



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Magdaleny Ježkové a soudců JUDr. Jany Kábrtové a Mgr. Tomáše Blažka ve věci

žalobce: J. M.

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 12. 2020, č. j. 46317/20/5300-22443-710132,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobce napadl žalobou dle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního („s. ř. s.“), v záhlaví specifikované rozhodnutí, kterým žalovaný zamítl jeho odvolání proti celkem 14 rozhodnutím (dodatečným platebním výměrům) Finančního úřadu pro Královéhradecký kraj („správce daně“) ze dne 27. 9. 2019. Správce daně uvedenými rozhodnutími doměřil žalobci DPH za zdaňovací období leden až prosinec 2016, červenec 2017 a srpen 2017 v celkové výši 387 870 Kč.

2. Správce daně doměřil žalobci DPH z toho důvodu, že plnění, na jejichž základě si žalobce uplatnil nárok na odpočet, byla zasažena daňovým podvodem, o němž žalobce mohl a měl vědět. Žalovaný však v odvolacím řízení dospěl k závěru, že nebyly splněny ani hmotněprávní podmínky k uznání nárokovaného odpočtu daně, bylo tedy předčasné zabývat se otázkou, zda se žalobce účastnil řetězce zasaženého daňovým podvodem. Žalobce totiž neprokázal, že přijal zdanitelná plnění (spočívající v zajištění propagace prostřednictvím motoristického sportu) od deklarovaného dodavatele, společnosti Edifio Solutions s.r.o. („Edifio“). Žalobce zároveň neprokázal rozsah, v němž přijal zdanitelná plnění. Žalovaný seznámil žalobce s uvedeným právním názorem a vyzval jej k odstranění pochybností. Podle žalovaného pak žalobce neunesl své důkazní břemeno ve vztahu k podmínkám stanoveným v § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty („zákon o DPH“).

II. Shrnutí argumentace žalobce a žalovaného

3. Žalobce předně konstatoval, že podniká v oblasti nemovitostí – zpracovává stanoviska pro peněžní ústavy ke krytí úvěrů a hypoték a pro oceňování souborů staveb a technologických celků včetně nabídek nemovitostí pro realitní činnost. Z tohoto důvodu je nucen nabízet své služby prostřednictvím reklamy, aby vešel do povědomí klientů. Pro prezentaci svého loga pak využil i společnost Spencer, na kterou mu předal kontakt pan L. E. Pan E. budoval déle než 20 let závodní tým, který se aktivně účastnil motokrosových závodů vypisovaných pro republikové, evropské i světové sportovní podniky. Žalobce poukázal na osobnosti, které měl tým ve svých řadách, a na úspěchy, kterých dosáhl. Namítl, že tyto výsledky se odráží i v ceně za reklamu.
4. Dále žalobce uvedl, že profesionální jezdec P. M. uzavírá na každou sezónu smlouvu o reprezentaci s Autoklubem ČR, za což je mu poskytnut příspěvek ve výši cca 50-60 000 Kč. Uvedený příspěvek pokryje maximálně náklady na pneumatiky. Jeho zaměstnavatel L. E. proto P. M. zprostředkoval kontakt na společnosti Edifio a Spencer life Media, s. r. o. („Spencer“), které se zavázaly, že materiálně zajistí celý seriál EMX a MM ČR s tím, že v rámci reprezentace ČR bude propagovat loga sponzorů.
5. Společnosti Edifio a Spencer splnily smluvní závazek vůči objednatelům reklamy. Reklama byla prezentovaná na vybraných závodech EMX, na závodech MM ČR, na společenských akcích i na mezinárodním mistrovství Slovenska. Objednatelé reklamy také splnili svůj závazek a uhradili poskytnutou službu.
6. Žalobce namítl, že správce daně od něj obdržel veškeré dostupné listinné materiály – účetní závěrky, daňové doklady, smlouvy, na jejich základě přijal službu (prezentace žalobcova loga na motocyklových závodech), publikace zpracované poskytovatelem reklamy po skončení sezony obsahující obrazovou dokumentaci, výsledkové listiny atd. Z těchto materiálů plyne, že žalobce uzavřel s poskytovatelem reklamy smlouvu o reklamě, služba byla poskytnuta a byla i řádně uhrazena na základě daňových dokladů vystavených poskytovatelem služby. Žalobce vyhověl výzvám správce daně k předložení důkazů a z předmětných listin lze dovodit, že služba byla poskytnuta a logo žalobce bylo prezentováno na jednotlivých podnicích.
7. Podle žalobce si žalovaný v napadeném rozhodnutí protiřečí. Nejprve cituje judikaturu, podle níž nárok na odpočet nemá základ ve formálním dokladu, ale v existenci zdanitelného plnění, v bodě 21 však popírá to, že by bylo rozhodné uskutečnění plnění

- (tj. provedení předmětu smlouvy). Žalobce považuje za podstatné, že rozsáhlým dokazováním bylo prokázáno, že jeho logo bylo prezentováno na motocyklových soutěžích v Evropě na MM ČR. Tím žalobci vznikl nárok na odpočet DPH.
8. K tvrzení žalovaného, že smlouva o reklamě neodpovídala smluvnímu vztahu, žalobce namítl, že pouze soud je oprávněn hodnotit smlouvu. Dodal, že smlouva obsahovala obligatorní náležitosti a postupně byla doplněna o plán závodů a obrazovou dokumentaci. Žalobce je tedy názoru, že prezentace reklamy byla provedena v souladu se smlouvou. Závěry uvedené v bodech 23-25 a 27 napadeného rozhodnutí jsou založeny na subjektivním hodnocení kontrolního orgánu. Žalobce připustil, že do smluvního vztahu zasáhla vyšší moc v podobě úrazu jezdce. Nevidí však žádný problém v tom, že nadále plnil své závazky ze smlouvy. V této souvislosti poukázal na skutečnost, že závodní tým spotřebuje více než 60 % finančních prostředků v „klidových měsících“, kdy se jezdec a technika připravují na nadcházející sezonu.
 9. Také ze svědeckých výpovědí dle žalobce vyplývá, že deklarovaná služba byla poskytnuta v rozsahu sjednaném smlouvou.
 10. Podle žalobce je dále závažnější, že správce daně v několika případech, v nichž byl uplatněn shodný systém spolupráce v oblasti reklamy, dospěl k odlišným závěrům. V nynějším případě shledal, že žalobce neprokázal oprávněnost nároku na odpočet, v jiných případech konstatoval, že daňový subjekt byl zapojen v podvodném řetězci.
 11. Závěrem žalobce uvedl, že přijal zdanitelné plnění od poskytovatele reklamy v dobré víře. V době uzavírání smlouvy o reklamě splňoval poskytovatel reklamy znaky důvěryhodného obchodního partnera. Zároveň se za něj zaručila osoba, která v motosportu funguje cca 30 let s velmi dobrými výsledky.
 12. Žalovaný ve vyjádření k žalobě konstatoval, že nezpochybňuje fakticitu plnění, tj. že reklamní služby byly poskytnuty. Zpochybňuje pouze rozsah, v němž byly poskytnuty, a osobu dodavatele, který je měl poskytnout. Dále uvedl, že v řízení před správcem daně se jednalo o daňový podvod – důkazní břemeno stran prokázání daňového podvodu tak nesl výlučně správce daně. V odvolacím řízení ale došlo ke změně právní kvalifikace na nesplnění hmotněprávních podmínek. Seznámením žalobce se změnou právní kvalifikace podle § 115 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu („daňový řád“), tak žalovaný na žalobce standardně přenesl důkazní břemeno (ve vztahu k prokázání hmotněprávních podmínek zpochybněných v seznámení, tj. rozsahu plnění a deklarovaného dodavatele). Žalobce pak své důkazní břemeno neunesl.
 13. K poukazu žalobce na údajné vnitřní rozpory v napadeném rozhodnutí žalovaný uvedl, že realizace zdanitelného plnění je samozřejmě stěžejní (oproti pouhému předložení daňového dokladu). Zároveň je ale nutné mít na paměti, že s realizací (uskutečněním) zdanitelného plnění souvisí i to, zda bylo plnění uskutečněno v deklarovaném rozsahu a osobou deklarovaného dodavatele. Jinak řečeno, prokázáním uskutečnění zdanitelného plnění se materiální stránka nároku na odpočet daně nevyprazdňuje, resp. nejedná se o jediné kritérium posuzované finančními orgány.
 14. Finanční orgány pečlivě zkoumaly jednotlivé důkazy a hodnotily je ve vzájemné souvislosti. Žalobcem v průběhu daňové kontroly předložené důkazní prostředky ale neumožňují učinit závěr, že žalobce unesl důkazní břemeno. Žalobce měl další příležitost k doplnění spisového materiálu a k „naklonění“ si důkazního břemene na svoji stranu

v odvolacím řízení. Možnosti, jež mu byla dána poté, co mu bylo doručeno seznámení dle § 115 odst. 2 daňového řádu, však nevyužil.

15. Správce daně má dle žalovaného nezpochybnitelnou pravomoc k hodnocení smlouvy o reklamě. Tato pravomoc plyne jednak z § 10 odst. 1 písm. a) zák. č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky („zákona o finanční správě“), jednak ze samotné logiky daňového řízení, které správce daně vede. Podstatný je též princip subsidiarity správního soudnictví, podle nějž správní soudy nenahrazují činnost veřejné správy, ale pouze kontrolují, a to až tehdy, selhaly-li všechny veřejnosprávní prostředky nápravy.
16. K námitce, podle níž správce daně postupoval odlišně v různých (obdobných) případech, žalovaný uvedl, že se jedná o ničím nedoložené tvrzení.
17. Žalobce podal k vyjádření žalovaného repliku. Žalovaný podle něj setrval na závěrech správce daně, který prováděl daňovou kontrolu bez znalosti „reklamní problematiky“. Nevzal tak vůbec v úvahu, že účast a provedení reklamy na závodech je souvislá celoroční práce, která musí být vždy postupně financovaná. Státní příspěvek z Autoklubu nestačí ani na pokrytí základních nákladů. Zároveň jde o specifickou reklamu, kterou lze použít pouze na dostupných prostředcích – na motocyklu, dresu jezdce, v prostoru paddocku, kde je umístěn stan jezdce se zázemím a všemi propagačními materiály. Kontrolní orgán měl k dispozici všechny možné důkazy. Pokud by je objektivně zhodnotil, musel by dospět k závěru, že reklama sjednaná ve smlouvě mezi žalobcem a poskytovatelem byla provedena na všech závodech, kterých se jezdec mohl před svým zraněním zúčastnit. Žalovaný blíže nespecifikoval, v čem konkrétně žalobce neunesl své důkazní břemeno. Žalobce dále zdůraznil, že žádní sponzoři známých českých vrcholových sportovců nevrací DPH a nejsou jim vyměřovány další finanční sankce v případě, že jsou tito sportovci zdravotně indisponováni, nebo se z jiných objektivních důvodů nemohou účastnit závodních aktivit. Žalobce také konstatoval, že výdaje za reklamu vždy hradil z „reálných finančních příjmů“ a nikdy si nenárokoval nadměrný odpočet. Vždy byl spolehlivým plátcem všech daňových povinností, neměl tedy nejmenší důvod krátiť DPH.

III. Posouzení věci krajským soudem

18. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu žalobních námitek v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního soudního řádu správního. O věci samé rozhodl bez jednání, neboť žalobce i žalovaný k takovému projednání věci udělili souhlas dle § 51 odst. 1 s. ř. s.
19. Jádrem sporu v posuzované věci je otázka, zda žalobce splnil podmínky k uznání nárokovaného odpočtu daně z přidané hodnoty. Podle žalovaného žalobce jednak neprokázal, že přijal zdanitelná plnění od deklarovaného dodavatele, společnosti Edifio, jednak neprokázal rozsah, v němž přijal zdanitelná plnění.
20. Krajský soud při hodnocení závěrů finančních orgánů vycházel z úpravy podmínek pro uplatnění odpočtu DPH obsažené v § 72 a násl. zákona o DPH. Podle § 72 odst. 1 písm. a) uvedeného zákona je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelného plnění poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku. Podle § 73 odst. 1 písm. a) téhož zákona je základní podmínkou pro možnost uplatnění nároku

na odpočet daně, kterou vůči plátcí uplatnil jiný plátec, prokázání tohoto nároku daňovým dokladem.

21. Samotným předložením (formálně bezvadného) daňového dokladu však nedochází k automatickému prokázání nároku na odpočet daně. Daň či nárok na odpočet daně nemají základ ve formálním dokladu, ale v existenci zdanitelného plnění. Zákon nestojí na formálním vykázání zdanitelného plnění, ale na stavu faktickém (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 10. 2006, č. j. 2 Afs 7/2006 – 107). Obdobně Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 28. 2. 2008, č. j. 9 Afs 93/2007 – 84, konstatoval, že ani „*doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění.*“ Pro uplatnění nároku na odpočet daně nestačí ani prokázat, že se zdanitelné plnění uskutečnilo, je třeba prokázat, že k jeho přijetí došlo deklarovaným způsobem (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 1. 2012, č. j. 9 Afs 42/2011 – 56, a ze dne 23. 4. 2014, č. j. 9 Afs 91/2013 – 38).
22. Dále je třeba uvést, že k problematice rozložení důkazního břemena mezi správce daně a daňový subjekt v daňovém řízení existuje bohatá soudní judikatura, jejíž závěry sice byly formulovány především na podkladě úpravy obsažené v zákoně č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, avšak v zásadě jsou aplikovatelné i na úpravu obsaženou v nyní účinném zákoně č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“). Plyne z ní, že daňové řízení je postaveno na zásadě, podle níž každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. má i břemeno důkazní. Toto své břemeno daňový subjekt plní v důkazním řízení, které vede správce daně. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. 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 nemůže získat z vlastní úřední evidence (§ 92 odst. 4 daňového řádu). Pravidlo, že v daňovém řízení nese důkazní břemeno daňový subjekt, má však některé výjimky – například podle § 92 odst. 5 písm. c) citovaného zákona správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119).
23. Pokud jde o nyní posuzovanou věc, krajský soud se nejprve zabýval otázkou, zda žalobce prokázal rozsah přijetí zdanitelných plnění. Žalobce uzavřel dne 1. 3. 2016 se společností Edifio „smlouvu o zajištění propagace prostřednictvím motoristického sportu“. Předmětem smlouvy bylo zajištění propagace prostřednictvím týmu Edifio Solution. V článku III. smlouvy bylo ujednáno, že propagace bude poskytována na některých vybraných sportovních podnicích Mistrovství Evropy a Mezinárodního mistrovství ČR, při dalších blíže nespécifikovaných sportovních akcích a mezinárodních závodech, a to na sportovním motocyklu, dresu jezdce, na reklamním poutači u zázemí týmu, při návštěvě sportovního zařízení a případným ústním projevem při televizním a rozhlasovém vysílání. Z tohoto článku dále plyne, že tým Edifio Solution je povinen vyhradit pro prezentaci loga druhé smluvní strany místo, které odpovídá vloženým prostředkům (na sportovním motocyklu jezdce a na jeho dresu). Místo a velikost měla

být odsouhlasena při podpisu smlouvy. Cena za uvedené plnění byla stanovena ve výši 1 400 000 Kč + DPH ve výši 21 % a měla být hrazena ve sjednaných lhůtách splatnosti uvedených na vystavovaných fakturách, zálohových fakturách převodem nebo hotově. Smluvní strany si dále ujednaly, že pokud bude v roce 2016 dosaženo výborných výsledků, může být účtována mimořádná platba za provedenou reklamu ve výši dohodnuté dodatkem smlouvy. Smlouva obsahovala také ujednání, že „*pokud do smluvního vztahu zasáhne vyšší moc a vyšší mocí je zasažena jedna ze smluvních stran, je ta smluvní strana, která je zasažena vyšší mocí, povinná do 3 dnů informovat druhou stranu o nemožnosti plnění po zásahu vyšší moci. Za vyšší moc se pro potřeby této smlouvy považuje – příkladmo – zranění jezdce, požár a likvidace zázemí zhotovitele, požár a potopa u objednavatele, za předpokladu nemožnosti finančního plnění.*“ Zároveň je ve smlouvě uvedeno, že veškeré její změny a doplňky musí být provedeny písemně. Obdobné podmínky propagace byly sjednány ve smlouvě uzavřené dne 12. 1. 2017 a platné pro kalendářní rok 2017 (pouze cena plnění byla stanovena ve výši 1 600 000 Kč + DPH).

24. Žalobce dále předložil správci daně daňové doklady, podle nichž společnost Edifio fakturovala žalobci v roce 2016 jednou měsíčně určitou částku za „*provádění reklamy prostřednictvím motoristického sportu*“ (bez bližší specifikace; fakturované částky se pohybovaly v rozmezí od 80 000 Kč do 200 000 Kč, celkem bylo fakturováno 1 517 000 Kč + DPH). Obdobně nekonkrétně společnost Edifio fakturovala žalobci v měsících červenec a srpen 2017 vždy 165 000 Kč + DPH. Žalobce předložil také kalendář závodů pro rok 2016, fotografie (ze závodů a z tréninku jezdce týmu Edifio Solution P. M.), výpisy z bankovního účtu (svědčící o provedených úhradách fakturovaných částek) a navrhl výslech několika svědků (správce daně vyslechl fotografy M. J. a R. L., jezdce P. M., jeho otce L. M. a manažera týmu Edifio Solution L. E.).
25. Žalovaný k tomu konstatoval, že uzavřená smlouva neobsahovala přesný popis propagace, jak je běžné v případě reklamy (uvedení přesné specifikace loga, jeho velikost, umístění, specifikace závodů, na kterých měla být propagace uskutečněna apod.). Ve smlouvě bylo pouze obecně ujednáno, že vyhrazené místo pro propagaci bude odpovídat vloženým prostředkům. Rozsah plnění není zřejmý ani z daňových dokladů, které v podstatě pouze odkazují na uzavřenou smlouvu. Jak přitom upozornil žalovaný, rozsah plnění je dle § 29 odst. 1 písm. f) zákona o DPH povinnou náležitostí daňového dokladu. Žalovaný dále zjistil, že podle kalendáře se neuskutečnily žádné závody v měsících leden, únor, březen, listopad a prosinec 2016. První závod v kalendářním roce 2016, kterého se zúčastnil jezdec P. M., se uskutečnil na začátku dubna. Od června až do konce roku pak byl zmíněný jezdec zraněný a na žádném závodě již nestartoval. Také v kalendářním roce 2017 byl jezdec zraněný a od května do prosince nestartoval na žádném závodě. Žalobce přesto akceptoval a uhradil daňové doklady na celkovou částku, která v roce 2016 dokonce převyšovala sjednanou cenu plnění (aniž by byl mezi smluvními stranami uzavřen písemný dodatek upravující mimořádnou platbu za dosažené výsledky, případně reagující na zásah vyšší moci v podobě zranění jezdce). K fakturaci a úhradě fakturovaných částek docházelo také v měsících leden a únor 2016, ačkoliv žalobce uzavřel smlouvu se společností Edifio teprve dne 1. 3. 2016. Podle žalovaného tak není zřejmé, za co žalobce vlastně platil svému dodavateli (i vzhledem k tomu, že rozsah plnění není blíže vymezen ani ve smlouvách, ani v daňových dokladech). Zároveň je zřejmé, že došlo k zásahu vyšší moci ve smyslu výše citovaného smluvního ujednání a tudíž k nemožnosti plnění ze strany jezdce (respektive dodavatele), což žalobce nijak

nezohlednil. Žalovaný z těchto důvodů neměl za prokázaný rozsah deklarovaných plnění.

26. Krajský soud souhlasí s uvedeným hodnocením. Z žalobcem předložených důkazů plyne, že k určité propagaci žalobce jezdcem P. M. skutečně došlo. Podle fotografií založených v daňovém spise a podle výpovědí svědků je zřejmé, že na dresu a motorce uvedeného jezdce a na reklamních poutacích u zázemí jeho týmu bylo umístěno logo žalobce (a to na závodech, kterých se jezdec zúčastnil). Rozsah deklarovaných plnění tím ale prokázán nebyl. Soud zejména nemůže pominout skutečnost, že P. M. z důvodu zranění závodil v letech 2016 a 2017 vždy jen v části sezóny. Propagace žalobce se tak zjevně nemohla uskutečnit ve sjednaném rozsahu. Samotná smlouva o zajištění propagace prostřednictvím motoristického sportu uzavřená mezi žalobcem a společností Edificio přitom předpokládá, že zranění jezdce představuje zásah vyšší moci způsobující nemožnost plnění ze smlouvy.
27. V podané žalobě žalobce především obecně popisuje, jak funguje sponzoring v motokrosu a že se profesionální jezdci neobejdou bez sponzorských příspěvků. Poukázal také na skutečnost, že závodní tým spotřebuje více než 60 % finančních prostředků v „klidových měsících“, kdy se jezdec a technika připravují na nadcházející sezonu. Krajský soud o uvedených skutečnostech nepochybuje, nicméně pokud se daňový subjekt rozhodne finančně podporovat motokros a následně si hodlá nárokovat odpočet DPH v souvislosti s takto učiněnými platbami, musí být schopen řádně doložit splnění výše specifikovaných podmínek nároku na odpočet. Této povinnosti žalobce nedostál.
28. Naopak žalovaný dostal svým (výše specifikovaným) povinností. Jak v napadeném rozhodnutí, tak v seznámení s odlišným právním názorem, k němuž dospěl v odvolacím řízení (ve smyslu § 115 odst. 2 daňového řádu), žalovaný jasně uvedl, v čem konkrétně žalobce neunesl své důkazní břemeno. Žalobci nelze přisvědčit ani v tom, že pouze soud je oprávněn hodnotit „smlouvu o zajištění propagace prostřednictvím motoristického sportu“. Jak správně uvedl žalovaný, žalobcem prezentovaný názor je v rozporu s logikou daňového řízení a s principem subsidiarity správního soudnictví. Akceptování názoru žalobce by totiž v podstatě znamenalo, že by správce daně ani žalovaný nemohli plnohodnotně provést posouzení merita věci. Takové posouzení by jako první musel provést soud, což ale nemůže být úkolem soudů rozhodujících ve správním soudnictví.
29. Krajský soud nijak nezpochybňuje právo žalobce na rozhodnutí ponechat celou původně dohodnutou částku závodnímu týmu jezdce P. M. Jedna věc však je soukromoprávní přípustnost takového jednání, druhá věc je jeho finančně právní rovina. V žalobcově vlastním zájmu tedy bylo vymezit již ve smlouvě, kterou uzavřel se společností Edificio, jasněji rozsah plnění (a to i s ohledem na výši částky, kterou se zavázal poskytnout). Žalobce mohl trvat také na přesnějším vymezení rozsahu plnění ve vystavovaných daňových dokladech. Jestliže se i po zranění jezdce P. M. rozhodl poskytovat finanční příspěvky jeho týmu v plné výši (respektive ještě navýšené o odměnu za výborné výsledky), mohl tuto situaci ošetřit uzavřením smluvního dodatku. Nic takového ale žalobce neučinil.
30. K námitce, podle níž správce daně postupoval odlišně v různých (obdobných) případech, soud konstatuje, že žalobce toto své obecné tvrzení nijak nedoložil. Soudu je naopak z jeho úřední činnosti známo, že minimálně v případě některých dalších subjektů

podporujících motokrosový tým Edifio Solution postupovaly finanční orgány obdobně jako v případě žalobce – tj. správce daně jim doměřil DPH z toho důvodu, že plnění, na jejichž základě si uplatnily nárok na odpočet, byla zasažena daňovým podvodem, žalovaný následně v odvolacích řízeních dospěl k závěru, že nebyly splněny ani hmotněprávní podmínky k uznání nárokovaných odpočtů daně (viz rozsudky krajského soudu ze dne 29. 3. 2021, č. j. 31 Af 22/2019 – 60, a ze dne 6. 4. 2022, č. j. 31 Af 1/2021 – 59).

31. K tvrzení žalobce, že žádní sponzoři známých českých vrcholových sportovců (kterými jsou např. Martina Sáblíková, Markéta Davidová, David Krpálek, Eva Samková či Ester Ledecká) nevrací DPH a nejsou jim vyměřovány další finanční sankce v případě, že jsou tyto sportovci zdravotně indisponováni, krajský soud uvádí následující. Soudu není známo, jak přesně mají jmenovaní sportovci smluvně upraveny vztahy se svými sponzory, jen těžko proto může srovnávat jejich situaci se situací jezdce P. M. Soud je oprávněn hodnotit toliko případ žalobcem uplatněného nároku na odpočet, a to na základě dokladů shromážděných v předloženém daňovém spise. Při tomto hodnocení dospěl k výše shrnutým závěrům, na nichž nemohou nic změnit obecné poukazy na jiné sportovce a jejich sponzory.
32. Krajský soud shrnuje, že žalobce neprokázal rozsah přijetí zdanitelných plnění. Již jen z tohoto důvodu mu nemohl být přiznán nárok na odpočet daně.
33. Podle žalovaného žalobce dále neprokázal, že přijal zdanitelná plnění od deklarovaného dodavatele, společnosti Edifio. K tomu je třeba uvést, že žalovaný přijal zmíněný závěr na základě právního názoru vycházejícího z judikatury, která byla překonána nedávno vydaným rozsudkem Soudního dvora Evropské unie („Soudní dvůr“) ze dne 9. 12. 2021 ve věci C-154/20, *Kemwater ProChemie*, a na něj navazujícím rozsudkem rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017 – 208. S ohledem na citované rozsudky je nutné částečně korigovat právní názor zastávaný dosavadní (převažující) judikaturou správních soudů. Podle dosavadní judikatury bylo povinností daňového subjektu, který si uplatňuje nárok na odpočet daně, prokázat, že přijal zdanitelné plnění od deklarovaného dodavatele. Soudní dvůr ale dovodil, že dodavatel nemusí být jednoznačně identifikován, pokud ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že nutně měl postavení osoby povinné k dani (plátce DPH).
34. Žalobce ani žalovaný samozřejmě nemohli předvídat, že pro posouzení splnění hmotněprávních podmínek vzniku nároku na odpočet DPH pro případ neprokázání konkrétního dodavatele může hrát roli také otázka, zda nejsou s ohledem na skutkové okolnosti k dispozici údaje potřebné k ověření toho, že měl dodavatel postavení plátce DPH. Žalobce nevěděl, že v daňovém řízení 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 žalobce důkazní břemeno neunesl, případně zda takové okolnosti nevyplývají z informací, které má žalovaný k dispozici. Zároveň není namístě, aby soud sám zcela nově posuzoval, zda ze shromážděných důkazů vyplývá, že faktický dodavatel byl plátcem DPH. Úkolem správního soudu v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu je totiž přezkoumávat zákonnost rozhodnutí správního orgánu. Ověření daných skutečností by měl primárně provést žalovaný (viz body 34 a 35 rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 334/2017 – 208 nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 4. 2022, č. j. 7 Afs 254/2018 – 48).

35. Pokud by tedy neprokázání přijetí zdanitelných plnění od deklarovaného dodavatele bylo jediným důvodem odepření nároku na odpočet, bylo by třeba napadené rozhodnutí zrušit a věc žalovanému vrátit k dalšímu řízení. Tak tomu ale v nyní posuzované věci nebylo. Soud opakuje, že žalobce neprokázal rovněž rozsah přijetí zdanitelných plnění. Ani případný závěr o tom, že faktický dodavatel byl plátcem DPH, by proto nemohl nic změnit na výsledku sporu.

IV. Závěr a náklady řízení

36. Krajský soud shrnuje, že žalobce neprokázal rozsah přijetí zdanitelných plnění. Žalobní námitky, kterými zpochybňuje tento závěr, jsou nedůvodné. Závěr žalovaného, podle něž žalobce neprokázal, že přijal zdanitelná plnění od deklarovaného dodavatele, je založen na právním názoru vycházejícím z judikatury, která byla překonána nedávno vydaným rozsudkem Soudního dvora ve věci *Kemwater ProChemie*. Tato skutečnost však není důvodem pro zrušení napadeného rozhodnutí a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení, neboť žalobci v daném případě nemůže být přiznán nárok na odpočet daně z důvodu neprokázání rozsahu přijetí zdanitelných plnění. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí přihlížet z úřední povinnosti, zamítl soud žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s.
37. Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch; žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) 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.

Hradec Králové 24. června 2022

JUDr. Magdalena Ježková v. r.
předsedkyně senátu