravou závodního automobilu a celého závodního teamu na prestižní závod 24 HANKOOK Epilog 2016. Tato společnost měla v období říjen-prosinec 2016 realizovat veškeré činnosti, které souvisely s plněním smluvního vztahu se žalobcem, přičemž byla zcela zachována kontinuita a rozsah služeb poskytovaných žalobci.

11. Krajský soud konstatuje, že žalovaný dostatečně nehodnotil svědeckou výpověď P. V. v kontextu dalších zjištění. Ze správního spisu dále vyplynulo, že P. V. přebíral hotovostní platby za společnost Fun Creation s.r.o. a byl dlouholetým obchodním partnerem žalobce se zavedenou praxí v poskytování reklamních služeb žalobci a jeho klientům. Žalovaný dovozuje závěr o tom, že P. V. nebyl skutečným dodavatelem, především z jeho výpovědi, kdy uvěřil tvrzení o jeho časové vytíženosti (viz bod 55. na str. 23 napadeného rozhodnutí *in fine*), kterou zároveň označil za nekonkrétní, nevěrohodnou a v rozporu s ostatními zjištěními, jenž nelze použít jako důkaz (žalovaný např. bodě 47. napadeného rozhodnutí toliko uvedl, že věrohodnost svědka je snížena v důsledku trestního stíhání, ale konkrétní závěry nevyvodil). V návaznosti na výše uvedené tak žalovaný pochybil, neboť dostatečně nehodnotil, zda výpověď svědka zcela vylučuje, že by dodavatelem byl právě tento svědek (za situace, kdy žalovaný rozporoval dodavatele společnost Fun Creation s.r.o., uznal existenci zdanitelných plnění v žalobcem deklarovaném rozsahu a neuvedl, že by mohl v odběratelsko-dodavatelském vztahu se žalobcem vystupovat jakýkoli jiný třetí subjekt, např. neplátce DPH).
12. Za této situace, kdy důvodem pro nepřiznání nároku na odpočet žalobci je neprokázání přijetí plnění od konkrétního dodavatele, nezbylo krajskému soudu, než zrušit žalobou napadené rozhodnutí a vrátit věc žalovanému k doplnění dokazování. V dalším řízení je povinností žalovaného posoudit provedené důkazy či případné důkazní návrhy v kontextu výše uvedených závěrů a dostatečně odůvodnit, zda bylo či nebylo prokázáno, že žalobce přijal předmětná plnění od plátce DPH, byť by tento nebyl jednoznačně identifikován (např. pokud by bylo patrné, že jeden ze dvou subjektů, plátců DPH, toto plnění nutně musel poskytnout).
13. Soud upozorňuje, že v rámci tohoto rozsudku nehodnotí případné nestandardnosti smluvních vztahů svědčící o zapojení do podvodného řetězce, přijetí rozumných opatření, resp. dostatečného prověření společnosti Fun Creation s.r.o. ze strany žalobce a dobrou vírou, neboť napadené rozhodnutí nebylo založeno na závěru o daňovém podvodu. Soud se tedy dalšími námitkami pro nadbytečnost a případně též předčasnost nezabýval.
14. Proto soud podle § 78 odst. 1 s. ř. s. napadené rozhodnutí zrušil a věc podle § 78 odst. 4 s. ř. s. vrátil žalovanému k dalšímu řízení. V něm je žalovaný vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
15. O náhradě nákladů řízení mezi účastníky bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., když žalobce byl v řízení procesně úspěšný a vzniklo mu tak vůči žalovanému právo na náhradu nákladů řízení.

Náklady žalobce tvoří:

- a) zaplacený soudní poplatek 3 000 Kč
- b) náklady právního zastoupení advokátem
  - Ⓛ) odměna advokáta za zastupování v řízení ve výši 3 100 Kč / úkon při těchto úkonech

právní služby:			
1)	příprava a převzetí věci	§ 7, § 9 odst. 4 písm. d)	
2)	sepis žaloby	§ 11 odst. 1 písm. a) a	
3)	replika k vyjádření žalovaného	d)	
		vyhl. č. 177/1996 Sb.	9 300 Kč
Ⓜ)	pašální náhrada hotových výdajů advokáta ve výši 300 Kč / úkon při úkonech právní pomoci vypočtených pod písm. Ⓜ)	§ 13 odst. 3 vyhl. č. 177/1996 Sb.	900 Kč
Ⓜ)	DPH 21% z částek uvedených pod písm. Ⓜ) - Ⓜ)	§ 57 odst. 2 s. ř. s.	2 142 Kč
<i>Celkem</i>			<i>15 342 Kč</i>

Soud proto uložil žalovanému zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení tuto částku, a to dle § 64 s. ř. s. ve spojení s § 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, ve znění pozdějších změn a doplnění (dále jen „o. s. ř.“) k rukám advokáta, který žalobce v řízení zastupoval. Vzhledem k odlišné úpravě s. ř. s. a o. s. ř., týkající se nabytí právní moci rozhodnutí (§ 54 odst. 5 s. ř. s., § 159, § 160 odst. 1 o. s. ř.), uložil soud žalovanému povinnost zaplatit náhradu nákladů řízení ve lhůtě 30 dnů od právní moci rozsudku.

#### Poučení:

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

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

Ostrava 8. prosince 2022

Mgr. Jiří Gottwald  
předseda senátu