



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Jana Dvořáka a soudců JUDr. Aleše Korejtky a JUDr. Petry Venclové, Ph.D., ve věci

žalobkyně: **Chládek a Tintěra, Pardubice a.s.**, IČ 25253361
sídlem K Vápence 2677, 530 02 Pardubice
zastoupená daňovým poradcem Rödl & Partner Tax, k.s.
sídlem Platněřská 191/2, 110 00 Praha 1

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, IČ 72080043
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

v řízení o žalobě proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství v Brně ze dne 21. 1. 2021, č. j. 2348/21/5300-22441-711776

takto:

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

Odůvodnění:

1. Žalobci byla dodatečnými platebními výměry na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) blíže specifikovanými v žalovaném rozhodnutí doměřena DPH za zdaňovací období leden – říjen 2016 a dále za zdaňovací období červenec – srpen 2017 ve výši, která je specifikována v těchto platebních výměrech. Žalobce podal proti těmto platebním

výměřům odvolání, o nichž žalovaný rozhodl tak, že odvolání zamítl a napadená rozhodnutí správního orgánu I. stupně, kterým byl specializovaný finanční úřad, územní pracoviště v Hradci Králové, potvrdil. Žalobce odůvodnil žalobu následujícím způsobem:

2. Žalobce vymezil žalobní body do třech okruhů, vymezených v části I. žaloby, které v další části žaloby podrobněji odůvodnil. Žalobce spatřoval nezákonnost žalovaného rozhodnutí v tom, že „*navzdory řadě předložených důkazních prostředků prokazujících přijetí reklamního plnění ve sjednaném předmětu a rozsahu od Edificio odmítl žalobci žalovaný uznat nárok na odpočet z těchto přijatých reklamních plnění.*“ Žalovaný odmítl neprávem přiznat právo na odpočet DPH z přijatých reklamních plnění od Edificio (Edificio Solutions s.r.o., sídlem Hejnemannova 2695/6, Praha Dejvice – dále jen „Edificio“) ve sjednaném rozsahu v důsledku zranění motokrosového jezdce P. M. a absence loga žalobce na levém a pravém rameni dresu P. M., přestože sám žalovaný dospěl k závěru, že žalobce prokázal, že reklamní služby byly žalobci poskytovány i mimo samotné motokrosové závody, tedy i po zranění jezdce P. M., konkrétně byly poskytovány v letech 2016 a 2017 na veřejně přístupných trénincích, v průběhu přípravy na závody, v bazénu či v posilovně a v Holicích tomuto jezdci P. M. Absence loga žalobce na levém a pravém rameni dresu jezdce P. M. byla v souladu se Smlouvou o zajištění reklamy prostřednictvím motoristického sportu ze dne 4. 1. 2016 a Smlouvou ze zajištění reklamy prostřednictvím motoristického sportu ze dne 1. 2. 2017 (dále jen „Smlouva ze dne 4. 1. 2016“ a „Smlouva ze dne 1. 2. 2017“), respektive s odsouhlasenými dispozicemi o umístění loga žalobce na závodním motocyklu a dresu P. M., přičemž tyto smlouvy měl žalovaný k dispozici. V dalším, tedy třetím žalobním bodu žalobce namítl, že žalovaný odmítl přiznat žalobci nárok na odpočet DPH z těch přijatých plnění od Edificio, o kterých nebylo pochyb, ačkoliv k tomu byl žalobcem vyzván, žalobce navíc nad rámec požadavků relevantní judikatury NSS vyčíslil a uplatnil u žalovaného nárok na odpočet DPH z těch plnění, o kterých nebylo v daňovém řízení pochyb, přesto žalovaný konkrétně vyčíslený nárok na odpočet DPH odmítl přiznat. K těmto žalobním bodům, které se v podstatě převážně shodovaly i s odvolacími důvody, které uvedl žalobce v odvolání proti zmíněným platebním výměřům, uvedl žalobce podrobnou argumentaci. V té namítl, že žalobce předložil řadu důkazních prostředků s výpověďmi osob, které konkrétně uvedl v žalobě (zejména III. žaloby) a z těchto důkazních prostředků vyplývá, že reklamní plnění od Edificio byla poskytnuta žalobci ve sjednaném předmětu a dle rozsahu smluv ze dne 4. 1. 2016 a 1. 2. 2017, které se týkaly zajištění reklamy prostřednictvím motoristického sportu. Žalovaný však neuznal nárok žalobce na odpočet DPH z jediného důvodu, a to proto, že žalobce údajně neprokázal poskytnutí reklamních služeb ve sjednaném rozsahu dle zmíněných smluv, přičemž na levém ani pravém rameni závodního dresu jezdce P. M. se nenacházelo žádné logo žalobce, ačkoliv v uvedených smlouvách bylo ujednáno umístění loga o průměru 8 cm. Tuto svou námitku v podstatě žalobce několikrát v žalobě opakoval (srov. např. na straně 5 žaloby, na straně 11 bod 3 žaloby, na straně 13, 19 atd.). Žalobce dále v této argumentaci ke zmíněným žalobním bodům uvedl, že z reklamy byla financována celá zimní příprava jmenovaného motokrosového jezdce, příprava jeho motocyklu a výstroje, což vyplývá ze svědecké výpovědi, například svědecké výpovědi L. E. a P. M. Žalobce dále uvedl argumentaci, proč nebyla snížena cena za reklamu po zranění jezdce P. M. v roce 2016 a 2017 s tím, že ze svědeckých výpovědí vyplývá, že „*bylo domluveno, že reklama bude prováděna dál, i přesto, že pouze v posilovně a na veřejných prostranstvích, bazén HK, kde nosil. Cena z důvodu zranění jezdce se tedy nezměnila, což bylo v souladu s výše uvedenými smlouvami o zajištění reklamy.*“ Žalobce dále

vedl argumentaci k žalobnímu bodu, v němž žalobce namítl, že žalovaný nezákonně odmítl přiznat žalobci nárok na odpočet daně alespoň s těch přijatých plnění od Edificio, o kterých nebylo pochyb, a to v souladu „s recentní judikaturou NSS“. Žalovaný odmítl přiznat nárok na odpočet DPH z přijatých plnění od Edificio „alespoň v nějaké výši“ z důvodu, že žalobce se údajně neprokával přijetím reklamních plnění v tvrzeném předmětu a rozsahu, tento závěr je však v rozporu s předloženými důkazními prostředky, když prezentace žalobce byla realizována na vlastních motokrosových závodech v ČR i v zahraničí, dokonce i před zahájením motokrosové sezóny, v průběhu přípravy na závody, cvičení a dalších aktivit a i po zranění jezdce P. M. v průběhu sezóny 2016 a 2017, kdy se P. M. účastnil jako statistik závodu, kdy pózoval se závodním motocyklem a dresem s logy partnerů zázemí týmu a nosil dres s logem obchodních partnerů do posilovny a na bazén. Žalobce dále v žalobě na rozdíl od odvolání proti rozhodnutí správního orgánu tvrdil, že se žalobce s Edificio dohodli vynechat prezentaci loga žalobce na pravém a levém rameni závodního dresu, a to na základě žalobcem a Edificio „odsouhlaseným a signovaným vizuálem 2016“, takže došlo ke změně smlouvy ze dne 1. 4. 2016 zajištění reklamy prostřednictvím motoristického sportu. Žalovaný však neprávem odepřel žalobci přiznat nárok na DPH z přijatých reklamních plnění od Edificio v částečné výši také z důvodu, že nelze určit podíl ceny před plněním připadajícím na jednotlivé dílčí reklamní služby, podle názoru žalobce však není možné klást k jeho tíži skutečnost, že žalovaný nebyl schopen přiznat částečný nárok na odpočet z přijatých reklamních plnění od Edificio z důvodu, že nelze určit podíl z ceny plnění připadající na jednotlivé dílčí reklamní služby. Žalobce si sám vyčíslil nároky na odpočet DPH, a to „nezpochybnitelný nárok na odpočet z přijatých zdanitelných plnění od Edificio“, žalovanému předložil tabulku, avšak žalovaný neprávem odmítl uznat alespoň z části nárok žalobce na odpočet DPH. Konečně žalobce, stejně jako v odvolání proti platebním výměrům namítl, že žalovaný mu neprávem nepřiznal nárok na odpočet DPH z daňového dokladu č. 16082, na základě kterého měla být společností Edificio v souladu s výše uvedenými smlouvami vyplacena prémie za umístění jezdce P. M. na 5 žebříčku mistrovství Evropy Open 2016. Podle názoru žalobce je tento daňový doklad dostatečně odlišitelný od ostatních daňových dokladů vystavených za zdaňovací období 1 – 10 v roce 2016 a nepřiznání nároku na odpočet DPH z tohoto dokladu žalovaným bylo „nepřípadné, resp. nezákonné“. Žalobce zároveň v žalobě označil rozsáhlý výčet nároku na provedení důkazu, kterými již byly provedeny důkazy v daňovém řízení, dokonce pro jejich rozsah přiložil v doplnění žaloby i CD nosič s označením těchto návrhů na provedení důkazu. Žalobce navrhl, aby soud žalované rozhodnutí zrušil a věc byla vrácena žalovanému k dalšímu řízení.

3. Ve vyjádření k žalobě žalovaný uvedl argumentaci, která vychází zejména z žalovaného rozhodnutí, tzn. k tomu, že žaloba v podstatě obsahuje námitky, které byly již obsaženy v odvolání proti dodatečným platebním výměrům. Žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl.
4. Předně je nutné zdůraznit, že podle § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, v platném znění (dále jen „s.ř.s.“), soud přezkoumává napadené výroky žalovaného rozhodnutí v mezích žalobních bodů. V řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu tedy platí dispoziční zásada. Rozsah přezkumu žalobou napadeného správního rozhodnutí je ve správním soudnictví vymezen žalobními body, jimiž žalobce konkretizuje svá tvrzení ve vztahu k namítanému porušení zákona. Z tohoto důvodu obsah a kvalita žaloby v podstatě předurčuje obsah a kvalitu rozhodnutí soudu (k tomu srov. např. rozsudek

Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 Afs 104/2004 – 54, z poslední doby např. rozsudek téhož soudu ze dne 18. 7. 2013, č. j. 9 Afs 35/2012 – 42, oba dostupné na www.nssoud.cz). Žalobce je povinen uvést žalobní námitky v žalobě, soud se nemůže spokojit s odkazem na podání účastníka, které učinil ve správním řízení, např. odvolání proti rozhodnutí správního orgánu prvního stupně (srov. rozsudek NSS ze dne 28. 5. 2003, č. j. 5 A 27/2000-49). Uvedení konkrétních žalobních námitek nelze nahradit zopakováním námitek uplatněných v odvolání, či snad pouhým odkazem na takové podání (srov. rozsudek NSS ze dne 22. 1. 2007, č. j. 8 Afs 55/2005-74, dále i srov. rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 17. 2. 1995, č. j. 6 A 15/94 39, SP č. 136). Jestliže žalobce v žalobě vytkne napadenému správnímu rozhodnutí vady jen v obecné rovině, aniž by poukázal na zcela konkrétní skutečnosti, v nichž spatřuje pochybení, je zcela dostatečné, pokud se k takto obecným námitkám vyjádří krajský soud jen v obecné rovině. Není totiž úkolem soudů ve správním soudnictví, aby nahrazovaly činnost žalobce při formulaci žalobních námitek a samy je dotvářely. Přezkoumá-li soud žalobou napadené rozhodnutí nad rámec žalobních bodů, překročí rámec přezkumné činnosti vymezený v § 75 odst. 2 s.ř.s., přičemž Nejvyšší správní soud (dále jen „NSS“) již v minulosti vyslovil, že „jinou vadou řízení před soudem“ s vlivem na zákonnost rozhodnutí o věci samé je, pokud krajský soud přezkoumá a poté zruší žalobou napadené správní rozhodnutí z důvodu, který nebyl žalobcem uplatněn jako žalobní bod. Takový postup krajského soudu je nejen popřením dispoziční zásady, kterou je ovládáno správní soudnictví, ale znamená i zásah do principu rovnosti účastníků řízení, neboť jim odnímá právo vyjádřit se ke skutkovým a právním otázkám, které vzal soud za určující pro své zrušující rozhodnutí (srov. např. rozsudek NSS ze dne 14. 2. 2008, č. j. 7 Afs 216/2006-63). Určitý průlom do dispoziční zásady ovládající správní soudnictví představuje povinnost soudu vyslovit rozsudkem nicotnost přezkoumávaného správního rozhodnutí bez návrhu (§ 76 odst. 2 s.ř.s.) a povinnost soudu zrušit napadené rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, přičemž tato povinnost připadá v úvahu jen v případě, kdy tato vada brání přezkoumání žalovaného rozhodnutí v mezích žalobních bodů (srov. např. rozsudek NSS ze dne 12. 12. 2003, č. j. 2 Ads 33/2003-78, a zejména usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 8. 3. 2011, č. j. 7 Azs 79/2009-84). Rovněž má soud možnost zrušit žalované rozhodnutí ex officio, tedy bez žalobní námitek, v případě vady řízení dle § 76 odst. 1 písm. c) s.ř.s., tj. i když žalobce tuto vadu řízení spočívající v podstatném porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, mohlo-li mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé, nenamítne v žalobě. K těmto vadám může soud ex officio přihlédnout za předpokladu, že jsou bez dalšího patrné ze správního spisu a zároveň se jedná o vady takového charakteru a takové míry závažnosti, že brání přezkoumání napadeného rozhodnutí v mezích uplatněných žalobních bodů (srov. rozsudky NSS např. ze dne 19. 4. 2006, č. j. 3 As 5/2003-107 nebo ze dne 27. 9. 2005, č. j. 3 Afs 19/2004-92). Další případy týkající se možnosti tohoto průlomu stanovila judikatura jen v určitých, specifických věcech (např. prekluze v daňovém řízení, zánik odpovědnosti za přestupek uplynutím zákonné lhůty, uplatnění zásady ne bis in idem, aplikace zásady „non-refoulement“, aplikace právního předpisu či ustanovení, které na věc nedopadají – avšak to jen při splnění předpokladů stanovených v judikátu NSS ze dne 28. 7. 2009, č. j. 8 Afs 51/2007-87, v bezpečnostním řízení týkajícím se utajovaných informací-srov. rozsudek NSS ze dne 25. 11. 2011, č. j. 7 As 31/2011-101). Rozšířený senát NSS v usnesení ze dne 8. 3. 2011, č. j. 7 Azs 79/2009-84, dále judikoval, že krajský soud je oprávněn dále zrušit

rozhodnutí správního orgánu pro vady řízení uvedené v § 76 odst. 1 s.ř.s., tj. ex officio, v případě, pokud tyto vady brání přezkoumání rozhodnutí v rozsahu žalobních bodů, byť je žalobce výslovně v žalobě nenamítl (tj. jedná se o případy, kdy rozhodnutí není schopno přezkumu z hlediska žalobních námitek, přičemž tato vadnost a nemožnost podrobit rozhodnutí zkoumání musí být zjevná buď ze spisu či z jeho absence nebo z rozhodnutí samotného, pokud bude postrádat srozumitelnost či důvody v takové míře, že vylučuje zkoumání důvodnosti žaloby, anebo ji soud sezná na základě jiných rozhodných skutečností, jež se dostanou do jeho sféry). Konečně, dle názoru krajského soudu, výjimkou z této zásady bude i případ, kdy se bude jednat o porušení hmotněprávního ustanovení Listiny základních práv a svobod ze strany správního orgánu, které nebude předmětem žalobních námitek. Důvodem pro tuto výjimku je skutečnost, že ust. § 75 odst. 2 s.ř.s. představuje normu procesněprávní, a pokud se bude jednat o porušení hmotněprávního ustanovení Listiny základních práv a svobod, tak je třeba připomenout, že smysl procesních norem spočívá ve vytváření mechanismů k ochraně hmotného práva. Procesní normy nelze vnímat jako samoúčelné, a tím spíše nemohou představovat překážku pro aplikaci ústavně zaručené hmotněprávní normy. Proto může v takovém případě krajský soud aplikovat hmotněprávní ustanovení Listiny základních práv a svobod i za situace, kdy žalobce tuto námitku v žalobě vůbec neuplatnil (podle rozsudku NSS ze dne 13. 6. 2008, sp. zn. 2 As 9/2008, který sice se vztahoval ke kasační stížnosti, ale lze jej argumentum a simili aplikovat i v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu, neboť základní úvaha aplikovaná v tomto případě je použitelná i v tomto řízení).

5. Na tomto místě soud považuje za vhodné připomenout, že ačkoliv je povinností orgánů veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit, nelze tuto povinnost interpretovat jako požadavek detailní odpovědi na každou námitku. Podle rozsudku NSS ze dne 22. 10. 2014, č. j. 6 Ads 237/2014-9 (srov. též rozsudek NSS ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008-13) „povinnost orgánů veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit nelze interpretovat jako požadavek detailní odpovědi na každou námitku (ve vztahu k soudům srov. např. odst. 61 rozsudku Evropského soudu pro lidská práva ve věci *Van de Hurk v. Nizozemí*). Námitku lze vypořádat i tak, že soud v odůvodnění svého rozhodnutí prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní a tím - minimálně implicitně - námitku vypořádá. Absence odpovědi na ten či onen argument žalobce v odůvodnění rozhodnutí soudu nezpůsobuje nezákonnost rozhodnutí či dokonce jeho nepřezkoumatelnost. Takovýto požadavek by mohl vést až k absurdním důsledkům a k porušení zásady efektivní a hospodárnosti řízení. Podstatné je, aby se správní soud vypořádal se všemi základními námitkami účastníka řízení. Rozsah reakce soudu na konkrétní námitky je co do šíře odůvodnění spjat s otázkou hledání míry, proto zpravidla postačuje, jsou-li vypořádány alespoň základní námitky účastníka řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008 - 13, dostupný na www.nssoud.cz). Akceptována je odpověď implicitní i Ústavním soudem (srov. např. usnesení ze dne 18. 11. 2011, sp. zn. II. ÚS 2774/09 /odstavec 4 odůvodnění/, usnesení ze dne 11. 3. 2010, sp. zn. II. ÚS 609/10 /odstavec 5 odůvodnění/, usnesení ze dne 7. 5. 2009, sp. zn. II. ÚS 515/09 /odstavec 6 odůvodnění/, náleze ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, bod 68). Obdobně se k této otázce staví i Nejvyšší správní soud (srov. rozsudky ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 41/2012 - 50, bod 21, nebo ze dne 6. 6. 2013, č. j. 1 Afs 44/2013 - 30, bod 41, popř. ze dne 3. 7. 2013, č. j. 1 As 17/2013 - 50, bod 17). Skutečnost, že soud nepřisvědčil argumentaci účastníka řízení, nelze bez dalšího považovat za porušení jeho práva na spravedlivý proces. Toto právo nelze vykládat tak, že jde o právo jednotlivce na vyhovění jeho návrhu či na rozhodnutí v jeho

prospěch (srov. např. usnesení Ústavního soudu ze dne 20. 10. 2011, sp. zn. III. ÚS 2773/11, dostupné /stejně jako další citovaná rozhodnutí Ústavního soudu/ na <http://nalus.usoud.cz>).“

6. Nadto je třeba si uvědomit, že orgán veřejné moci na určitou námitku může reagovat i tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní. Tím se s námitkami účastníka řízení vždy - minimálně implicitně - vypořádá. Nelze proto bez dalšího uzavřít, že absence odpovědi na ten či onen argument žalobce v odůvodnění žalovaného rozhodnutí (či rozhodnutí soudu) způsobuje nezákonnost rozhodnutí či dokonce jeho nepřezkoumatelnost. Takovýto přístup by totiž mohl vést zejména u velmi obsáhlých podání až k absurdním důsledkům a k porušení zásady efektivity a hospodárnosti řízení. Podstatné je, aby se správní orgán (či následně správní soud) vypořádal se všemi základními námitkami účastníka řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008 – 13).
7. Zároveň je nutné dodat, že rozsah reakce soudu na konkrétní námitky je co do šíře odůvodnění spjat s otázkou hledání míry (proto zpravidla postačuje, jsou-li vypořádány alespoň základní námitky účastníka řízení /srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008 – 13, dostupný na www.nssoud.cz/), případně (za podmínek tomu přiměřeného kontextu) i s akceptací odpovědi implicitní (což připouští i Ústavní soud – srov. např. usnesení ze dne 18. 11. 2011, sp. zn. II. ÚS 2774/09 /odstavec 4 odůvodnění/, usnesení ze dne 11. 3. 2010, sp. zn. II. ÚS 609/10 /odstavec 5 odůvodnění/, usnesení ze dne 7. 5. 2009, II. ÚS 515/09 /odstavec 6 odůvodnění/, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2011, č. j. 4 Ads 58/2011 – 72, dostupný na www.nssoud.cz atd.) - tzn., že na určitou námitku lze reagovat i (např.) tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí soud prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní tak, že toto zdůvodnění poskytuje dostatečnou oporu výroku rozhodnutí. Ústavní soud v této souvislosti konstatoval: *„[n]ení porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné opONENTUŘE (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná“* (srov. náleze ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, bod 68; srov. obdobně též rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 41/2012 – 50, bod 21, nebo ze dne 6. 6. 2013, č. j. 1 Afs 44/2013 – 30, bod 41, popř. ze dne 3. 7. 2013, č. j. 1 As 17/2013 – 50, bod 17). Ostatně i Ústavní soud v případě, že námitky stěžovatelů nejsou způsobilé změnit výrok rozhodnutí, tyto nevypořádává (srov. např. bod 24. nálezu ze dne 28. 5. 2009, sp. zn. II. ÚS 2029/08; Ústavní soud zde uvedl: *„Ústavní soud se nezabýval dalšími námitkami stěžovatelky, protože by rozhodnutí o nich nebylo způsobilé změnit výrok.“*), neboť si je plně vědom toho, že požadavky kladené na orgány veřejné moci - pokud jde o detailnost a rozsah vypořádání se s námitkami adresátů jejich aktů - nesmí být přemrštěné. Takové přehnané požadavky by byly výrazem přepjatého formalismu, který by ohrožoval funkčnost těchto orgánů, především pak jejich schopnost efektivně (zejména v přiměřené době a v odpovídajícím rozsahu) plnit zákonem jim uložené úkoly.
8. 6. K tomu lze ještě uvést, že povinnost posoudit všechny žalobní námitky neznámá, že krajský soud je povinen reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vyvrátit, když jeho úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (srov. rozsudek NSS ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013-19). Anebo jak uvedl NSS v rozsudku ze dne

24. 4. 2014, č. j. 7 Afs 85/2013, který lze aplikovat nejen na odůvodnění rozsudku soudu, ale analogicky a logicky i na odůvodnění rozhodnutí správních orgánů:

*„...přestože je třeba z hlediska ústavních principů důsledně trvat na povinnosti dostatečného odůvodnění rozhodnutí, nemůže být tato povinnost chápána dogmaticky. Rozsah této povinnosti se totiž může měnit podle povahy rozhodnutí a musí být posuzován s ohledem na okolnosti každého jednotlivého případu. Podstatné podle názoru Nejvyššího správního soudu je, aby se **správní soud ve svém rozhodnutí vypořádal se všemi stěžejními námitkami účastníka řízení, což může v některých případech konzumovat i vypořádání některých dílčích a souvisejících námitek**. Absence výslovného posouzení dílčí žalobní námitky, která souvisela s námitkami stěžejními, za situace, kdy městský soud v odůvodnění napadeného rozsudku dospěl k věcně správnému závěru, že stěžovatel neunesl v daňovém řízení důkazní břemeno, neboť důkazy jím předložené neprokázaly u sporných obchodních případů splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH, nezpůsobuje jeho nepřezkoumatelnost. V této souvislosti lze odkázat např. na **nález Ústavního soudu ze dne 21. 12. 2004, sp. zn. II. ÚS 67/04**, v němž bylo zdůrazněno, že z hlediska splnění náležitostí rozhodnutí není povinností soudu se v jeho odůvodnění speciálně vyjadřovat ke všem jednotlivým argumentům účastníka podporujícím jeho konkrétní a z hlediska sporu pouze dílčí tvrzení, pokud stanovisko k nim jednoznačně a logicky vyplývá ze soudem učiněných závěrů.“*

9. Dále platí, že samu okolnost, že soud nepřisvědčil argumentaci účastníka řízení, nelze bez dalšího považovat za porušení jeho práv. Právo na spravedlivý proces nelze vykládat tak, že jde o právo jednotlivce na vyhovění jeho návrhu či na rozhodnutí v jeho prospěch (srov. např. usnesení Ústavního soudu ze dne 20. 10. 2011, sp. zn. III. ÚS 2773/11, dostupné /stejně jako další níže citovaná rozhodnutí Ústavního soudu/ na <http://nalus.usoud.cz>).
10. Soud dodává, že není smyslem soudního přezkumu stále dokola podrobně opakovat již jednou vyřčené, a proto se může soud v případech shody mezi názorem soudu a odůvodněním žalobou napadeného rozhodnutí odkazovat na toto odůvodnění (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005 – 130 publikovaný pod č. 1350/2007 Sb. NSS, či rozsudky téhož soudu ze dne 2. 7. 2007, č. j. 4 As 11/2006-86, a ze dne 29. 5. 2013, č. j. 2 Afs 37/2012 – 47, všechny dostupné na www.nssoud.cz).
11. Krajský soud se tedy ve smyslu zmíněné judikatury nejprve zabýval otázkou, zda existuje některá z výše zmíněných výjimek ve vztahu k aplikaci dispoziční zásady, tj. zda je dán důvod pro to, aby soud aplikoval některou z výše uvedených výjimek. V této souvislosti dospěl krajský soud k závěru, že žalované rozhodnutí netrpí vadou uvedenou v ust. § 76 odst. 1 písm. a) s.ř.s., žalované rozhodnutí není nicotné (§ 76 odst. 2 s.ř.s.) a rovněž se nejedná o zmíněné další případy průlomu do dispoziční zásady. Proto se krajský soud dále zaměřil na přezkoumání žalovaného rozhodnutí v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s.ř.s.).
12. Ze shodného tvrzení účastníků a ze správního spisu vyplývají následující rozhodné skutečnosti.
13. Dodatečnými platebními výměry byla žalobci za uvedená zdaňovací období doměřena DPH, když mu nebyl uznán nárok na odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění od obchodní společnosti Edificio (dále jen „Edificio“), přičemž žalovaný dospěl k závěru, že v daném případě nebyly splněny hmotně právní podmínky pro nárok na odpočet DPH

v souladu s konstantní soudní judikaturou (srov. rozsudky NSS ze dne 25. 5. 2014, č. j. 9 Afs 57/2013-37, ze dne 25. 1. 2017, č. j. 9 Afs 181/2014), přičemž v daném případě podle názoru žalovaného nevznikl nárok na odpočet DPH, když nebyly splněny podmínky stanovené v ustanovení § 72 a 73 zákona č. 235/1994 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném ve výše uvedených zdaňovacích obdobích (dále jen „ZDPH“). Žalobce uplatňoval nárok na odpočet DPH ve zmíněných zdaňovacích obdobích v souvislosti s poskytováním reklamních služeb prostřednictvím motoristického sportu, kterým se zabýval motokrosový závodní jezdec P. M., a reklamu pro žalobce zajišťovala společnost Edificio na základě smluv o zajištění reklamy prostřednictvím motoristického sportu ze dne 4. 1. 2016 a ze dne 1. 2. 2017 (dále jen „Smlouvy ze dne 4. 1. 2016 a ze dne 1. 2. 2017“). Na základě provedené daňové kontroly na DPH za zdaňovací období leden – prosinec 2016 a červenec - srpen 2017 dospěl žalovaný k závěru, že žalobce neunesl své důkazní břemeno a neprokázal, že přijal zdanitelná plnění od společnosti Edificio v předmětu a rozsahu plnění deklarovaném na sporných daňových dokladech, zároveň nebyl v dobré víře v to, že uskutečnění přijatých zdanitelných plnění od této společnosti došlo k předmětu a rozsahu plnění deklarovaném na sporných daňových dokladech a související dokumentaci. Žalovaný zároveň v žalovaném rozhodnutí korigoval závěr správce daně o účasti žalobce na podvodu na DPH, když žalovaný dospěl k závěru, že žalobce nesplnil hmotně právní podmínky pro uplatnění nároku na odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění od zmíněné společnosti, přičemž podle konstantní soudní judikatury existence daňového podvodu dochází až tehdy, jsou-li splněny hmotně právní podmínky pro nárok na odpočet DPH. Důvod pro neuznání oprávněnosti žalobce na odpočet DPH s přijatých zdanitelných plnění v souvislosti s poskytováním reklamy pro žalobce prostřednictvím reklamních služeb zajišťovaných společností Edificio, realizovaných podle zmíněných smluv o zajištění reklamy závodním motokrosovým jezdce P. M., považoval žalovaný skutečnost, že žalobcem předložené sporné daňové doklady na základě kterých byla hrazena cena reklamy žalobcem společností Edificio, byla skutečnost, že podle zmíněných smluv o zajištění reklamy ze dne 4. 1. 2016 a 1. 2. 2017 měla být reklama zjišťována pro žalobce propagací jeho obchodního jména, a to tak, že jednak bude umístěno kulaté barevné logo o průměru 8 – 9,5 cm na předním blatníku závodního motocyklu jezdce P. M., tj. jezdce týmu Edificio Solution Team, a na levé a pravé zadní číselné bočnici umístí logo o průměru 6 -7 cm a dále na přední straně závodního dresu bude umístěno kulaté barevné logo o průměru 11 cm a na levém a pravém rameni závodního dresu bude umístěno logo o průměru 8 cm a reklama bude poskytována na podnicích mistrovství Evropy a MEZ ČR. Jak vyplynulo ze závěru z daňových kontrol za uvedená zdaňovací období a žalobce to nezpochybňuje ani v žalobě, logo žalobce sice bylo umístěno na závodním motocyklu, dresu a zázemí týmu, avšak ani na pravém a levém rameni závodního dresu se žádné logo žalobce nenacházelo, ačkoliv v uvedených smlouvách bylo ujednáno umístění loga o průměru 8 cm. Žalovaný tak dospěl k závěru, že reklamní služby nebyly žalobci prokazatelně poskytnuty v rozsahu ujednaném ve zmíněných smlouvách, na základě kterých byly stanoveny sporné daňové doklady. Tato skutečnost, tj. že na pravém ani levém rameni závodního dresu motokrosového jezdce, který zajišťoval reklamu, tj. P. M., nebylo žádné logo žalobce umístěno, žalobce nezpochybňuje, jedná se tedy o nespornou skutečnost, ke které není třeba provádět dokazování, ostatně sám žalobce tuto skutečnost ani nenapadl v žalobě. Dalším důvodem pro neuznání nároku žalobce na odpočet DPH byla skutečnost, že v průběhu závodních sezón 2016 a 2017 se

závodní jezdec P. M. zranil, a reklama byla poskytována dál, pouze na některých závodech, kde P. M. pouze jako statik pózoval v dresu se závodním motocyklem, a dále v posilovně a bazénu v Hradci Králové, kde P. M. nosil závodní dres. Tuto skutečnost, která vyplynula z rozsáhlého dokazování, zejména ze svědeckých výpovědí, nezpochybnil žalobce ani v žalobě, tato skutečnost je mezi účastníky nesporná a netřeba k ní provádět nějaké další doplňující dokazování. Žalovaný na základě této skutečnosti dospěl k závěru, že reklamní služby ve výše uvedeném období, tj. v roce 2016 a 2017, byly vzhledem ke zranění jezdce P. M. poskytovány v menším rozsahu, tedy nemohly být žalobci poskytnuty v rozsahu sjednaném ve zmíněných smlouvách, neboť k prezentaci žalobce mělo docházet na závodech, na kterých měl závodník startovat, což nemohlo být vzhledem ke zranění jezdce P. M. v červnu 2016 a v květnu 2017 zcela naplněno. Žalovaný dospěl v žalovaném rozhodnutí (bod 34) k závěru, že *„navíc nelze návštěvu posilovny a bazénu svým rozsahem v žádném případě srovnávat s motokrosovémi závody s účastí až několika tisíc diváků (viz novinový článek Buksa Ados Motokros, MMČR 2016: Kramolínské vzlety a pády ze dne 10. 6. 2016, dostupný z webových stránek <https://www.motolevel.com/clanek-7283-buksa-ados-motokros-mmcr-2016-kramolinske-vzlety-a-pady>).“* Tento závěr opřel žalovaný i o svědecké výpovědi L. M., I. M. a L. E. provedených v jiných daňových řízeních, z nichž vyplynulo, že k poskytnutí reklamních služeb nedošlo k předmětu a rozsahu plnění tvrzeném na sporných daňových dokladech, například L. E. v rámci protokolu o výsledku svědka ze dne 3. 12. 2018 uvedl, že *„přesně si nevzpomínám, musel bych vidět smlouvu, byla to událost, kdy to vztahu obou partnerů zasáhne vyšší moc, a to ve formě zranění jezdce, které vztah narušilo, a nemohly jsme v plném rozsahu provádět reklamu prostřednictvím motoristického sportu.“* Žalovaný tak dospěl k závěru, že reklamní služby nemohly být vzhledem ke zranění jezdce poskytnuty ve sjednaném rozsahu, přesto byly vyfakturovány v plném rozsahu a žalobce si z nich uplatnil nárok na odpočet DPH v úplné výši (srov. bod 34 žalovaného rozhodnutí).

14. Žalobce však výše zmíněné závěry žalovaného zpochybňuje. Ve vztahu k závěru žalovaného o tom, že reklamní služby nebyly poskytnuty v souladu s výše zmíněnými smlouvami o zajištění reklamy z důvodu, že na pravém ani levém rameni závodního dresu motokrosového jezdce P. M. nebylo umístěno žádné logo žalobce, ačkoliv ve smlouvách toto umístění loga o průměru 8 cm bylo smluvně ujednáno, žalobce v odvolání a v žalobě neustále poukazoval na to, že tyto reklamní služby byly poskytovány, přičemž až v žalobě připustil žalobce, že sice ve smlouvách dojednaný jeden ze způsobů zajištění reklamy prostřednictvím umístění kulatého a barevného loga o průměru 8 cm na levém a pravém rameni závodního dresu jezdce P. M. nebyl proveden, protože na tomto dresu toto logo umístěno takto nebylo, přičemž žalobce v žalobě (část IV.), bod 3, tj. na straně 11 a 12 žaloby, žalobce „vysvětlil“ tento jeden nedodržený dohodnutý způsob zajištění reklamy tvrzením a označením důkazu, tj. že žalobce se se společností Edificio dohodl na „vynechání“ prezentace loga žalobce na pravém a levém rameni závodního dresu, když *„tímto žalobcem a Edificio odsouhlaseným vizuálem 2016 tak došlo ke změně smlouvy.“* K tomu žalobce tvrdí v žalobě, že absence loga žalobce na pravém a levém rameni dresu jezdce P. M. tak byla zcela v souladu s uvedenými smlouvami a jejich změna byla provedena odsouhlaseným a signovaným „Vizuálem 2016“. Na místo umístění reklamy tímto způsobem se podle tvrzení žalobce *„na místo toho žalobce a Edificio dohodly, resp. ujednaly, že na přední stranu závodního dresu umístí místo kulatého barevného loga žalobce o průměru 11 cm hranaté logo žalobce o daleko větších rozměrech.“* K tomu soud uvádí následující závěry:

15. V daném řízení platí zásada, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy nese břemeno tvrzení a rovněž je povinen toto tvrzení doložit a nese i břemeno důkazní (srov. např. rozsudek NSS č. j. 7 Afs 238/2017-25), ostatně tento princip je obsažen v ustanovení § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v platném znění (dále jen „daňový řád“). K otázce důkazního břemene je třeba ještě uvést tyto závěry:
16. V daňovém řízení tíží daňový subjekt důkazní břemeno ohledně jeho tvrzení (§ 86 odst. 3 písm. c/, § 92 odst. 3 daňového řádu, srov. též např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004 - 125, dostupný na www.nssoud.cz), tzn. že daňový subjekt je odpovědný za to, že jím předložené důkazní prostředky prokážou jeho tvrzení (srov. rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 25. 4. 2003, čj. 31 Ca 62/2002 - 25, publikovaný pod č. 94/2004 Sb. NSS).
17. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu, je důkazní povinnost daňového subjektu upravena takto:
Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.
18. Pokud daňový subjekt v daňovém řízení neprokáže jím tvrzené skutečnosti, nelze dovozovat, že tyto skutečnosti naopak musí prokázat správce daně, a pokud tak neučiní, dospět k závěru, že rozhodnutí správce daně bylo vydáno na základě neúplných skutkových zjištění (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 32/2007 - 84, dostupný na www.nssoud.cz).
19. Podle § 92 odst. 2 daňového řádu, je správce daně zavázán zjistit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně co nejúplněji, přičemž v tom není vázán jen návrhy daňových subjektů. Z uvedené dikce se tak podává, že svého uplatnění se zde dostává zásadě projednací, kdy má daňový subjekt právo na prokázání svých tvrzení navrhnout důkazní prostředky, avšak současně není dokazování omezeno pouze na důkazní návrhy daňového subjektu. Judikatura NSS již přitom vyslovila, že při dokazování podle daňového řádu se neuplatní zásada vyšetřovací (např. rozsudek NSS č. j. 1 Afs 54/2004-125 ze dne 9. 2. 2005). Podle důvodové zprávy k § 92 odst. 2 daňového řádu: „Neznamená to, že správce daně má povinnost zjistit skutečný skutkový stav, ale měl by vyvinout maximální úsilí, aby se tomuto stavu přiblížil. Správce daně není vázán dispozicí daňového subjektu a jím činěných návrhů na provedení důkazních prostředků, pokud však jsou takovéto návrhy předloženy, musí se jimi zabývat. Vedle toho však může provádět i dokazování iniciované vlastní úvahou. Při správě daní se však neuplatňuje zásada vyhledávací obvyklá např. v trestním právu, což odpovídá faktu, že důkazní břemeno ohledně výše daně nenese stát, nýbrž daňový subjekt. Primární iniciativa tudíž přísluší tomuto daňovému subjektu, který v procesu dokazování vedeném správcem daně musí své břemeno unést, jinak se vystavuje možnému kontumačnímu stanovení daně podle pomůcek (§ 98).“
20. V uvedeném ustanovení jsou vytyčeny mantinely povinnosti správce daně, když je tímto modifikována zásada materiální pravdy a zcela potlačena zásada vyšetřovací, neboť správce daně není zodpovědný za úplné zjištění skutečného stavu věci. Tímto je reflektována ta okolnost, že je to daňový subjekt, nikoliv správce daně, kdo má nebo by přinejmenším měl mít, znalosti o skutečnostech rozhodných pro prokázání jeho daňových tvrzení. V souladu s uvedenou premisou je v ustanovení § 92 daňového řádu zakotveno tzv. „rozložení důkazního břemene mezi správce daně a daňový subjekt,“ které představuje vyvážený

komplex povinností tvrzení a povinností důkazních mezi daňovým subjektem a správcem daně (viz rozsudek NSS sp. zn. 2 Afs 24/2007 ze dne 30. 1. 2008).

21. Nejvyšší správní soud se k otázce rozložení důkazního břemene v daňovém řízení již opakovaně vyjádřil (za všechny srov. např. instruktivní rozsudek ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 40/2011 – 92). Ustáleně přitom judikuje, že daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, nese tedy břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní. Daňový subjekt má povinnost prokazovat k výzvě správce daně jen ty skutečnosti, které sám tvrdí (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, všechna rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná na <http://nalus.usoud.cz>). Svá tvrzení prokazuje především svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 – 86, ze dne 16. 7. 2009, č. j. 1 Afs 57/2009 – 83, či ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010 – 124, všechna rozhodnutí jsou dostupná na www.nssoud.cz).
22. Existence účetních dokladů, tj. příjmových dokladů či faktur, byť formálně bezvadných, sama o sobě zpravidla ještě neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2006, č. j. 7 Afs 132/2004 – 99, ze dne 31. 12. 2008, č. j. 8 Afs 54/2008 – 68). Správce daně proto může vyjádřit důvodné pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto ohledu správce daně podle § 92 odst. 5 daňového řádu tíží důkazní břemeno, a to právě ve vztahu k prokázání důvodnosti jeho pochyb. Správce daně není povinen prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu účetnictví se skutečností existují vážné a důvodné pochyby. Správce daně proto musí identifikovat konkrétní skutečnosti, na jejichž základě lze mít pochybnosti o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti nebo správnosti účetnictví (srov. shora zmíněné rozsudky č. j. 2 Afs 24/2007 – 119, č. j. 9 Afs 30/2008 – 86, č. j. 1 Afs 39/2010 – 124, nálezy Ústavního soudu ze dne 29. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 232/02).
23. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je opět na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k předmětnému obchodnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt přitom tyto skutečnosti prokazuje zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím.
24. Lze tak shrnout, že v první fázi daňového řízení leží důkazní břemeno na daňovém subjektu, který je povinen především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy prokázat skutečnosti uváděné v daňovém přiznání k příslušné dani. Doložením všech požadovaných dokladů daňový subjekt své důkazní břemeno unese. Pokud má správce daně o předložených účetních dokladech pochybnosti, je na něm, aby popsaným způsobem takové pochybnosti o věrohodnosti, správnosti či průkaznosti účetnictví daňového subjektu vyjádřil. Důkazní břemeno pak přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen tvrzené skutečnosti prokázat zpravidla dalšími důkazními prostředky (srov. shora zmíněný rozsudek č. j. 1 Afs 39/2010 – 124).
25. V projednávané věci vznikly správci daně důvodné pochybnosti, které se týkaly rozsahu a způsobu zajišťování reklamy žalobcem uplatněných nároků na odpočet DPH za zmíněná

zdaňovací období v souvislosti se skutečností, že podle změny smluv měla být reklama i mimo jiné zajišťována i na levém a pravém rameni závodního dresu motokrosového jezdce P. M., však tato zajištění nebyla, přičemž bylo na žalobci, aby předložil správci daně taková tvrzení a důkazní prostředky, aby tuto pochybnost vyvrátil. Správce daně a žalovaný nebyli sami povinni ex officio vyhledávat v žalobcem předložených dokladech důkazy, které by vyvrátily tuto pochybnost, důkazní břemeno naopak leželo na žalobci, a nejen důkazní břemeno tížilo žalobce, ale i břemeno tvrzení, tedy žalobce již v daňovém řízení před správcem daně měl tuto pochybnost vyvrátit. K tomu je třeba dodat, že mezi žalobcem a žalovaným není sporná tato skutečnost, tj. že tento způsob reklamy dohodnutý ve smlouvách nebyl takto realizován. Žalobce však v průběhu daňového řízení, a zejména ani v odvolání rozhodnutí správce daně, nepochybnil tuto zjištěnou skutečnost a nesplnil ani břemeno tvrzení a důkazní, žalobce „vysvětluje“ a snaží se o prokázání nedůvodnosti správcem daně zjištěné pochybnosti, když tvrdí, že došlo ke změně zmíněných smluv a reklama byla zajištěna jiným způsobem. Zároveň se domáhá toho, aby krajský soud k tomu provedl příslušné důkazy. K tomu je třeba nejprve uvést, že toto soudní řízení není pokračování daňového řízení a v daném případě krajský soud k tomu může pouze přezkoumávat zákonnost žalovaného rozhodnutí, zejména může přezkoumávat závěr žalovaného, zda žalobce unesl břemeno tvrzení a břemeno důkazní, které se týkají zmíněné skutečnosti.

26. Krajský soud se ztotožnil se závěrem žalovaného, že žalobce nesplnil svou povinnost tvrzení a důkazní ke krácení zmíněné pochybnosti a zároveň se krajský soud ztotožnil se závěrem žalovaného o tom, že plnění z uvedených smluv nebylo poskytnuto z tohoto důvodu ve sjednaném předmětu a rozsahu dle zmíněných smluv, když sice tato reklama byla pro žalobce zajišťována jiným způsobem, což ani žalovaný nepopřel, avšak jestliže jedním ze způsobů zajištění této reklamy bylo prostřednictvím umístění loga žalobce na závodním dresu motokrosového jezdce a z provedeného dokazování nevyplývá, že by tento způsob reklamy byl zajišťován, tak nemohlo dojít k realizaci plnění dle zmíněných smluv ve sjednaném rozsahu. V případě uplatněného důvodu pro neuznání uplatněného nároku na odpočet DPH, tedy že závodní jezdec P. M. se nemohl aktivně účastnit některých závodů v roce 2016 a 2017 a poskytoval reklamní plnění pouze v zázemí svým poutačem, když byl oblečen do kombinézy, a dále že propagoval žalobce v bazénu a posilovně, z čehož žalovaný vyvodil rovněž závěr o tom, že reklamní služby nemohly být poskytnuty ve sjednaném rozsahu (ostatně sám žalobce ani sám v žalobě nepopřel skutečnost, že v důsledku zranění P. M. nemohly být poskytovány reklamní služby ve formě zajištění reklamy na závodech, ale jiným způsobem), tedy že nedošlo k plnění z již uvedených smluv ve sjednaném rozsahu, tak tento důvod napadl žalobce nejen v žalobě ale i stejným způsobem již v odvolání. Proto bylo podstatné, jakým způsobem se s touto námitkou vypořádal žalovaný. Žalovaný vycházel ze skutečnosti, že dle uvedených smluv o zajištění reklamy měla být reklama poskytována na podnicích mistrovství Evropy a ČR, přičemž žalovaný nepopřel tvrzení žalobce, že podle těchto smluv měla být reklama poskytována eventuálně při dalších ústně sjednaných sportovních akcích, na reklamních poutačích, zázemích týmu, na společenských akcích, dresech týmu atd. K prokázání této skutečnosti není potřeba provádět žádné dokazování, protože žalovaný v žalovaném rozhodnutí přece netvrdil, že by reklama měla být dle těchto smluv zajišťována výhradně na motokrosových závodech. Žalovaný v žalovaném rozhodnutí připustil, že tato reklama mohla být prováděna i jiným způsobem, avšak, což žalobce zcela v žalobě přehlíží,

žalovaný dospěl k závěru, že nelze návštěvu posilovny či bazénu svým rozsahem žádným případem srovnávat s motokrosovými závody s účastí až několika tisíc diváků s odkazem na například novinový článek Buksa Ados Motokros, MMČR 2016: Kramolínské vzlety a pády ze dne 10. 6. 2016, dostupný z webových stránek <https://www.motolevel.com/clanek-7283-buksa-ados-motokros-mmcr-2016-kramolinske-vzlety-a-pady>). Žalovaný tedy dospěl k závěru, že reklamní služby byly vzhledem ke zranění jezdce P. M. poskytovány v menším rozsahu, zároveň žalovaný vycházel ze svědeckých výpovědí V. M. a L. E., ze kterých vyplynulo, že v důsledku zranění jezdce P. M. nemohly být reklamní služby poskytnuty zcela ve sjednaném rozsahu, tak jak byly vyfakturovány v plném rozsahu, a žalobce si z nich uplatnil nárok na odpočet daně v plné výši. Zmíněný závěr opřený i o uvedený odkaz na citovaný článek žalobce v žalobě vůbec nenapadl a nezpochybnil, krajský soud není povinen ex officio za žalobce vyhledávat skutečnosti zpochybňující tento závěr žalovaného a krajský soud jej má za logický. Z podstaty účelu uvedených smluv a zajišťování poskytnuté reklamy přece jasně vyplývá logický závěr, že základním a stěžejním účelem poskytnutí reklamních služeb bylo zajištění reklamy na motokrosových závodech a zajištění reklamy jiným způsobem bylo pouze doplňující a nemohlo v plném rozsahu zajistit tento způsob reklamy. Navíc v neposlední řadě, sám žalobce v žalobě poukázal na svědecké výpovědi (např. L. E.), ze kterých vyplývá, že sice z prostředků získaných z poskytování reklamy byly hrazeny i náklady související se zajištěním fyzické přípravy motokrosového jezdce P. M., avšak v neposlední řadě musela být financována příprava techniky, výstroje a údržby. Z toho logicky plyne, jestliže v uvedených zdaňovacích obdobích zraněný jezdec P. M. nezávodil, ale pouze navštěvoval uvedené závody, v podstatě jako divák a neaktivní jezdec, a dále navštěvoval bazény a posilovnu, tak z uvedených prostředků nemohla být financována příprava techniky, výstroje a údržby, ostatně žalobce v daňovém řízení a ani v žalobě netvrdil a neprokázal využití této části finančních prostředků získaných na základě smluv o zajištění reklamy k jiným účelům v souladu s uvedenými smlouvami. Žalobce ani v žalobě nepopřel, že po dobu zranění jezdce P. M. byla reklama uskutečňována v menší formě, což vyplynulo již ze svědeckých výpovědí E. M. a L. E., tedy je správný závěr žalovaného, že poskytnutím reklamních služeb nedošlo k předmětu a rozsahu plnění tvrzeném na sporných daňových dokladech, tedy že žalobci nemohl vzniknout nárok na odpočet DPH v plné výši. Navíc v neposlední řadě nemohla být reklama po dobu zranění P. M. logicky zajišťována umístěním loga na pravém a levém rameni závodního dresu P. M., když, jak již soud výše uvedl, v daňovém řízení žalobce neunesl své důkazní břemeno, k prokázání, resp. vyvrácení skutečnosti, že toto logo na dresu závodního jezdce umístěno nebylo. Na výše uvedených skutečnostech nemění nic ani to, že žalovaný se v žalovaném rozhodnutí výslovně nevyjádřil k tvrzení žalobce, že za důkaz o změně smlouvy označil žalobce žalobcem a společností Edificio odsouhlasený „Vizuál 2016“. To určité pochybení je, ale nezpůsobuje takovou nezákonnost žalovaného rozhodnutí, že by se jednalo o vadu řízení, pro kterou by měl soud žalované rozhodnutí zrušit, neboť stěžejním důvodem pro nepřiznání nároku na odpočet DPH byla skutečnost, že reklama nemohla být prováděna v dohodnutém rozsahu dle smlouvy o zajištění reklamy v důsledku zranění P. M. na motokrosových závodech a zmíněný „Vizuál 2016“ rozsah poskytované reklamy v souvislosti se zraněním P. M. neupravuje, navíc neobsahuje ani datum podpisu a uvedení sezony, které by se to mělo týkat, takže se ani po formální stránce nejedná o změnu zmíněné smlouvy.

27. Žalobce v odvolání proti zmíněným dodatečným platebním výměrům, stejně jako v žalobě, zpochybňuje závěr, že v dané věci nebylo možné přiznat žalobci nárok na odpočet daně alespoň z těch přijatelných zdanitelných plnění, o kterých dle názoru žalobce nevznikly pochyby. V daném případě je proto podstatné, jakým způsobem se s touto námitkou vypořádal žalovaný. Žalovaný v bodě 47 žalovaného rozhodnutí dospěl k závěru, že bylo na žalobci, aby prokázal přijetí zdanitelných plnění v tvrzeném předmětu a rozsahu plnění, což však neučinil. Dále uvedl, že „[n]a základě důkazních prostředků, které má odvolací orgán k dispozici, nelze odvolateli přiznat nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění od obchodní společnosti Edificio v částečné výši. Na sporných daňových dokladech je totiž předmět a rozsah plnění vymezen pouze jako: „Fakturuje Vám částku za provádění reklamy prostřednictvím motoristického sportu, dle smlouvy o umístění reklamy v částce:“ a cena plnění uvedena ve výši 400.000 Kč bez DPH (leden až říjen 2016), resp. 300.000 Kč (červenec a srpen 2017) bez DPH. Nejsou zde tedy uvedena žádná dílčí plnění ani jejich cena. Rovněž ve smlouvách uzavřených s obchodní společností Edificio je sjednána cena za poskytnutí reklamních služeb ve výši 4.000.000 Kč bez DPH (Smlouva), resp. 3.000.000 Kč bez DPH (Smlouva 2) bez bližší kalkulace za jednotlivé poskytované služby (viz bod [26] tohoto rozhodnutí). Nejen, že tedy odvolatel neprokázal faktický rozsah poskytnutých reklamních služeb, ale z důkazních prostředků ani nelze určit podíl ceny plnění připadající na jednotlivé dílčí služby (např. cena za umístění loga o určité velikosti na motocyklu a závodním dresu). Odvolatel tedy nepředložil žádné důkazní prostředky, na základě kterých by mu bylo možné přiznat částečný nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění od obchodní společnosti Edificio. Z výše uvedených skutečností je zcela zřejmé, že v případě odvolatele nelze přiznat nárok na odpočet daně v částečné výši dle jím citovaných rozsudků NSS, neboť tato nebyla nijak prokázána.“ S tímto závěrem se krajský soud zcela ztotožnil a tvrzení žalobce o tom, že bylo možné v dané věci přiznat alespoň částečný nárok na odpočet z přijatých reklamních plnění, považuje krajský soud za účelový, stejně tak jako jím vytvořenou tabulku na straně 19 žaloby. Žalovaný nebyl povinen sám ex officio vyhledávat důvody pro přiznání částečného nároku na odpočet DPH z přijatých reklamních plnění od Edificio a sám ex officio určovat podíl ceny plnění připadající na jednotlivé dílčí reklamní služby, když žalobce k tomu nepředložil žádné relevantní podklady, pouze svůj vlastní účelový výpočet a tabulku, přičemž žalobce ani v žalobě nepopřel, že na sporných daňových dokladech nejsou uvedena žádná dílčí plnění ani jejich cena a ani ve zmíněných smlouvách byla cena sjednána za poskytnutí reklamní služby bez bližší kalkulace za jednotlivé poskytované služby. Z výše uvedeným závěrem žalovaného se krajský soud ztotožnil a v podrobnostech na něj odkazuje. Určení konkrétního rozsahu přijetí zdanitelných plnění je pro nárok na odpočet daně nezbytný (srov. rozsudky NSS ze dne 22. 11. 2017, č. j. 6 Afs 8/2017-48, bod 54, dále ze dne 18. 4. 2018, č. j. 6 Afs 97/2017-24), a i v případě reklam je proto nutné prokázat, že reklamní služby byly poskytnuty v deklarovaném (sjednaném) rozsahu, kterému odpovídá deklarovaná cena, nepostačuje prokázat, že „ke zdanitelnému plnění nějakým způsobem došlo“ (srov. rozsudek NSS ze dne 16. 3. 2010, č. j. 1 Afs 10/2017-71, dále např. rozsudek NSS ze dne 6. 9. 2012, č. j. 7 Afs 59/2011-91).
28. Konečně žalobce zpochybnil v odvolání proti dodatečným platebním výměrům a stejným způsobem i v žalobě skutečnost, že žalobci nebyl přiznán nárok na odpočet daně z daňového dokladu č. 16082, na jehož základě měla být společnosti Edificio dle uvedených smluv a dodatku č. 1 ke smlouvě ze dne 4. 1. 2016 vyplacena prémie za umístění závodního jezdce P. M. na 5 místě žebříčku Mistrovství Evropy Open 2016. Proto bylo podstatné, jak

se s touto námitkou vypořádal žalovaný. Žalovaný uvedl, že je třeba vycházet z povinných náležitostí daňového dokladu, kterým je dle ustanovení § 29 odst. 1 písm. f) ZDPH vymezení předmětu a rozsahu plnění a ten byl na tomto daňovém dokladu vymezen jen tak, že „*fakturuje Vám částku za provádění reklamy prostřednictvím motoristického sportu, dle smlouvy o umístění reklamy v částce ...*“. Žalovaný tedy dospěl ke správnému závěru, že z takto vymezeného předmětu a rozsahu plnění nevyplývá, že by se jednalo o prémii za umístění závodního jezdce P. M. na 5. místě žebříčku Mistrovství Evropy Open 2016, přičemž sice dodatek č. 1 ke smlouvě ze dne 4. 1. 2016 (dodatek ze dne 5. 2. 2016) obsahuje sjednání vyplacení této prémie, avšak zmíněný daňový doklad na tento dodatek vůbec neodkazuje a ani se o něm nezmiňuje. Žalobce se sice snaží v žalobě zpochybnit tento závěr poukazem na datum vystavení a uskutečnění zdanitelného plnění, ale podstatné je, že předmět a rozsah plnění uvedený v tomto daňovém dokladu se vůbec nezmiňuje o nějaké „*prémii za umístění závodního jezdce P. M. na 5. místě žebříčku Mistrovství Evropy Open 2016*“. Žalobce tedy v tomto případě rovněž neunesl své břemeno tvrzení a břemeno důkazní ve vztahu k prokázání přijetí zdanitelného plnění v předmětu a rozsahu deklarovaném v daňovém dokladu č. 16082 a nesplnil tak jednu z hmotně právních podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně dle § 72 a 73 ZDPH. Proto žalovaný dospěl správně k závěru, že nárok na odpočet DPH z tohoto daňového dokladu rovněž žalobci nenáleží.

29. Žalobcem navržené dokazování soud neprováděl, protože dokazování se provádí k prokázání sporných skutečností a ve správním soudnictví se navíc nemůže jednat o rozsáhlé dokazování, neboť jestliže skutkový stav vyžaduje zásadní nebo rozsáhlé doplnění dokazování, jedná se o vadu řízení zakládající důvod pro zrušení rozhodnutí pro vadu řízení [§ 76 odst. 1 písm. b) s.ř.s.]. V daném případě navíc žalobce požadoval v podstatě zopakování důkazů, které byly provedeny již v daňovém řízení, přičemž pominul zcela zásadní skutečnost, že toto soudní řízení není pokračováním daňového řízení a že soudy ve správním soudnictví nemohou nahrazovat činnost správních orgánů, v daném případě se spíše jednalo o námitky žalobce, které směřovaly k hodnocení důkazů, kdy žalobce v žalobě namítal, že z již provedených důkazů vyplývají jiné závěry, než si učinil žalovaný. Navíc se jednalo o podklady, které jsou založeny ve správním spise, tím se však důkazy ve správním soudnictví neprovádí, protože „*dokazování nicméně není potřeba provádět obsahem správního spisu, neboť ten je obrazem a výsledkem správního řízení, dokládá skutkový stav a právní stav, který tu byl v době rozhodování správního orgánu* (srov. rozsudek NSS ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008-117, č. 2383/2011 Sb. NSS).
30. Krajský soud tedy dospěl k závěru, že žaloba nebyla důvodná a musel ji zamítnout (§ 78 odst. 7 s.ř.s.).
31. Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 s.ř.s., když úspěšnému žalovanému žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly a žalobce nebyl v řízení úspěšný.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost (mimořádný opravný prostředek) ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

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.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Pardubice 3. listopadu 2021

JUDr. Jan Dvořák v. r.
předseda senátu