



ČESKÁ REPUBLIKA  
**ROZSUDEK**  
**JMÉNEM REPUBLIKY**

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců JUDr. Mariana Kokeše a Mgr. Petra Pospíšila ve věci

žalobce: **TAROS NOVA a. s.**, IČO 25866125  
sídlem Bezručova 663, 756 61 Rožnov pod Radhoštěm  
zastoupený advokátem JUDr. Alfrédem Šrámkem  
sídlem Českobratrská 1403/2, 702 00 Ostrava

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 4. 2019, č. j. 16566/19/5300 21443-702551,

**takto:**

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 24. 4. 2019, č. j. 16566/19/5300-21443-702551, se ruší a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení 23 725 Kč k rukám JUDr. Alfréda Šrámka do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

**Odůvodnění:**

**I. Vymezení věci a průběh správního řízení**

1. Žalobce se podanou žalobou domáhá zrušení v záhlaví citovaného rozhodnutí, kterým žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Zlínský kraj (dále též „správní orgán prvního stupně“ či „správce daně“) ze dne 13. 9. 2017,

- č. j. 1751298/17/3307-50523-806767,
  - č. j. 1751394/17/3307-50523-806767,
  - č. j. 1751491/17/3307-50523-806767,
  - č. j. 1751657/17/3307-50523-806767,
  - č. j. 1751739/17/3307-50523-806767, a
  - č. j. 1751790/17/3307-50523-806767.
2. Těmito platebními výměry správce daně doměřil žalobci podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“); podle § 147 a § 143 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), a podle Zprávy o daňové kontrole ze dne 8. 9. 2017, daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období červenec 2013 až prosinec 2013 v souhrnné výši 365 232 Kč a současně žalobci uložil povinnost uhradit penále ve výši 73 045 Kč.
  3. Správce daně tak učinil v důsledku skutečnosti, že žalobci vyloučil odpočet na DPH, uplatněný jím v předmětných zdaňovacích obdobích, neboť dle názoru správce daně u žalobce vyvolávaly pochybnosti uvedené dodávky zdanitelných plnění (reklamních služeb) na závodním podniku MOTO3 - BWIN Grand Prix České republiky Brno 2013, a dále na světelných tabulích ve Zlíně, Brně a Olomouci, od dodavatelů žalobce Tisk Praha s.r.o. a SKY-SOFT spol. s r.o. Žalobce tyto pochybnosti (přes výzvu k prokázání skutečnosti dle § 92 odst. 4 a § 86 odst. 3 daňového řádu) v rámci daňové kontroly neodstranil, a proto správce daně dospěl k závěru, že žalobce neprokázal oprávněnost jeho nároku na uplatnění předmětných nákladů.

## II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

2. Ve včas podané žalobě (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dále jen „s. ř. s.“), splňující též ostatní podmínky řízení (§ 65, § 68 a § 70 s. ř. s.), žalobce navrhl krajskému soudu, aby rozhodnutí žalovaného zrušil.
3. Žalobce nejprve namítá, že nebyly dostatečně osvědčeny pochybnosti o poskytovateli deklarovaného plnění.
4. Dále žalobce uvádí, že žalovaný neunesl své důkazní břemeno v daňovém řízení, spočívající ve zpochybnění věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti tvrzení žalobce. Žalovaný totiž nedostatečně osvědčil skutečnosti, z nichž by plynulo, že zde byly pochybnosti o poskytovateli deklarovaného plnění, a že by žalobce mohl vědět, že mu plnění nebylo poskytnuto deklarovaným dodavatelem. Žalobci pak dle jeho názoru nelze přičítat, že jeho dodavatele dodat deklarované plnění sami nebo prostřednictvím subdodavatelů. Žalobce také tvrdí, že mu bylo nezákonně přičítáno k tíži, že nebyl zjištěn konkrétní provozovatel reklamních LED panelů. Žalobci nelze dle jeho názoru přičítat finanční operace týkající se bankovních účtů dodavatelů.
5. Žalobce dále uvádí, že přijal dostatečná opatření k prověření svých dodavatelů, za účelem čehož navrhuje provést v řízení před soudem důkazní prostředky. Konečně žalobce namítá, že mu nelze přičítat k tíži nekontaktnost jeho dodavatelů ani finanční operace v rámci bankovních účtů dodavatelů žalobce, tj. zjištěné hotovostní výběry apod.
6. V doplnění k žalobě žalobce poukázal na dopady právních závěrů rozsudku rozšířeného Nejvyššího správního soudu ve věci *Kemwater ProChemie s. r. o. proti Odvolacímu*

*finančnímu ředitelství*, č. j. 1 Afs 334/2017-208, na nyní projednávanou věc, přičemž má za to, že nynější řízení je zatíženo vadou, pokud žalovaný nedal (ani nemohl dát) žalobci prostor pro jejich promítnutí do průběhu daňového řízení.

### III. Vyjádření žalovaného k žalobě

7. Žalovaný ve vyjádření k žalobě předně odkazuje na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, přičemž s ohledem na povahu žalobních námitek (žalobní námitky jsou do značné míry totožné s námitkami žalobce v odvolacím řízení) dále argumentuje v podstatě totožně jako v odůvodnění napadeného rozhodnutí. Nadto nesouhlasí s názorem žalobce ohledně dopadů závěrů citovaného rozsudku ve věci *Kemwater ProChemie s. r. o.*, č. j. 1 Afs 334/2017-208, jelikož žalobce setrval na své argumentaci, že jedinými dodavateli předmětného plnění byly jmenované společnosti.

### IV. Ústní jednání konané dne 18. 1. 2023

8. Na ústním jednání účastníci řízení toliko setrvali na obsahu svých písemných podání, učiněných v průběhu řízení před soudem.

### V. Posouzení věci soudem

9. Krajský soud přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí správního orgánu prvního stupně (správce daně), včetně řízení předcházející jejich vydání, a dospěl k závěru, že žaloba je **důvodná** (§ 78 odst. 1 s. ř. s.).
10. Podstatu nyní projednávané věci tvoří polemika žalobce s oprávněností postupu správce daně, na jehož základě neuznal žalobci odpočet DPH z přijatého zdanitelného plnění v podobě reklamních služeb.
11. Jak již bylo rekapitulováno, žalobce ve svých daňových přiznáních uplatňoval odpočet DPH za období červenec 2013 až prosinec 2013. Podle § 72 zákona o DPH je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování plnění vymezených v tomto ustanovení. Pro přiznání nároku na odpočet daně je plátce povinen splnit rovněž formální podmínku, která spočívá v předložení daňového dokladu se zákonem stanovenými náležitostmi vyplývajícími z citovaného § 73 odst. 1 zákona o DPH.
12. Při splnění těchto hmotněprávních a formálních podmínek nároku na odpočet daně je daňovému subjektu nárok na odpočet daně zpravidla přiznán, neboť nárok na odpočet daně ve smyslu čl. 167 a násl. Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „Směrnice 2006/112“) je nedílnou součástí systému DPH a v principu nesmí být omezen. Výjimku z tohoto principu představují právě situace, kdy daňový subjekt uplatňuje nárok na odpočet DPH podvodně nebo zneužívajícím způsobem, jak dovodil Soudní dvůr EU ve své judikatuře (srov. např. rozsudek ze dne 21. 6. 2012 ve spojených věcech *Mahagében* a *Péter Dávid*, C-80/11 a C-142/11).
13. Žalobce v žalobě tvrdí, že dostatečně prokázal uskutečnění přijetí zdanitelných plnění od deklarovaných dodavatelů, resp. že žalovaný přijetí zdanitelných plnění od deklarovaných dodavatelů dostatečným způsobem nezpochybnil.
14. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu je povinností daňového subjektu prokázat „*všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení*“

*a dalších podáních*“. Podle odst. 4 téhož ustanovení dále „*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 „*skutečností vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem*“.

15. Otázkou rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně se ve své judikatuře již opakovaně zabýval Nejvyšší správní soud. Jeho judikaturu lze shrnout tak, že dle výše citovaných ustanovení je daňový subjekt povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně 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 bude 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, nebo ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013-49, rozhodnutí správních soudů dostupná na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)).
16. Krajský soud dále uvádí, že řízení v nyní projednávané věci bylo dne 6. 10. 2021 přerušeno z důvodu, že před rozšířeným senátem Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 1 Afs 334/2017 probíhalo řízení, jehož výsledek mohl mít vliv na rozhodování soudu o věci samé, přičemž rozšířený senát Nejvyššího správního soudu podal v dané věci předběžnou otázku Soudnímu dvoru EU. Otázka, řešená rozšířeným senátem Nejvyššího správního soudu v citované věci, spočívala v tom, zda je možné odepřít daňovému subjektu odpočet na DPH za situace, kdy není sporné uskutečnění přijatého zdanitelného plnění, ale je sporné pouze to, zda zdanitelné plnění dodal daňovým subjektem deklarovaný dodavatel. Judikatura Nejvyššího správního soudu dlouho zastávala názor, že daňový subjekt musí v daňovém řízení prokázat nejen to, že fakticky došlo k uskutečnění zdanitelného plnění, ale také to, že toto zdanitelné plnění přijal od dodavatele uvedeného v daňovém dokladu. Dodavatel totiž musí být plátcem DPH, aby vznikl daňovému subjektu nárok na odpočet daně a jeho vydání (k tomu např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 10. 2017, č. j. 6 Afs 35/2017-34, ze dne 20. 7. 2017, č. j. 1 Afs 10/2017-39, či ze dne 14. 3. 2018, č. j. 1 Afs 327/2017-61).
17. Tyto závěry však do velké míry relativizoval rozsudek Soudního dvora ve věci *Kemwater ProChemie*. Na předběžnou otázku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu odpověděl, že „[s]měrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému

*daně z přidané hodnoty musí být vykládána v tom smyslu, že uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty (DPH) zaplacené na vstupu musí být odepřeno, aniž je správce daně povinen prokazovat, že se osoba povinná k dani dopustila podvodu na DPH nebo že věděla či vědět měla, že plnění, jehož se dovolává na podporu nároku na odpočet daně, bylo součástí takového podvodu, jestliže skutečný dodavatel daného zboží či služeb nebyl identifikován a tato osoba povinná k dani nepodá důkaz o tom, že tento dodavatel měl postavení osoby povinné k dani, to však za podmínky, že s ohledem na skutkové okolnosti a informace, jež osoba povinná k dani poskytla, nejsou k dispozici údaje potřebné k ověření, že skutečný dodavatel toto postavení měl“.*

18. V citovaném rozsudku ve věci *Kemwater ProChemie*, č. j. 1 Afs 334/2017-208, vyslovil rozšířený senát Nejvyššího správního soudu následující právní názor: *„Postavení dodavatele zboží nebo poskytovatele služeb jako plátce DPH je jednou z hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH [§ 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, čl. 168 písm. a) směrnice 2006/112]. Dodavatel zboží nebo poskytovatel služeb nemusí být jednoznačně identifikován, pokud ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že postavení plátce DPH nutně měl. Důkazní břemeno o tom tíží daňový subjekt 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.“* Z uvedeného právního názoru je tak zjevné, že zatímco prokázání deklarovaného dodavatele není hmotněprávní podmínkou pro uplatnění nároku na odpočet DPH od základu daně, takovou podmínkou je postavení dodavatele jako plátce DPH. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu dále uvedl, že *„důkazní povinnost, že dodavatel je plátcem DPH, leží na daňovém subjektu. Relativně úzkou výjimku SDEU stanovil pouze pro situaci, že by správce daně sám měl údaje potřebné k ověření, že dodavatel měl postavení plátce DPH. Šlo by tedy typicky o situaci, kdy by již z informací dostupných správci daně z úřední činnosti bylo zřejmé, že dodavatel byl plátcem DPH.“* Jinými slovy, pokud bude v daňovém řízení dostatečným způsobem zpochybněn deklarovaný dodavatel přijatého zdanitelného plnění, dochází tím i ke zpochybnění toho, že zdanitelné plnění dodal plátce DPH. Bude pak na daňovém subjektu, aby splnění této hmotněprávní podmínky prokázal. Pokud daňový subjekt neprokáže, že mu zboží dodal deklarovaný dodavatel, ale ze skutkových okolností případu vyplyne, že mu ve skutečnosti zboží dodal jiný dodavatel, lze daňovému subjektu odepřít odpočet DPH na vstupu jen tehdy, pokud není zřejmé, že skutečný dodavatel byl osobou povinnou k dani. Odepření nároku na odpočet DPH daňovému subjektu z důvodu, že skutečný dodavatel daného zboží či služeb nebyl identifikován a že neprokázal postavení tohoto dodavatele coby osoby povinné k dani, ačkoli ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že tento dodavatel toto postavení nutně měl, by totiž bylo v rozporu se zásadou daňové neutrality a s dřívější judikaturou SDEU (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 2. 2022, č. j. 4 Afs 115/2021-45).
19. Citovaný rozsudek rozšířeného senátu v dané věci vedl k zamítnutí kasační stížnosti žalovaného s odkazem na to, že žalobkyně i žalovaný jen těžko mohli předvídat, že pro posouzení splnění hmotněprávních podmínek vzniku nároku na odpočet DPH pro případ neprokázání konkrétního dodavatele může hrát roli také otázka, zda přesto nejsou s ohledem na skutkové okolnosti k dispozici údaje potřebné k ověření toho, že měl dodavatel postavení plátce DPH. Žalobkyně, kterou tíží důkazní břemeno tak nevěděla, že může případně svá tvrzení a důkazní návrhy směřovat i tímto směrem. Stejně tak si žalovaný nebyl vědom, že má také posuzovat, zda v tomto směru žalobkyně důkazní břemeno neunesla, případně zda takové okolnosti nevyplývají z informací, které má žalovaný k dispozici. Chybný právní závěr žalovaného v důsledku vedl k tomu, že důkazy

nehodnotil tak, jak je hodnotit měl. Důkazní situace přitom v daném směru podle rozšířeného senátu nebyla jednoznačná. Bylo proto namístě rozhodnutí žalovaného zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení, aby žalobkyně měla prostor případně navrhnout nové důkazy ohledně postavení skutečného dodavatele jako plátce DPH, byť by nebyla známa jeho totožnost.

20. V návaznosti na nový vývoj judikatury měly obě strany sporu v nyní projednávané věci možnost se k jejím dopadům vyjádřit. Žalobce s odkazem na rozsudek rozšířeného senátu ve věci *Kemwater ProChemie* uvedl, že je zcela nepochybné, že i v jeho případě třeba dojít k závěru, že žalovaný vycházel z nesprávného právního posouzení. Důkazy a jemu dostupné informace totiž nehodnotil tak, jak je hodnotit měl. Je proto namístě jeho rozhodnutí zrušit. Žalovaný naopak uvedl, že jeho rozhodnutí ob stojí i v kontextu rozsudků ve věci *Kemwater ProChemie*. Poukázal na to, že z daňového řízení a provedení dokazování vůbec, natož s jistotou, nevyplývá, kdo byl skutečným dodavatelem předmětných plnění, a proto nelze dovozovat, že dodavatelem (třeba i jiným) byl plátce DPH.
21. Prizmatem výše uvedeného proto krajský soud přezkoumal průběh daňové kontroly žalobce. Krajský soud předesílá, že z obou rozhodnutí žalovaného plyne, že rozhodujícím důvodem pro neuznání daňového odpočtu byly pochybnosti, zda předmětné reklamní plnění poskytli deklarovaní dodavatelé. Na tuto otázku se proto – i s ohledem na stejně obsahově pojaté jádro žalobních námitek – při svém přezkumu zaměřil i krajský soud, přičemž dospěl k závěru, že žalobce částečně prokázal přijetí plnění od deklarovaného dodavatele, resp. že žalovaný částečně dostatečným způsobem přijetí zdanitelných plnění od deklarovaného dodavatele zpochybnil.
22. Mezi účastníky řízení není sporu o tom, že žalobce splnil formální podmínku pro vznik nároku na uplatnění účelně vynaložených nákladů tím, že předložil správci daně doklady, dle nichž došlo k přijetí reklamních služeb v podobě reklamních potisků závodního motocyklu, kamionu a kartičkách řidiče na závodním podniku MOTO3 - BWIN Grand Prix České republiky Brno 2013 a dále reklamního spotu na 4 světelných tabulích ve Zlíně, Brně a Olomouci od dodavatelů žalobce Tisk Praha s.r.o. a SKY-SOFT spol. s r.o. Sporné také není, s výjimkou uskutečnění reklamního promítání na světelné tabuli v Olomouci – ul. Jeremenkova, že k uskutečnění zdanitelného plnění skutečně došlo. Správce daně však na základě vlastní vyšetřovací činnosti zpochybnil dodání těchto reklamních služeb deklarovanými dodavateli, zejména z důvodu, že jsou pro správce daně nekontaktní, a provedení služeb tak není možno ověřit, ale také z důvodu objektivní nemožnosti uskutečnit předmětné služby (zejména z nedostatku materiálního či personálního zázemí dodavatelů, z důvodu, že nebyl zjištěn jakýkoliv právní vztah společnosti SKY-SOFT spol. s r.o. k reklamním tabulím, na nichž měl být promítán reklamní spot žalobce). Krajský soud se s námitkou žalobce částečně ztotožňuje.
23. K první z deklarovaných reklamních služeb, tedy k reklamním službám na závodním podniku MOTO3 – BWIN Grand Prix České republiky Brno 2013, krajský soud uvádí, že pochybnosti, vyjádřené v napadeném rozhodnutí k deklarovanému nákladu, jsou zcela nepřesvědčivé. Žalobce v průběhu daňového řízení předložil žalovanému dostatečné množství důkazů k prokázání svých tvrzení. Zejména je zásadním důkazem DVD s fotodokumentací z předmětného závodního podniku, z něhož je zcela jednoznačně seznatelné, že logo žalobce se objevilo na závodním motocyklu, setkartách jezdce i na kamionu – vše u stáje Red Bull KTM AJO Motorsport, přesně tak, jak bylo nasmlouváno

mezi žalobcem a Tisk Praha s.r.o. dle smlouvy o reklamě, která je taktéž součástí správního spisu.

24. Dle krajského soudu žalovaný nedostatečně přihlédl ke svědeckým výpovědím Ing. Aloise Skýpala a bývalého jednatele Tisk Praha s.r.o., L. G. Ten sice mohl vypovídat relativně obecně, ale to nic nemění na skutečnosti, že se jedná o bývalého jednatele dodavatele žalobce, který při svědecké výpovědi potvrdil dodání deklarovaného zdanitelného plnění. Za situace, kdy odběratel a dodavatel téhož zdanitelného plnění shodně potvrdí správci daně, že to byl právě dodavatel, kdo odběrateli dodal zdanitelné plnění, tyto subjekty nejsou nijak personálně propojeny, a zároveň skutečná realizace zdanitelného plnění není rozporována, nelze dle krajského soudu vyvrátit takové důkazy pouhým protidůkazem, jak činí žalovaný. Kdo jiný, než jednatel dodavatele, by totiž měl být způsobilý potvrdit realizaci zdanitelného plnění pro odběratele? Pokud tedy není předmětem sporu dodání zdanitelného plnění a zároveň dodavatel i odběratel shodně potvrdí, že obchodní spolupráce proběhla mezi nimi vzájemně, musí žalovaný zpochybnit takto prokázaný skutkový stav důkazem opaku, nikoliv protidůkazem. Jinými slovy, žalovaný může zpochybnit shodná tvrzení dodavatele a odběratele pouze tím, že dostatečně prokáže, že k takové obchodní spolupráci dojít nemohlo. Naproti tomu žalovaný založil své pochybnosti o deklarovaném dodavateli pouze na obecnosti výpovědi L. G., skutečnosti, že společnost Tisk Praha s.r.o. byla novou společností, která si neplní své daňové povinnosti, a že tím pádem žalobce neminimalizoval podnikatelské riziko.
25. Takové konstrukci krajský soud nerozumí, na jednu stranu žalovaný tvrdí, že žalobce neprokázal, že spolupracoval s Tisk Praha s.r.o., na druhé straně aprobejuje závěr správce daně, podle kterého žalobce neminimalizoval své riziko, když s touto společností spolupracoval (čímž zároveň používá nepatřičně rétoriku, příznačnou pro řízení o obchodech zasažených daňovým podvodem). Proč by měl žalobce minimalizovat riziko při spolupráci se společností, se kterou podle správce daně žalobce nespolupracoval? Taková argumentace se dle krajského soudu blíží vnitřní rozpornosti, neboť z ní nadto není zjevné, zda tedy měl správce daně v úmyslu tvrdit, že žalobce s Tisk Praha s.r.o. nespolupracoval, nebo měl v úmyslu tvrdit, že žalobce s touto společností spolupracoval, ale neminimalizoval své riziko, neboť si společnost dostatečně neproověřil tak, aby později byl schopen unést své důkazní břemeno v daňovém řízení.
26. Ani pochybnosti o materiálním či personálním zázemí k realizaci zdanitelného plnění nejsou dle krajského soudu dostatečné. Bývalý jednatel Tisk Praha s.r.o., L. G., totiž v daňovém řízení vypověděl, že veškeré nasmlouvané služby realizovali subdodavatelsky, a přestože tento svědek neuvedl konkrétní subdodavatelskou společnost, realizace reklamy v podobě umístění loga žalobce na závodní motocykl a kamion stáje Red Bull KTM AJO Motorsport byla dle krajského soudu nepochybně prokázána, a je tak zjevné, že nějakým způsobem společnost Tisk Praha s.r.o. zajistit realizaci předmětného plnění musela. Pochybnosti žalovaného musí být pro přenesení důkazního břemene na daňový subjekt řádné a důvodné. V tomto případě takové pochybnosti krajský soud po přezkoumání správního spisu neshledal. Nadto dle krajského soudu, za situace, kdy bývalý jednatel dodavatele žalobce ve svědecké výpovědi potvrdil dodání zdanitelného plnění žalobci, je zároveň prokázáno, komu vznikla povinnost DPH na výstupu odvést. Tím pádem není ohrožena daňová neutralita, a to přestože společnost Tisk Praha s.r.o. byla k výzvám správce daně téměř 4 roky po uskutečnění zdanitelného plnění nekontaktní. Systém DPH je totiž postaven na principu, že ani individuální selhání osoby povinné k dani odvést DPH

nemůže ospravedlnit odepření nároku na odpočet jiného subjektu, který DPH na vstupu zaplatil. Odlišná situace by samozřejmě byla v případě daňového podvodu, což však není případ nyní projednávané věci.

27. Krajský soud má naopak za dostatečně zpochybněné přijetí deklarovaných zdanitelných plnění od společnosti SKY-SOFT s.r.o. V první řadě krajský soud uvádí, že co se týče poskytnutí reklamních služeb na světelné tabuli v místě Olomouc – Jeremenkova, žalovaný dostatečným způsobem zpochybnil realizaci tohoto plnění, neboť z údajného videozáznamu z tohoto místa vyplynulo, že se jedná o videozáznam místa Olomouc – třída Svobody. Dále dle krajského soudu v případě poskytnutých reklamních služeb na světelné tabuli v místě Olomouc – třída Svobody, žalovaný vyjádřil dostatečně srozumitelně a důvodně své pochybnosti když zjistil, že vlastník světelné tabule (Statutární město Olomouc), nájemce této tabule (GOLD OFFICE s.r.o.) ani společnosti, kterým měl být jako jediným poskytován na této tabuli v roce 2013 vysílací čas (AVLED s.r.o., BONUSS-CZ s.r.o.) s žalobcem ani společností SKY-SOFT s.r.o. nikdy nespolečně pracovali (viz body 47 až 50 napadeného rozhodnutí). Za takové situace pak dle krajského soudu lze rozumně usuzovat, že pochybnosti budou existovat i o ostatních plněních, která měla společnost SKY-SOFT s.r.o. poskytovat žalobci. S ohledem na to, že vlastníky světelných tabulí, na kterých měla SKY-SOFT s.r.o. dodávat zdanitelná plnění pro žalobci, se buď nepodařilo správci daně zjistit, nebo zkontaktovat (viz body 43 až 46 napadeného rozhodnutí), bylo na žalobci, aby prokázal splnění hmotněprávní podmínky, že jeho dodavatel byl plátcem DPH. To v daňovém řízení žalobce neučinil, proto žalovaný správně konstatoval, že žalobce nesplnil podmínky pro vznik nároku na odpočet DPH z plnění, o kterých žalobce deklaroval, že mu byla dodána společností SKY-SOFT s.r.o. Dle krajského soudu přitom nejde o to, že by žalobci byla přikládána k tíži nekontaktnost jeho dodavatelů. Pokud však v řízení vzniknou důvodné pochybnosti o splnění některé z hmotněprávních podmínek pro vznik nároku na odpočet DPH, je žalobce povinen prokázat splnění těchto podmínek způsobem, který pochybnosti správce daně vyvrací.
28. Ostatní námitky žalobce krajský soud nepovažoval za nezbytné vypořádávat, neboť otázka dobré víry či otázka prověřování obchodních partnerů není relevantní pro vznik nároku na odpočet DPH. Tyto otázky jsou relevantní v řízení o obchodním řetězci, který měl být zasažen podvodem na DPH, což však není případ v nyní projednávané věci. Pro vznik nároku na odpočet DPH není rozhodné, zda si daňový subjekt prověřoval své obchodní partnery nebo zda byl v dobré víře, neboť se zlá víra ani problém s obchodními partnery nepředpokládá. Samotný vznik nároku na odpočet DPH je vázán pouze na splnění formálních a hmotněprávních podmínek, jak je krajský soud vymezil výše tohoto rozsudku. Z toho důvodu pak krajský soud nepovažoval za nezbytné ani provádět důkazní prostředky, navržené žalobcem, neboť tyto důkazní prostředky se vážou právě k oněm námitkám, které krajský soud pro nyní projednávanou věc nepovažuje za relevantní, anebo je má za nadbytečné.
29. Na uvedeném nic nemění ani citované závěry rozsudků Soudního dvora a rozšířeného senátu ve věci *Kemwater ProChemie*. Krajský soud souhlasí s názorem 10. senátu Nejvyššího správního soudu, který uvedl, že „*nová judikatura nepředstavuje jakýsi paušální poukaz na zrušení všech zamítavých soudních i správních rozhodnutí, která předcházela rozsudkům ve věci Kemwater ProChemie, bez ohledu na okolnosti konkrétní věci. Vrátit věc až do daňového řízení je naopak namísto zpravidla tehdy, pokud tu existuje alespoň nějaká indicie ukazující na osobu odlišnou od deklarovaného dodavatele, která mohla fakticky dodat sporné*

*plnění.*“ (rozsudek ze dne 13. 5. 2022, č. j. 10 Afs 254/2018-43, bod 20, obdobně viz rozsudek ze dne 20. 6. 2022, č. j. 1 Afs 499/2020-48, bod 17). I po rozsudcích Soudního dvora a rozšířeného senátu ve věci *Kemwater ProChemie* je pro uplatnění nároku na odpočet daně nutné *s jistotou prokázat*, že daňový subjekt přijal deklarovaná plnění od jiného plátce DPH. Byť se nemusí jednat o dodavatele uvedeného na dokladu (nemusí být splněna formální podmínka), jeho postavení jako plátce DPH (materiální podmínka) naplněna být musí. Přestože tedy žalobce vznesl argumentaci, v níž se o citovanou judikaturu opírá, z žádného předloženého dokladu či z žalobcových tvrzení nebo provedených výsledků však *nevyplynulo*, že *by deklarovaná plnění uskutečnila namísto uvedených společností jiná osoba, která by mohla být plátcem DPH*. Krajský soud proto nemusel následovat tu linii judikatury Nejvyššího správního soudu, která právě v případech, ve kterých tu byly určité indicie, že skutečným dodavatelem mohl být jiný plátce DPH (nebo se to nedalo vyloučit), přistupuje k rušení rozhodnutí žalovaného a vrácení věci k dalšímu řízení (viz např. rozsudky ze dne 27. 6. 2022, č. j. 8 Afs 13/2018-104, ze dne 17. 6. 2022, č. j. 9 Afs 388/2018-72, ze dne 15. 6. 2022, č. j. 6 Afs 395/2020-69, ze dne 3. 6. 2022, č. j. 6 Afs 159/2018-59, ze dne 27. 5. 2022, č. j. 1 Afs 483/2019-68, ze dne 27. 5. 2022, č. j. 1 Afs 438/2019-49 a jiné dřívější rozsudky vydané po rozsudku rozšířeného senátu ve věci *Kemwater ProChemie*). Je třeba zopakovat spolu s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 6. 2022, č. j. 5 Afs 215/2019-56, že *„[i]ndicie o tom, že by sporná plnění mohl fakticky dodat jiný plátce DPH (tj. nesplnění formální podmínky – uvedení plátce na dokladu, za současného dodržení materiální podmínky – skutečné postavení tohoto dodavatele jako plátce DPH), nelze spatřovat pouze v situaci, kdy o dodávkách deklarovaných plnění od osoby uvedené na dokladu existují vážné pochybnosti. Z provedeného dokazování musí vyplývat takové skutečnosti, které budou směřovat k tomu, že faktický dodavatel v postavení plátce DPH skutečně byl (tj. že je splněna ona materiální podmínka pro uplatnění odpočtu).“* (bod 38 citovaného rozsudku).

#### V. Závěr a náklady řízení

30. Krajský soud proto s ohledem na výše uvedené rozhodnutí žalovaného zrušil pro nezákonnost [§ 78 odst. 1 písm. s. ř. s.], a současně věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. V dalším řízení je žalovaný vázán právním názorem soudu [§ 78 odst. 5 s. ř. s.] a bude tedy na něm, aby zajistil nápravu shora vycílených vad.
31. O náhradě nákladů řízení krajský soud rozhodl 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.
32. Žalobce dosáhl v řízení o žalobě plného úspěchu, a proto má právo na náhradu nákladů řízení vůči žalovanému. Odměna žalobcova zástupce (advokáta) a náhrada hotových výdajů byla stanovena podle § 35 odst. 2 s. ř. s. a vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů. V daném případě se jednalo o čtyři úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení, žaloba, další podání ve věci samé, účast na jednání soudu) a čtyři režijní paušály, a to ve výši 4 × 3 100 Kč a 4 × 300 Kč [§ 7 bod 5, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a), d) a g), § 13 odst. 3 advokátního tarifu], tedy celkem 13 600 Kč. Krajský soud dále přiznal náhradu cestovních výdajů ve výši 3 528 Kč (po korunovém zaokrouhlení). Při jejich výpočtu vycházel z následujících vstupních údajů: vůz AUDI AC Kombi, RZ X; vzdálenost Ostrava - Brno – Ostrava = 340 km; spotřeba byla určena dle

údajů v technickém průkazu o spotřebě pro kombinovaný provoz podle norem Evropské unie podle § 158 odst. 4 zákona č. 262/2006 Sb., zákoníku práce, ve výši 6,4 l/100 km; sazba základní náhrady za 1 km činí 5,20 Kč [§ 157 odst. 4 písm. b) zákoníku práce; § 1 písm. b) vyhlášky č. 467/2022 Sb.]; cena za litr motorové nafty podle vyhlášky č. 467/2022 Sb. činí 44,10 Kč. Krajský soud přiznal právnímu zástupci žalobce také náhradu za promeškaný čas podle § 14 odst. 1 písm. a) a odst. 3 advokátního tarifu, a to ve výši 800 Kč (8 započatých půlhodin za cestu na jednání soudu z Ostravy do Brna a zpět). Celkové náklady za zastoupení tak činí částku ve výši 17 128 Kč. Protože zástupce žalobce je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšují se náklady řízení o částku 3 597 Kč, odpovídající dani (21 %), kterou je povinen z odměny za zastupování a z náhrad hotových výdajů odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (§ 57 odst. 2 s. ř. s.). Žalobci dále přísluší náhrada za zaplacený soudní poplatek za žalobu ve výši 3 000 Kč.

33. Celkem tedy byla žalobci vůči žalovanému přiznána náhrada nákladů ve výši 23 725 Kč. K jejímu zaplacení soud určil přiměřenou lhůtu.

#### **Poučení:**

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.

Brno 18. ledna 2023

JUDr. Zuzana Bystřická v.r.  
předsedkyně senátu