



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: **MELICHAR CZ s.r.o.**, IČO 25948300
sídlem Dr. Teuchmanna 241, 542 32 Úpice
zastoupený společností poskytující daňové poradenství UNTAX,
s.r.o.
sídlem U Továren 256/14, 102 00 Praha 10

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 7. 2021, č. j. 27786/21/5300-22441-712084,

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 11 rozhodnutím (dodatečným platebním výměrům) Finančního úřadu pro Královéhradecký kraj („správce daně“) ze dne 20. 11. 2019. Správce daně uvedenými rozhodnutími doměřil žalobci DPH za zdaňovací období duben až prosinec 2016, červenec 2017 a srpen 2017 v celkové výši 462 000 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 rozsah, v němž přijal zdanitelná plnění spočívající v zajištění propagace prostřednictvím motoristického sportu od dodavatele Spencer life Media, s. r. o. („Spencer life Media“). 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 v podané žalobě předně zpochybnil žalovaným předestřenou interpretaci závěrů plynoucích z judikatury Nejvyššího správního soudu. Podle žalovaného z této judikatury vyplývá, že *„k posouzení existence podvodu dochází až tehdy, jsou-li splněny hmotně právní podmínky pro nárok na odpočet daně“*. Podle žalobce je však takováto interpretace *„dogmatická a příliš zjednodušující“* a vede k závěrům, které se ocitají v rozporu s jinou judikaturou Nejvyššího správního soudu a s judikaturou Soudního dvora EU („Soudní dvůr“). Navíc je žalobce přesvědčen o tom, že změna právního posouzení věci žalovaným byla pouze účelová, vedená snahou vyhnout se argumentaci obsažené v odvolání, se kterou si žalovaný zřejmě *„nevěděl rady“*. Rozhodování žalovaného proto žalobce považuje za svévolné.
4. Následně žalobce rozebral, v čem se dle jeho názoru postup finančních orgánů rozchází s postupem, který při posuzování nároku na odpočet DPH používá Soudní dvůr. Poukázal na skutečnost, že judikatura Soudního dvora ohledně nároku na odpočet DPH vychází ze zásady, podle které má nárok na odpočet v rámci systému DPH zásadní význam, neboť jeho účelem je zaručit dokonalou neutralitu daňové zátěže všech ekonomických činností. Pro uznání nároku na odpočet DPH je tedy podstatné to, aby nárok na odpočet byl uplatněn právě a pouze z fakticky realizovaných plnění zatížených daní, která je splatná nebo byla odvedena dodavatelem na výstupu. Přitom v případě pochybností ohledně faktické realizace plnění je pro odepření nároku na odpočet DPH postačující, aby daňové orgány prokázaly, že dotčené plnění vykázané na faktuře se fakticky neuskutečnilo (tj. nebylo zrealizováno nikým). *A contrario*, pokud je prokázáno, že konkrétní plnění na vstupu se fakticky uskutečnilo a zároveň dodavatel z tohoto plnění odvedl DPH na výstupu, potom by v takovém případě odepření nároku na odpočet DPH z tohoto plnění ve svém důsledku znamenalo narušení neutrality DPH zaviněné finančními orgány. Podle žalobce by takovéto narušení neutrality DPH bylo v rozporu se základním principem uplatňování DPH.
5. V této věci je předmětem posouzení faktická realizace reklamní prezentace žalobce soutěžním motokrosovým jezdce P. M. na soutěžích na území ČR a v zahraničí. V období duben až červen 2016 se jezdec zúčastnil celkem šesti závodů seriálu Mistrovství

Evropy Open a 3 závodů seriálu Mezinárodního mistrovství České a Slovenské republiky. Avšak dne 12. 6. 2016 se jezdec zranil a po celý zbytek závodní sezóny roku 2016 prezentoval logo a značku žalobce svou osobní účastí v závodním depu na dalších 3 závodech seriálu Mezinárodního mistrovství České a Slovenské republiky, jakož i na společenských akcích. Žalovaný oprávněnost nároku na odpočet DPH uplatněného žalobcem z předmětných plnění popírá, a to z důvodů, které jsou podle žalobce irelevantní anebo nepodložené. Žalobce zároveň namítl, že žalovaný chybně směřuje otázku prokázání vzniku nároku na odpočet DPH s otázkou rozsahu tohoto nároku.

6. Žalobce dále připomněl, že správce daně původně konstatoval narušení daňové neutrality neodvedením DPH dodavatelem žalobce, společností Spencer life Media. Žalobce proto navrhl, aby krajský soud prověřil neodvedení daně uvedenou společností, a to k datu vydání žalobou napadeného rozhodnutí. Podle žalobce má totiž otázka případného narušení neutrality DPH pro uznání nároku na odpočet DPH naprosto zásadní význam. V případě odvedení DPH na výstupu společností Spencer life media (resp. vymožení této daně finančními orgány) by odepření nároku na odpočet žalobci bylo v rozporu s judikaturou Soudního dvora.
7. Pokud jde o určení rozsahu nároku na odpočet DPH, z judikatury Soudního dvora dle žalobce vyplývá, že rozhodná je existence přímé a bezprostřední souvislosti mezi konkrétním plněním na vstupu a jedním nebo několika plněními na výstupu, jež zakládají nárok na odpočet. Nárok na odpočet DPH nicméně vzniká i v případě neexistence přímé a bezprostřední souvislosti mezi konkrétním plněním na vstupu a jedním nebo několika plněními na výstupu, jestliže náklady na dotčené služby jsou součástí režijních nákladů plátce uplatňujícího nárok na odpočet DPH, a jako takové spoluurčují cenu jeho zboží či služeb. Takové náklady totiž mají přímou a bezprostřední souvislost s celkovou ekonomickou činností plátce.
8. Byť tedy rozsah odpočtu DPH a rozsah plnění, ze které byl nárok na odpočet uplatněn, spolu úzce souvisejí, podle judikatury Soudního dvora je rozsah odpočtu vymezen výše popsanou funkcí (tj. souvislostí mezi plněními na vstupu a na výstupu). Nikoli pomocí rozsahu plnění tak, jak to činí žalovaný. Podle žalobce proto žalovaný pochybil, neboť nerespektoval judikaturu Soudního dvora a namísto prokázání rozsahu odpočtu za užití výše popsané funkce trval na požadavku prokázání rozsahu předmětných reklamních služeb.
9. Bez ohledu na právě uvedené může být podle žalobce rozsah reklamní služby určen např. počtem zhlédnutí reklamního obsahu, který však nemusí být úměrný např. četnosti prezentace nebo velikosti reklamní plochy. Přitom při sjednání ceny za reklamní službu je na smluvních stranách, jaké měřítko rozsahu služby si zvolí. V dané věci ve smlouvě o poskytování reklamních služeb se žalobce se společností Spencer life Media dohodl na tom, že cena služeb je závislá na umístění loga žalobce a na počtu akcí, na kterých bude reklama prezentována. Proto pokud se následně smluvní strany dohodly, že vzhledem ke zranění soutěžního jezdce bude reklamní prezentace žalobce probíhat jinak než doposud (mimo závodní trať), nelze z toho bez dalšího dovozovat, že rozsah plnění se zmenšil, či dokonce snad že reklamní služba nebyla poskytnuta vůbec.
10. Žalobce zdůraznil, že v posuzované věci byla prokázána existence souvislosti mezi předmětnými reklamními službami na straně jedné a plněními uskutečňovanými žalobcem na výstupu, resp. s ekonomickou činností žalobce na straně druhé. Za této

situace je nemístné klást žalobci k tíži neprokázání dalších skutečností, které s dotčenými plněními souvisejí.

11. Jedním takovým irelevantním hlediskem je otázka, zda žalobci poskytl plnění deklarovaný dodavatel (tento požadavek je zmíněn v bodě 16 napadeného rozhodnutí).
12. V bodě 26 napadeného rozhodnutí žalovaný dále vznesl požadavek na přesné vymezení rozsahu plnění ve smlouvě o poskytování reklamních služeb uzavřené mezi žalobcem a společností Spencer life Media. Žalovaný bagatelizoval význam smlouvy tvrzením, že „na základě tohoto smluvního vztahu bylo de facto možné provést cokoli bez ohledu na faktické plnění, neboť na základě obecně vymezené smlouvy nelze určit, k čemu přesně se dodavatel zavázal.“ Došel tak k závěru, že tato smlouva je „velice obecná a nekonkrétní z hlediska rozsahu plnění a počtu sportovních „akcí“, při kterých byla reklama zajištěna.“ Podle žalobce je však podstatné, že dotčená smlouva spolu s dalšími důkazními prostředky (fotodokumentace, materiály publikované na internetu) potvrzuje faktickou realizaci reklamní prezentace žalobce na motokrosových závodech v České republice a v zahraničí. Žalovaný si navíc protirečí. Na jednu stranu považuje za rozhodující pro vymezení rozsahu plnění obsah smlouvy, na druhou stranu (v bodě 29 napadeného rozhodnutí) tvrdí, že „[p]řestože reklamní služby nemohly být vzhledem ke zranění jezdce poskytnuty ve sjednaném rozsahu, byly vyfakturovány v plném rozsahu a odvolatel si z nich uplatnil nárok na odpočet daně v úplné výši.“ Pro vymezení rozsahu plnění zde tedy žalovaný považuje za rozhodný skutečně realizovaný rozsah, bez ohledu na rozsah plnění sjednaný smlouvou.
13. V bodě 27 napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl další okolnost, která je irelevantní pro posouzení nároku na odpočet DPH. Poukázal zde na rozpor mezi zálohovými fakturami, na nichž je jako způsob provedení úhrady uvedeno *bankovním převodem*, a pokladními doklady, podle kterých byly tyto faktury hrazeny *v hotovosti*. Tohoto si je patrně vědom i sám žalovaný, neboť vzápětí podotýká, že „z judikatury NSS vyplývá, že ani doklad o provedení platby za fakturovaná plnění nemůže být sám o sobě důkazem o uskutečnění předmětné obchodní transakce v souladu s daňovým dokladem.“ Pokud tedy žalovaný sám uznává, že okolnosti provázející úhradu plnění neosvědčují realizaci tohoto plnění, potom není podle žalobce zřejmé, z jakých důvodů tyto okolnosti žalovaný v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí vůbec rozebírá.
14. Žalobce nesouhlasí ani s hodnocením fotodokumentace dokládající jeho prezentaci na motokrosových soutěžích, uvedeném v bodě 28 napadeného rozhodnutí. Argumentaci žalovaného, že tyto fotografie „samy o sobě nedokládají rozsah sjednaných reklamních služeb v průběhu dubna až prosince 2016“, žalobce považuje za absurdní. Tyto fotografie totiž dokládají pouze to, co již bylo prokázáno, a sice na jakých závodech jezdec startoval, případně při jaké jiné akci (a jakým způsobem) prezentoval žalobce. Při hodnocení fotografií ve vzájemných souvislostech s dalšími důkazy (podaná svědectví, startovní a výsledkové listiny atp.) nelze dle žalobce dojít k jinému závěru, než že poskytnutí plnění bylo prokázáno.
15. Ke zranění soutěžního jezdce P. M. ze dne 12. 6. 2016 žalobce namítl, že z uvedené skutečnosti nelze vyvozovat důsledek v podobě odepření nároku na odpočet DPH. Žalovaný nadto neuznal celý odpočet DPH uplatněný z předmětných reklamních služeb žalobcem, včetně nároku na odpočet uplatněného žalobkyní za zdaňovací období duben 2016, květen 2016 a červen 2016 (tzn. až do okamžiku nehody jezdce). Žalovaný v

napadeném rozhodnutí přesvědčivě nezdůvodnil, z jakých důvodů nárok na odpočet DPH za uvedená zdaňovací období odepřel.

16. Žalovaný dále pochybil tím, že odmítl provést výslech soutěžního jezdce P. M.. Výslech uvedeného svědka měl dle žalobce prokázat, že i v době jeho zranění docházelo k poskytování reklamních služeb. Toto odmítnutí důkazního návrhu žalovaný v bodě 32 napadeného rozhodnutí odůvodnil tvrzením, že *„nelze účast jezdce pouze na některých závodech v podobě statika považovat za plnohodnotnou prezentaci“*. Citovaný závěr vyjadřuje názor žalovaného, že skutečný rozsah předmětných plnění není třeba vůbec dokazovat, neboť postačuje subjektivní přesvědčení žalovaného o tom, že tento rozsah vzhledem ke zranění jezdce nemohl být plnohodnotný. Zároveň žalovaný tvrdí, že vzhledem k přílišné obecnosti obsahu reklamní smlouvy uzavřené mezi žalobcem a společností Spencer life media nebyl prokázán ani plnohodnotný rozsah plnění. Žalobce považuje tuto argumentaci za účelovou.
17. Žalobce se dále vyjádřil k rozboru obsahu reklamní smlouvy uzavřené mezi žalobcem a společností Spencer life Media, podle nějž *„vzbuzuje takto obecné vymezení propagace z hlediska rozsahu plnění pochybnosti o tom, zda se nejednalo spíše o sponzoring jezdce“* (viz bod 32 napadeného rozhodnutí). Žalobce namítl, že se jedná o novou, dosud finančními orgány neuplatněnou argumentaci. Neměl tak příležitost v daňovém řízení pochybnosti stran sponzoringu vyvrátit. Věcně nicméně rozdíl mezi reklamou a sponzoringem není právně vymezen, přičemž i v případě sponzoringu dochází k poskytování protiplnění (služby) v podobě prezentace sponzora sponzorovaným sportovcem či týmem. Z hlediska oprávněnosti posouzení nároku na odpočet DPH proto citovaná argumentaci nic nového nepřináší, neboť stejně jako v případě reklamy, i v případě sponzoringu je třeba zkoumat existenci přímé a bezprostřední souvislosti mezi konkrétním plněním na vstupu a jedním nebo několika plněními na výstupu, resp. souvislost s ekonomickou činností sponzora.
18. Žalobce zopakoval své přesvědčení, že žalovaný upustil od právní kvalifikace, k níž dospěl správce daně, aby si tím usnadnil doměření daně. Žalobce proto požaduje doplnit dokazování o zjištění týkající se zachování či narušení neutrality DPH, tj. ohledně odvedené daně společností Spencer life Media. Na podporu svého tvrzení o svévolnosti dané změny žalobce doplnil následující úvahu o prokazování daňového podvodu. Žalobce připustil, že dle judikatury Nejvyššího správního soudu má zkoumání účasti na daňovém podvodu význam teprve tehdy, jsou-li splněny hmotněprávní podmínky vzniku nároku na odpočet DPH. Zároveň ale judikatura Nejvyššího správního soudu v souvislosti s prokazováním daňového podvodu konstatuje, že *„dříve, než správce daně začne jakkoliv zkoumat a prokazovat případnou účast na daňovém podvodu, musí mít postaveno najisto, zda k uskutečnění zdanitelného plnění vůbec došlo“*. Uvedené požadavky (tj. požadavek na splnění hmotně právních podmínek nároku na odpočet daně a požadavek na prokázání uskutečnění zdanitelného plnění) přitom nejsou identické. Tento rozpor lze dle žalobce vyřešit pomocí judikatury Soudního dvora a striktním respektováním rozsahu skutečností rozhodných pro přiznání nároku na odpočet DPH vymezených danou judikaturou. V posuzované věci to znamená, že správce daně byl povinen zkoumat účast na daňovém podvodu i bez toho, že by byl prokázán rozsah dotčeného plnění (neboť postačuje prokázání samotné existence plnění).
19. Žalovaný se vyjádřil k žalobě podáním ze dne 30. 11. 2021. K námitkám týkajícím se narušení neutrality systému DPH žalovaný konstatoval, že žaloba je vnitřně rozporná.

Na jednu stranu dle žalobce z judikatury Nejvyššího správního soudu jednoznačně plyne, že k posouzení existence daňového podvodu dochází až tehdy, jsou-li splněny hmotněprávní podmínky pro nárok na odpočet daně. Na druhou stranu žalobce označuje takový závěr za příliš dogmatický a zjednodušující. Žalobce zároveň nemá ujasněn ani obsah samotných hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně.

20. Podle žalovaného je to naopak žalobce, kdo účelově a chybně vykládá judikaturu Soudního dvora. Z rozsudku ze dne 27. 6. 2018 ve spojených věcech C-459/17 a C-460/17, *SGI a Valériane SNC* („věci *SGI a Valériane*“), žalobce dovozuje, že pokud se plnění fakticky uskutečnilo a zároveň dodavatel uhradil DPH, nelze nárok na odpočet daně odmítnout. Takový závěr však z předmětného rozsudku vůbec neplyne. Soudní dvůr v rozsudku *SGI a Valériane* pouze uvedl, „že k tomu, aby byl osobě povinné k dani, která je příjemcem faktury, odepřen nárok na odpočet DPH, která je vykázána na této faktuře, stačí, aby daňová správa prokázala, že plnění, k nimž byla tato faktura vystavena, se ve skutečnosti neuskutečnila.“ Z toho vyplývá, že nárok na odpočet daně lze odmítnout v případě, kdy není prokázáno, že se plnění fakticky uskutečnilo. Fakticita plnění je tedy jednou z hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně, které ale musí být splněny kumulativně. Nejedná se o jedinou podmínku, jak se žalobce snaží nesprávným užitím argumentu *a contrario* dovodit.
21. Pokud jde o samotné hmotněprávní podmínky nároku na odpočet daně, ty žalobce nesprávně omezuje pouze na fakticitu plnění a příčinnou souvislost mezi plněním a ekonomickou činností plátce. Ze směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty („směrnice o DPH“), vyplývá, že daňový subjekt musí prokázat nejenom faktické přijetí zdanitelného plnění, ale i přijetí v deklarovaném rozsahu. V tomto ohledu žalovaný odkazuje na čl. 226 bod 6 směrnice o DPH, dle kterého musí daňový doklad obsahovat údaje o množství a druhu dodaného zboží nebo rozsahu a druhu poskytnuté služby. Tento článek byl do zákona o DPH transponován prostřednictvím § 29. Jestliže je tedy rozsah zdanitelného plnění uveden na daňovém dokladu natolik obecným způsobem, že není seznatelné, v jakém rozsahu bylo plnění poskytnuto, má plátce daně povinnost prokázat, v jakém rozsahu bylo plnění uskutečněno.
22. Ačkoli předmět a rozsah plnění nemusí být uveden na daňovém dokladu vyčerpávajícím způsobem, je třeba, aby bylo patrné, za jaká plnění a v jakém množství či rozsahu je cena účtována, aby tak bylo možné též ověřit, zda se deklarované plnění fakticky uskutečnilo v deklarovaném rozsahu. Na období od 1. 4. 2016 do 31. 12. 2016 uzavřel žalobce smlouvu s dodavatelem Spencer life Media, která byla obecná a nekonkrétní z hlediska rozsahu plnění a počtu sportovních soutěží, na kterých bude propagace zajišťována. Ve smlouvě nebyl specifikován přesný popis propagace (počet log, umístění, velikost apod.), a proto nebylo možné ani určit, k čemu přesně se dodavatel zavázal. Na období od 1. 4. 2017 do 31. 12. 2017 uzavřel žalobce s tímž dodavatelem smlouvu, ve které sice bylo specifikováno, že logo žalobce bude umístěno na levém a pravém spojleru sportovního motocyklu a na dresu jezdce, včetně umístění na reklamním poutači u zázemí teamu jezdce. Ze smlouvy ale nebylo zřejmé, na jakých konkrétních závodech měla být propagace uskutečněna. Přestože reklamní služby nemohly být v roce 2016 ani 2017 vzhledem ke zranění jezdce P. M. poskytnuty ve sjednaném rozsahu, nedošlo ke změně smluvního ujednání týkajícího se ceny za plnění a žalobce se spokojil s plněním v omezené formě. V tomto ohledu např. v roce 2016 mělo být na Mistrovství Evropy

OPEN 2016 a na Mezinárodním mistrovství České a Slovenské republiky 2016 odjeto celkem 17 závodů, přičemž poskytovatel reklamy měl plnění poskytnout pouze na 12 závodech (na 9 aktivně jako jezdec a na 3 jako statik). Reklamní služby naproti tomu byly vyfakturovány v plném rozsahu a žalobce si z nich uplatnil nárok na odpočet daně v úplné výši.

23. Závěr, že bylo předčasné zabývat se účastí žalobce na daňovém podvodu, byl tedy správný. Nebylo totiž prokázáno splnění hmotněprávních podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně zakotvených v § 72 a § 73 zákona o DPH. Proto je také bezpředmětný návrh žalobce na doplnění dokazování o zjištění, zda společnost Spencer life Media ke dni vydání napadeného rozhodnutí uhradila daň z plnění uskutečněných pro žalobce. Nárok na odpočet daně nebyl žalobci odepřen z důvodu zapojení do podvodu na DPH, o kterém žalobce věděl či vědět měl a mohl, ale z důvodu neprokázání hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně.
24. K tvrzení žalobce, že odepřením nároku na odpočet daně dochází k narušení neutrality systému DPH, žalovaný odkázal na čl. 203 směrnice o DPH, podle něž *„daň z přidané hodnoty je povinna odvést každá osoba, která uvede tuto daň na faktuře“*. Z tohoto článku vychází i úprava obsažená v zákoně o DPH v § 108 odst. 1 písm. i), ve znění účinném do 28. 7. 2016, resp. v § 108 odst. 1 písm. j), ve znění účinném do 31. 12. 2018. Citované ustanovení uvádí, že přiznat a zaplatit daň správci daně je povinna *„osoba, která vystaví doklad, na kterém uvede daň“*. V takovém případě podle judikatury Soudního dvora je osoba povinna odvést DPH, kterou uvede na faktuře bez ohledu na to, zda zdanitelné plnění bylo uskutečněno. Ke stejnému závěru dospěla rovněž judikatura Nejvyššího správního soudu. Skutečnost, že dodavatel přiznal daň z daňových dokladů vystavených žalobci, tedy neznamená, že se předmětná plnění uskutečnila ve sjednaném rozsahu. Dodavatel tím pouze splnil svoji povinnost zakotvenou v § 108 zákona o DPH.
25. K polemice žalobce ohledně vztahu rozsahu plnění k rozsahu odpočtu žalovaný konstatoval, že daňový doklad musí mj. obsahovat údaje o plátcí uskutečňujícím plnění a o rozsahu a předmětu plnění (§ 29 zákona o DPH). Jestliže je rozsah zdanitelného plnění uveden na daňovém dokladu natolik obecným způsobem, že není seznatelné, v jakém rozsahu bylo plnění poskytnuto, má plátce daně povinnost prokázat, v jakém rozsahu bylo plnění uskutečněno. Uvedené potvrzuje konstantní judikatura správních soudů. Nejvyšší správní soud výslovně uvádí, že neprokázání rozsahu deklarovaného plnění samo o sobě postačuje k odepření nároku na odpočet daně.
26. Pokud jde o námitku žalobce, podle níž ve smlouvě bylo určeno, že cena služeb je závislá na umístění loga žalobce a na počtu akcí, na kterých bude reklama prezentována, žalovaný odkázal zejména na body 26 a 33 napadeného rozhodnutí, kde se zabýval analýzou předložených smluv o reklamě. V těchto smlouvách nebyl specifikovaný počet akcí. V článku III. bodu 2 smlouvy bylo ujednáno, že reklama bude poskytována na některých vybraných sportovních podnicích Mistrovství Evropy a MEZ MR ČR, při dalších blíže nspecifikovaných sportovních akcích, mezinárodních závodech, na reklamním poutači u zázemí teamu, na sportovním motocyklu, na společenských akcích, při charitativní činnosti, dresech jezdců teamu a případným ústním projevem při televizním a rozhlasovém vysílání. Ve smlouvě ze dne 1. 4. 2016 sice bylo ujednáno, že vyhrazené místo pro propagaci bude odpovídat vloženým prostředkům, nebyl však specifikován přesný popis propagace (počet log, umístění, velikost apod.), ani specifikace jednotlivých závodů, na kterých měla být propagace uskutečněna. Cena plnění byla

stanovena dohodou bez ujednání, že cena je závislá na umístění loga nebo počtu „akcí“, při kterých byla zajištěna reklama. Podle žalovaného bylo na základě tohoto smluvního vztahu *de facto* možné provést cokoli bez ohledu na faktické plnění, neboť na základě obecně vymezené smlouvy nelze určit, k čemu přesně se dodavatel zavázal. Žalovaný dále podotkl, že reklama měla být poskytována také na společenských akcích, při charitativní činnosti a případným ústním projevem při televizním a rozhlasovém vysílání, ale žádné důkazní prostředky k tomuto ujednání nebyly ze strany žalobce předloženy. V článku III. bodu 1 smlouvy o reklamě bylo dále ujednáno, že vedle propagace obchodního jména bude provedena i propagace povolených předmětů podnikání žalobce. Na žalobcem předložených fotografiích je však vyobrazen pouze dres, motocykl či banner, kde se nachází pouze obchodní jméno žalobce, nikoliv povolené předměty podnikání.

27. Žalobce namítl, že smluvní strany se následně dohodly, že prezentace bude s ohledem na zranění jezdce probíhat jinak, než doposud. Nicméně ze spisového materiálu žádným způsobem nevyplývá, že by došlo ke změně sjednané reklamy dle smluv ze dne 1. 4. 2016 a 31. 3. 2017.
28. Žalovaný nespatřuje žádný rozpor mezi tím, co uvedl v bodech 26 a 29 napadeného rozhodnutí. Žalobce namítl, že pro žalovaného bylo důležitější to, co bylo fakticky uskutečněno, namísto toho, co bylo sjednáno ve smlouvě. Jedná se ale o účelovou dezinterpretaci. Rozsah sjednané reklamy, z jejíhož přijetí si plátce uplatňuje nárok na odpočet daně, by měl vždy odpovídat rozsahu skutečně provedené reklamy, neboť nárok na odpočet daně nemá základ ve formálním dokladu, ale v existenci zdanitelného plnění. Ve zde posuzovaném případě však byl rozsah reklamy ve smlouvě definován tak obecně, že na základě tohoto smluvního vztahu bylo *de facto* možné provést cokoli bez ohledu na faktické plnění.
29. Poukaz na rozpor mezi smluveným způsobem úhrady faktur a faktickým způsobem úhrady faktur také nebyl irelevantní. Podstatný je zde samotný fakt, že žalobce hradil plnění ve výši 2 200 000 Kč v hotovosti, v důsledku čehož nebyla zachována auditní stopa. Způsob úhrad v hotovosti je neprůkazný a neosvědčuje, že úhrady proběhly tak, jak bylo deklarováno. Podle žalovaného se zvolený způsob úhrady jeví jako nestandardní, a to s ohledem na výši jednotlivých hrazených částek a jejich pravidelnost. V tomto ohledu žalovaný podotkl, že k přesunu finančních prostředků může dojít pouze fingovaně, účelově a dočasně s cílem dodat na věrohodnosti daňovému dokladu, na jehož základě je uplatňován nárok na odpočet daně.
30. Žalobci nelze přisvědčit ani v tom, že by předložené fotografie spolu s ostatními důkazními prostředky prokazovaly, že k plnění skutečně došlo v deklarovaném rozsahu. K fotografiím z roku 2016 žalovaný uvedl, že 4 fotografie nebyly označeny štítkem, ani zde není vidět reklamní plachta s partnery pro daný závod, jsou tedy bez uvedení data a místa. Na ostatních fotografiích byl štítek nebo reklamní plachta s partnery vztahující se pouze k závodům uskutečněným v dubnu a květnu 2016. Ve fotoknize z roku 2016 byl na některých fotografiích, které jsou bez označení, vyobrazen pouze závodník nebo motocykl, z čehož nelze identifikovat, kde a kdy byla reklama provedena. Fotokniha obsahovala fotografie označené daty pouze v měsících duben, květen a červen 2016, tudíž nebyl patrný rozsah poskytovaných služeb v průběhu celého období od dubna 2016 do prosince 2016. K fotografiím vztahujícím se k roku 2017 žalovaný uvedl, že fotokniha obsahovala 43 fotografií, z nichž 20 bylo z období v průběhu ledna až března 2017. Dále 9 fotografií ze závodů z 15. až 16. 4. 2017 a 1. 5. 2017 a 14 fotografií, které však nebyly

označeny v souladu se smlouvou, podle níž měly být fotografie předloženy včetně identifikace místa pořízení. Na fotografiích bez označení byl vyobrazen závodník, převážně ale motocykl, z čehož nemohl správce daně identifikovat, kde a kdy měla být reklama zajištěna. Z předložené fotoknihy sice vyplývá, že logo žalobce bylo umístěno na levém a pravém spojleru sportovního motocyklu, na dresu jezdce a reklamním poutači u zázemí týmu jezdce, ale k předmětným zdaňovacím obdobím, tj. červenec a srpen 2017, neobsahovala fotokniha žádnou fotografii. To odpovídá zjištění správce daně, že v době od 21. 5. 2017 do 22. 12. 2017 byl závodník P. M. z důvodu zranění v dočasné pracovní neschopnosti a závodů se tak nezúčastnil.

31. Žalobce sice tvrdí, že i po zranění jezdec P. M. prezentoval logo a značku žalobce v zázemí závodů a na společenských akcích, nicméně tuto skutečnost nijak neprokázal. Žalobce se tedy spokojil s plněním v omezené formě (účast jezdce na některých závodech pouze v podobě statika a vystavení soutěžního stroje v pedoku, rehabilitace ve fitcentru a návštěva plaveckého bazénu) a hradil stále stejnou výši sjednané ceny. Podle žalovaného však nelze návštěvu fitcentra či bazénu svým rozsahem v žádném případě srovnávat s motokrosovými závody s účastí až několika tisíc diváků. Rovněž účast jezdce pouze na některých závodech v podobě statika nelze považovat za plnohodnotnou prezentaci. To, že reklamní služby nemohly být vzhledem ke zranění jezdce P. M. poskytovány v plném rozsahu, výslovně potvrdila i svědecká výpověď L. E. (zástupce dodavatele Spencer life Media) provedená v jiném daňovém řízení. Tuto skutečnost ostatně potvrdil i sám žalobce, který uvedl, že si je jako bývalý závodník v motokrosovém sportu vědom značných rizik pro jezdce a jeho složité situace v případě zranění, a proto mu dostačovalo plnění v omezené formě.
32. Žalovaný dále konstatoval, že žalobce navrhl opakování svědecké výpovědi pana M., který již byl v rámci předmětné daňové kontroly jednou vyslechnut, za účelem prokázání toho, že i v době jeho zranění docházelo k propagaci klientů. Tuto skutečnost však měl žalovaný za prokázanou, důkazní návrh žalobce na opakování svědecké výpovědi pana M. tak byl správně odmítnut z důvodu nadbytečnosti důkazu. Žalobce byl o tom informován sdělením ze dne 2. 7. 2021, na něž v daňovém řízení nijak nereagoval. Činí tak až v podané žalobě. Jeho argumentace je však lichá, neboť důkazní návrh nebyl odmítnut s odůvodněním, že by účast jezdce M. pouze na některých závodech v podobě statika nebylo možno považovat za plnohodnotnou prezentaci, jak se snaží žalobce soudu účelově podsunout.
33. Úvahu, podle níž plnění mělo spíše povahu sponzoringu, žalovaný vyslovil v souvislosti se zjištěním, že rozsah propagace žalobce byl velmi obecně vymezen. Žalobci zároveň ani po zranění jezdce nevadilo, že tento již nemůže žalobce plnohodnotně propagovat. Jednalo se však pouze o úvahu nad rámec právního posouzení věci.
34. Žalobce podal dne 7. 1. 2022 k vyjádření žalovaného repliku. V této replice opětovně polemizoval s tvrzením žalovaného, podle něž je zkoumání existence daňového podvodu podmíněno prokázáním hmotněprávních podmínek nároku na odpočet, jako je rozsah plnění či identita dodavatele plnění. Podle žalobce z judikatury Soudního dvora a Nejvyššího správního soudu vyplývá, že je podmíněno toliko prokázáním faktické existence plnění.
35. Argumentace žalovaného judikaturou Nejvyššího správního soudu týkající se prokazování rozsahu přijatého zdanitelného plnění je dle žalobce dogmatická a nijak se

nevypořádává s žalobními námitkami. Zopakoval proto své základní teze. V případě, že v souvislosti s realizací dotčeného plnění nedošlo k narušení neutrality DPH, je požadavek na prokázání přesného rozsahu plnění v rozporu s principy uplatňování DPH. Podle judikatury Soudního dvora postačuje prokázání souvislosti dotčeného plnění s plněními na výstupu, případně prokázání, že náklady na dotčené služby spoluurčují cenu uskutečněných zdanitelných plnění. V případě, že v souvislosti s realizací dotčeného plnění došlo k narušení neutrality DPH, je namísto zkoumání existence daňového podvodu. Jediným předpokladem takového zkoumání je přitom prokázání faktické existence plnění.

36. Žalobce má nadále za to, že prokázal realizaci reklamních plnění. Spornou se může jevit pouze prokázání realizace a rozsah plnění v obdobích, kdy jezdec kvůli zranění nestartoval a prezentoval žalobce pouze v soutěžním zázemí. K prokázání reklamního plnění v období rekonvalescence jezdce proto žalobce navrhoval opakování jeho svědecké výpovědi.
37. Argumentace žalovaného stran odmítnutí opakování této výpovědi je dle žalobce účelová. Žalovaný se snaží vyvolat zdání, že žalobce navrhoval provedení svědecké výpovědi k prokázání pouze toho, co již prokázáno bylo (tzn. že reklamní prezentace žalobce jezdce pokračovala i v období po zranění jezdce). Žalobci však šlo i o prokázání rozsahu jeho prezentace jezdce v tomto období. Pokud totiž jezdec realizoval v dotčeném období propagaci žalobce, musel mít i povědomí o rozsahu této propagace. Zároveň žalobce odmítl argumentaci žalovaného, že pokud jeho prezentace v tomto období probíhala v omezené podobě, nemohly být služby jezdce fakturovány v plném rozsahu. Uvedená argumentace se zakládá na spekulativních úvahách ohledně rozsahu reklamního zásahu. Podle žalobce jsou tyto úvahy „chatrné“, neboť stejnou cestou by bylo možné dojít k absurdním závěrům o omezení nároku na odpočet DPH z reklamních plnění na fotbalových či hokejových stadionech v souvislosti s omezením počtu diváků z důvodu přijatých epidemiologických opatření. Žalobce tedy namítl, že ve skutečnosti v důsledku zranění soutěžního jezdce došlo pouze k faktické změně obsahu uzavřené reklamní smlouvy.
38. Žalobce se stručně vyjádřil také k požadavku na prokázání identity dodavatele sporných zdanitelných plnění. V této souvislosti odkázal na rozsudek Soudního dvora ze dne 9. 12. 2021 ve věci C-154/20, *Kemwater ProChemie s.r.o.* („věc *Kemwater*“).
39. Žalovaný se k této replice vyjádřil dne 16. 3. 2022. Zdůraznil, že žalobci nebyl odepřen nárok na odpočet daně z důvodu neprokázání deklarovaného dodavatele, ale z důvodu neprokázání deklarovaného rozsahu. Odkaz na rozsudek Soudního dvora ve věci *Kemwater* je proto nepřipadný.
40. Žalobce poté dne 20. 4. 2022 zaslal soudu podání označené jako doplnění právní argumentace a dne 22. 4. 2022 další podání označené jako reakce na vyjádření žalovaného ze dne 16. 3. 2022. Podle žalobce dává jeho argumentaci za pravdu rovněž nedávný rozsudek Soudního dvora ze dne 25. 11. 2021 ve věci C-334/20, *Amper Metal Kft.* („věc *Amper Metal*“). Soudní dvůr byl v této věci dotázán, zda lze plátcům odepřít nárok na odpočet DPH (v daném případě z přijatých zdanitelných plnění v podobě reklamní prezentace umístěné na závodních automobilech, skutková podstata se tedy podobala nyní posuzované věci) v případě, kdy hodnota reklamní služby je nepřiměřená ve vztahu výnosu (obratu/zvýšení obratu) příjemce služby, anebo dokonce v případě, že reklamní

služba nepřinesla jejímu příjemci vůbec žádný obrat. Soudní dvůr dospěl k závěru, že ani v takových případech plátcí coby příjemci služby nárok na odpočet DPH odepřít nelze, neboť výše DPH odečtené závisí pouze na výši základu daně. Pro určení rozsahu nároku na odpočet DPH je zcela nerozhodná okolnost spočívající v tom, že cena plnění, ze které se odvíjí výše základu daně, je neobvykle vysoká, nebo okolnost, že předmětné plnění bylo pro jeho příjemce nerentabilní.

41. Podle žalobce z citovaného rozsudku Soudního dvora vyplývá, že také okolnost spočívající v tom, že z důvodu zranění soutěžního jezdce nadále poskytovala společnost Spencer life Media žalobci reklamní plnění v jiném než v původně sjednaném rozsahu, je pro posouzení nároku na odpočet DPH uplatněného žalobcem nerozhodná. Pro určení rozsahu (výše) odpočtu DPH je rozhodná výlučně výše základu daně, která se v období po zranění jezdce nijak nezměnila, přestože žalobci byla nadále dotčená plnění poskytována pouze v omezeném rozsahu. Výše odpočtu DPH nárokového žalobcem tudíž zůstala zraněním jezdce nedotčena.
42. Žalobce také dále rozvedl svou námitku, podle níž není zřejmé, co vlastně žalovaný myslí, jestliže tvrdí, že žalobce neprokázal deklarovaný rozsah předmětných plnění. Žalovaný totiž současně tvrdí, že
- žalobce neprokázal skutečný (tj. fakticky uskutečněný) rozsah;
 - žalobce neprokázal existenci shody mezi deklarovaným a skutečným (tj. fakticky uskutečněným) rozsahem těchto plnění;
 - žalobce neprokázal rozsah deklarovaných plnění.
43. Podle žalobce pak je prokázání skutečností uvedených pod písm. a) a c) nerozhodné pro přiznání nároku na odpočet DPH. Rozhodný je pouze skutečný (tj. fakticky uskutečněný) rozsah plnění. K tvrzením žalovaného o neprokázání shody mezi deklarovaným a skutečným (tj. fakticky uskutečněným) rozsahem plnění žalobce namítl, že existence daňového dokladu není součástí hmotněprávních podmínek pro přiznání nároku na odpočet, ale jedná se o podmínku procesní, resp. formální. Pokud tedy daňový doklad neobsahuje všechny zákonné náležitosti dle § 29 zákona o DPH, potom plátce předložením takového dokladu nárok na odpočet neprokázal. Z toho ale ještě nevyplývá, že nebyly naplněny hmotněprávní podmínky nároku na odpočet a že nárok již nelze prokázat jiným způsobem. Takový postup předpokládá § 73 odst. 5 zákona o DPH i judikatura Soudního dvora.
44. Žalovaný se k uvedeným podáním žalobce vyjádřil dne 1. 7. 2022. K rozsudku ve věci *Amper Metal* konstatoval, že Soudní dvůr v daném případě odpovídal na předběžnou otázku týkající se podmínky nároku na odpočet daně spočívající v použití zdanitelného plnění k ekonomické činnosti plátce. Soudní dvůr v odpovědi na tuto otázku pouze uvedl, že na nárok na odpočet daně nemá vliv skutečnost, že cena reklamní služby je nepřiměřená ve vztahu k referenční hodnotě definované vnitrostátním daňovým orgánem, nebo že předmětná reklama nevedla ke zvýšení obratu příjemce reklamy. Z toho nelze dovozovat, že by plátce daně nebyl povinen prokázat, že plnění přijal v deklarovaném rozsahu.
45. K námitkám týkajícím se prokazování deklarovaného rozsahu plnění žalovaný uvedl, že v souladu s rozsudkem Soudního dvora ze dne 15. 9. 2016 ve věci C-516/14, *Barlis 06* („věc *Barlis 06*“), se zabýval i tím, zda rozsah plnění nebyl specifikován ve smlouvě o

reklamě či jiném důkazním prostředku. Rozsah plnění však nebyl specifikován v žádném důkazním prostředku. I tak bylo ovšem zřejmé, že dodavatel Spencer life Media nemohl dostat svému smluvnímu ujednání, a to z důvodu zranění jezdce P. M..

46. Žalobce reagoval na posledně uvedené vyjádření žalovaného přípisem ze dne 12. 7. 2022. Žalobce nesouhlasí s interpretací rozsudku Soudního dvora ve věci *Amper Metal* podanou žalovaným. Podle žalobce Soudní dvůr dává za pravdu právnímu názoru, který podrobně vyjádřil ve svých předchozích podáních. Naopak žalovaný se mylně dovolává rozsudku Soudního dvora ve věci *Barlis 06*. Soudní dvůr zde v podstatě dospěl k závěru odpovídajícímu právní úpravě obsažené v § 29 odst. 1 písm. f) zákona o DPH. Z uvedeného rozsudku tedy nevyplývá, že by plátce byl povinen prokazovat rozsah plnění coby součást hmotněprávních podmínek pro přiznání nároku na odpočet.

III. Ústní jednání

47. Během jednání konaného dne 13. 7. 2022 zástupce žalobce shrnul argumentaci uplatněnou v žalobě a ve svých dalších podáních. Právní názor zastávaný žalovaným by dle něj vedl k absurdním důsledkům. Pokud by například rozhlasová stanice měla určitou deklarovanou poslechovost a sjednala s klientem reklamní plnění, mohl by správce daně požadovat po příjemci plnění prokázat poslechovost do posledního posluchače. Takové důkazní břemeno nelze dle žalobce unést. Zároveň konstatoval, že žalovaný se v podstatě situuje do role smluvní strany soukromoprávního vztahu a podává za žalobce jakousi reklamaci. Žalobce ale žádnou reklamaci podávat nechce, protože se po zranění jezdce P. M. domluvil s druhou stranou na odlišném plnění. Žalovanému tato kompetence nepřísluší.
48. Zástupce žalobce dále k výzvě soudu ocitoval obsah svého podání ze dne 12. 7. 2022, aby se k němu případně mohl vyjádřit přítomný pověřený pracovník žalovaného (žalobce toto podání zaslal zároveň soudu i žalovanému, ten se s ním však před soudním jednáním nestihl seznámit). Pověřený pracovník žalovaného následně uvedl, že z rozsudku Soudního dvora ve věci *Amper Metal* nevyplývají závěry, které z nich dovozuje žalobce.
49. Soud nevyhověl návrhu žalobce na doplnění dokazování v soudním řízení, které mělo spočívat v prověření neodvedení daně společností Spencer life Media, a to k datu vydání žalobou napadeného rozhodnutí (ke zdůvodnění viz níže bod 73 tohoto rozsudku).

IV. Posouzení věci krajským soudem

50. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu žalobních námitek v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního soudního řádu správního.
51. Jádrem sporu v posuzované věci je otázka, zda má být žalobci přiznán odpočet daně z přidané hodnoty, který si nárokuje. Podle žalovaného žalobce neprokázal rozsah, v němž přijal zdanitelná plnění spočívající v zajištění propagace prostřednictvím motoristického sportu od dodavatele Spencer life Media.
52. Úprava nároku na odpočet DPH je obsažena 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 zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku. Plátce prokazuje nárok na odpočet především daňovým dokladem, který musí splňovat všechny náležitosti stanovené zákonem o DPH. Zároveň platí, že

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. Ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi tedy 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 (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 10. 2006, č. j. 2 Afs 7/2006 – 107, a ze dne 28. 2. 2008, č. j. 9 Afs 93/2007 – 84).

53. Pouze na okraj krajský soud dodává, že podle dosavadní (převažující) judikatury správních soudů bylo povinností daňového subjektu, který si uplatňuje nárok na odpočet daně, prokázat také přijetí zdanitelné plnění od deklarovaného dodavatele. Soudní dvůr ale v rozsudku ve věci *Kemwater* konstatoval, že dodavatel nemusí být jednoznačně identifikován, pokud ze skutkových okolností případu s jistotou vyplývá, že nutně měl postavení osoby povinné k dani (plátce DPH). Nicméně tento rozsudek a v něm vyslovené závěry (stejně jako závěry vyslovené v navazujícím rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017 – 208) nemají na nyní posuzovanou věc žádný dopad. Žalovaný totiž žalobci nevytýká, že by neprokázal přijetí zdanitelných plnění od deklarovaného dodavatele.
54. Dále je třeba uvést, že i v případě, kdy plátce splní všechny zákonem stanovené (formální i hmotněprávní) podmínky nároku na odpočet daně, nemusí mu být tento nárok přiznán, a to tehdy, pokud jej uplatňuje podvodně nebo zneužívajícím způsobem.
55. K problematice podvodů na DPH existuje bohatá judikatura Soudního dvora [viz např. rozsudky ze dne 12. 1. 2006 ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03, *Optigen Ltd a Fulcrum Electronics Ltd (v likvidaci) a Bond House Systems Ltd* („věc *Optigen*“); ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, *Axel Kittel a Recolta Recycling SPRL* („*Kittel*“); a ze dne 21. 6. 2012 ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, *Mahagében kft a Péter Dávid* („*Mahagében*“)]. Soudní dvůr označuje jako podvod na DPH situace, v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem směrnice o DPH (respektive předchozí tzv. šesté směrnice), neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám. Soudní dvůr zároveň ve věci *Optigen* zdůraznil, že nárok na odpočet daně nemůže být dotčen tím, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížena skutečnostmi, o kterých plátce neví nebo nemůže vědět. Výklad Soudního dvora převzala i judikatura Nejvyššího správního soudu; viz např. rozsudky ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 Afs 15/2008 – 100, ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010 – 195, ze dne 10. 6. 2015, č. j. 2 Afs 15/2014 – 59, a ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017 – 60.
56. Bohatá soudní judikatura existuje rovněž k problematice rozložení důkazního břemena mezi správce daně a daňový subjekt v daňovém řízení. Její 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 („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,

kteře 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).

57. Argumentace uplatněná žalobcem v nyní posuzované věci je zčásti polemikou s některými z výše shrnutých závěrů judikatury správních soudů. Žalobce totiž namítá, že není možné odepřít nárok na odpočet daně pouze z důvodu neprokázání rozsahu, v němž daňový subjekt přijal zdanitelné plnění. Podle žalobce je zahrnutí požadavku na prokázání rozsahu zdanitelného přijetí mezi hmotněprávní podmínky pro přiznání nároku na odpočet v rozporu s judikaturou Soudního dvora. Hodlal-li žalovaný odepřít z tohoto důvodu žalobci odpočet, bylo jeho povinností prokázat, že předmětná plnění byla zasažena daňovým podvodem, o němž žalobce měl a mohl vědět (v podrobnostech viz výše body 3-4, 7-8 a 34-35 tohoto rozsudku).
58. Krajský soud této argumentaci nepřisvědčil. Jednou z okolností rozhodných pro uznání nároku na odpočet daně je dle judikatury správních soudů také rozsah zdanitelných plnění. Neprokázání rozsahu plnění je samo o sobě důvodem k odepření nároku na odpočet (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2021, č. j. 4 Afs 402/2020 – 63, bod [32], a ze dne 9. 8. 2021, č. j. 6 Afs 235/2020 – 76; rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 6. 4. 2022, č. j. 31 Af 1/2021 – 59). Krajský soud zároveň nevidí důvod se od závěrů plynoucích z citované judikatury odchýlovat. Nesdílí tedy přesvědčení žalobce, že tyto závěry jsou v rozporu s judikaturou Soudního dvora.
59. Žalobce se v této souvislosti dovolává především rozsudku Soudního dvora ve věcech *SGI a Valérianes*. Jak ale správně uvedl žalovaný, žalobce dezinterpretuje závěry, k nimž Soudní dvůr v uvedeném rozsudku dospěl. Soudní dvůr zde pouze uvedl, že nárok na odpočet lze odmítnout v případě, kdy je prokázáno, že se plnění fakticky neuskutečnilo. Nijak se nevyjadřoval k problematice prokazování rozsahu zdanitelného plnění, neboť to nebylo v daných věcech předmětem otázek, na které odpovídal. Z uvedeného rozsudku tedy vyplývá, že faktická plnění je jednou z hmotněprávních podmínek pro přiznání nároku na odpočet daně. Nijak z něj neplyne, že by se jednalo o jedinou podmínku, jak tvrdí žalobce.
60. Krajský soud dále konstatuje, že pokud žalobce neprokázal rozsah, v němž přijal zdanitelná plnění, pak nebylo povinností žalovaného prokazovat, že předmětná plnění byla zasažena daňovým podvodem, o němž žalobce měl a mohl vědět. Z výše citované judikatury týkající se podvodů na DPH plyne, že správce daně nejprve posuzuje splnění hmotněprávních a formálních podmínek nároku na odpočet daně. Prokazování účasti daňového subjektu na podvodu nastupuje až v momentu, kdy daňový subjekt unese své důkazní břemeno ve vztahu k uvedeným podmínkám.
61. Krajský soud přitom souhlasí s žalovaným, že žalobce toto důkazní břemeno neunesl. Žalobce totiž neprokázal rozsah přijetí zdanitelných plnění.

62. Žalobce uzavřel se společností Spencer life Media smlouvy o zajištění reklamy prostřednictvím motoristického sportu. Dne 1. 4. 2016 uzavřel smlouvu na období od 1. 4. do 31. 12. 2016 a dne 31. 3. 2017 uzavřel smlouvu na období od 1. 4. do 31. 12. 2017. Předmětem smluv bylo zajištění propagace prostřednictvím motokrosového týmu Edifio Solution (ve smlouvě pro rok 2017 se hovoří o týmu Spencer Media, byť příslušný tým byl pod tímto názvem registrován v roce 2015). V článku III. smluv 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, na reklamním poutači, u zázemí týmu, na sportovním motocyklu, na společenských akcích, při charitativní činnosti, na dresích jezdců týmu 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 (ve smlouvě pro rok 2017 je dále uvedeno, že logo žalobce bude umístěno na levém a pravém spojleru sportovního motocyklu, na dresu jezdce a na reklamním poutači u zázemí týmu). Cena za uvedení plnění byla v obou smlouvách stanovena ve výši 1 800 000 Kč + DPH ve výši 21 % a měla být hrazena ve sjednaných lhůtách splatnosti uvedených na průběžně vystavovaných zálohových fakturách převodem nebo hotově.
63. Žalobce dále předložil správci daně zálohové faktury a daňové doklady, podle nichž společnost Spencer life Media fakturovala žalobci „zálohu za provádění reklamy prostřednictvím motoristického sportu“. Na fakturách – daňových dokladech je uveden odkaz na zálohové faktury. Žalobce předložil také fotoknihy, fotografie z motokrosových závodů, polepku na soutěžní stroj a kalendář na rok 2016, fotografie.
64. Žalovaný k tomu konstatoval, že uzavřená smlouva pro rok 2016 byla velice obecná a nekonkrétní z hlediska rozsahu plnění a počtu sportovních soutěží, na kterých měla být propagace zajišťována. Ve smlouvě nebyl vůbec uveden popis propagace (počet log, umístění, velikost atd.). Na základě této smlouvy bylo *de facto* možné provést cokoli, neboť nelze určit, k čemu přesně se dodavatel zavázal. Ve smlouvě pro rok 2017 sice bylo blíže specifikováno umístění loga žalobce, ale ani z této smlouvy nebylo zřejmé, na jakých konkrétních závodech měla být propagace uskutečněna. Rozsah plnění není zřejmý ani ze zálohových faktur a 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 také podotkl, že na zálohových fakturách byl uveden způsob úhrady převodem, ale dle předložených pokladních dokladů docházelo k úhradám v hotovosti. Tento způsob úhrad je přitom neprůkazný.
65. Žalovaný dále zjistil, že jediný jezdec týmu Edifio Solution P. M. se při závodech konaných dne 12. 6. 2016 zranil a do konce roku 2016 již na žádných závodech nestartoval. Obdobná situace nastala v následujícím roce, v němž se zranil již dne 21. 5. 2017. Přesto nedošlo ke změně smluvního ujednání týkajícího se ceny za plnění. Žalobce se spokojil s plněním v omezené formě (účast jezdce na některých závodech pouze v podobě statika a vystavení soutěžního stroje v pedoku, rehabilitace ve fitcentru a návštěva plaveckého bazénu) a hradil stále stejnou výši sjednané ceny. V roce 2016 (v měsících duben až prosinec) tak uhradil celkem 1 800 000 Kč + DPH a v roce 2017 (v měsících červenec a srpen) celkem 400 000 Kč + DPH. Podle uzavřených smluv navíc měla být reklama poskytována i na společenských akcích, při charitativní činnosti a

případným ústním projevem při televizním a rozhlasovém vysílání. Vedle propagace obchodního jména pak měla být prováděna také propagace povolených předmětů podnikání žalobce. K naplnění těchto smluvních ujednání ale žalobce nepředložil žádné důkazy. Určité nesrovnalosti žalovaný zjistil také v případě závodů konaných ve dnech 15.-16. 4. 2017 v Koldingu, v Dánsku, a dne 1. 5. 2015 v Myjavě, na Slovensku. V rozporu se smlouvou o reklamě zde logo žalobce nebylo uvedeno na reklamním poutači u zázemí týmu jezdců.

66. Krajský soud konstatuje, že z žalobcem předložených důkazů plyne, že k určité propagaci žalobce jezdcem P. M. v posuzovaných obdobích skutečně došlo. Podle fotografií založených v daňovém spise je zřejmé, že na dresu a motorce uvedeného jezdce a na reklamních poutačích u zázemí jeho týmu bylo umístěno logo žalobce (přínejmenším v případě některých závodů, kterých se jezdec aktivně zúčastnil). Rozsah deklarovaných plnění tím ale prokázán nebyl. Soud zejména musí zdůraznit, že na žalobcem předložených daňových dokladech je rozsah zdanitelných plnění uveden zcela obecně. Jak přitom správně uvedl žalovaný, předmět a rozsah plnění nemusí být na daňovém dokladu uveden vyčerpávajícím způsobem, ale je třeba, aby bylo patrné, za jaká plnění a v jakém množství či rozsahu je cena účtována. Jestliže je rozsah zdanitelného plnění uveden na daňovém dokladu natolik obecným způsobem, že není seznatelné, v jakém rozsahu bylo plnění poskytnuto, má plátce daně povinnost prokázat, v jakém rozsahu bylo plnění uskutečněno. Žalobcem uzavřené smlouvy o zajištění reklamy jsou však také nekonkrétní – smlouva pro rok 2017 z hlediska počtu sportovních soutěží, na kterých bude propagace zajišťována, smlouva pro rok 2016 rovněž z hlediska rozsahu plnění.
67. Zároveň nelze pominout skutečnost, že jediný jezdec týmu Edifio Solution P. M. z důvodu zranění závodil v průběhu roku 2016 jen necelé tři měsíce (zranil se dne 12. 6. 2016) a v průběhu roku 2017 ještě kratší dobu (ke zranění došlo dne 21. 5. 2017). Propagace žalobce se tak zjevně nemohla uskutečnit ve sjednaném rozsahu (jakkoliv zároveň platí, že rozsah plnění nebyl dostatečně specifikován). Smlouvy o zajištění reklamy uzavřené žalobcem odkazují (kromě jiného) na závody konané v rámci Mistrovství Evropy a Mezinárodního mistrovství ČR. Například v roce 2016 se ale v rámci těchto soutěží konalo celkem 17 závodů, přičemž jezdec P. M. se aktivně zúčastnil pouze 9 z nich. V době, kdy byl zraněný, sice propagoval žalobce a další subjekty jiným způsobem (například nosil závodní dres při rehabilitaci v posilovně, na některých závodech měl postavené zázemí a pózoval pro fotografy, byť nemohl závodit). Tímto způsobem však zjevně nelze plnohodnotně nahradit činnost, která měla být primárním předmětem zdanitelných plnění.
68. Žalobce k tomu namítl, že žalovaný se v podstatě situuje do role smluvní strany soukromoprávního vztahu a podává za žalobce jakousi reklamaci. Žalobce ale žádnou reklamaci podávat nechce, protože se po zranění jezdce P. M. domluvil s druhou stranou na odlišném plnění. Podle žalobce žalovanému tato kompetence nepřísluší. Uvedená námitka je nedůvodná. Krajský soud nijak nezpochybňuje právo žalobce rozhodnout se uhradit celou původně dohodnutou částku jako cenu za poskytnutá zdanitelná plnění navzdory skutečnosti, že došlo ke zranění jezdce, který je primárním nosičem reklamy. Jedna věc však je soukromoprávní přípustnost takového jednání, druhá věc je jeho finančně-právní rovina, kterou je žalovaný nejen oprávněn, ale přímo povinen hodnotit. Pokud si žalobce hodlá nárokovat odpočet DPH v souvislosti s takto učiněnými

platbami, musí být schopen prokázat splnění výše specifikovaných podmínek nároku na odpočet. Této povinnosti žalobce nedostál.

69. V žalobcově vlastním zájmu totiž bylo vymezit již ve smlouvách o zajištění reklamy, které uzavřel se společností Spencer life Media, jasněji rozsah plnění (a to i s ohledem na výši částek, kterou se zavázal uhradit). Žalobce mohl trvat také na přesnějším vymezení rozsahu plnění ve vystavovaných daňových dokladech. Jestliže se i po zranění jezdce P. M. rozhodl podpořit jeho tým tím způsobem, že bude smluvní cenu hradit v plné výši, mohl tuto situaci ošetřit uzavřením smluvního dodatku, ideálně v písemné formě. Žalobce sice uvádí, že se po zranění jezdce P. M. domluvil s druhou stranou na odlišném plnění, uvedené tvrzení ale neprokázal.
70. Žalobce rovněž namítl, že při sjednání ceny za reklamní službu je na smluvních stranách, jaké měřítko rozsahu služby si zvolí (viz výše bod 9 rozsudku). Argumentace žalovaného se tak zakládá na spekulativních úvahách ohledně rozsahu reklamního zásahu. Stejnou cestou by dle žalobce bylo možné dojít k absurdním závěrům o omezení nároku na odpočet DPH z reklamních plnění na fotbalových či hokejových stadionech v souvislosti s omezením počtu diváků z důvodu přijatých epidemiologických opatření (viz výše bod 37 rozsudku). Další příklad údajné absurdity požadavků žalovaného žalobce uvedl během soudního jednání. Konstatoval, že pokud by rozhlasová stanice měla určitou deklarovanou poslechovost a sjednala s klientem reklamní plnění, mohl by správce daně požadovat po příjemci plnění prokázat poslechovost do posledního posluchače. Takové důkazní břemeno nelze dle žalobce unést. Také tyto žalobní námitky jsou liché. Nikdo po žalobci nepožaduje, aby prokázal rozsah reklamního zásahu natolik detailně, že by například musel vyčíslit počet diváků, kteří zaznamenali jeho reklamu na dresu jezdce P. M.. Podstata argumentace žalovaného spočívá v tom, že reklamní zásah bude zjevně rozdílný v případě, kdy jezdec propaguje žalobce coby aktivní účastník závodů, kterým přihlížejí řádově tisíce diváků, a v případě, kdy propagace žalobce probíhá například při rehabilitaci ve fitcentru. S tímto závěrem žalovaného se krajský soud ztotožňuje. Soud dále v obecné rovině souhlasí s žalobcem v tom, že při sjednání ceny za reklamní službu je na smluvních stranách, jaké měřítko rozsahu služby si zvolí. Dodává ovšem, že toto měřítko musí být (pro daňové účely) sjednáno průkazně a dostatečně konkrétně, což se v posuzované věci nestalo. Soud také konstatuje, že mu není známo, jak mají české hokejové a fotbalové kluby smluvně upraveny vztahy se svými zadavateli reklamy a jak tyto subjekty případně reagovaly na omezení počtu diváků na stadionech z důvodu přijatých epidemiologických opatření. 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 sportovní týmy a jejich zadavatele reklamy.
71. K námitce, podle níž žalobce navrhoval k prokázání reklamního plnění v období rekonvalescence jezdce opakování jeho svědecké výpovědi, avšak žalovaný tento důkaz odmítl provést s účelovou argumentací (viz body 36 a 37 rozsudku), krajský soud uvádí následující. Žalovaný se řádně zabýval důkazním návrhem na opakování výslech svědka, jezdce P. M.. Konstatoval, že nepochybuje o tom, že v době jeho zranění se účastnil některých závodů jako statistik a vystavoval motocykl v pedoku. Opakování jeho svědecké výpovědi by tak bylo nadbytečné. Žalovaný uvedl tyto důvody nejen v odůvodnění napadeného rozhodnutí, ale také ve sdělení ze dne 2. 7. 2021, které bylo žalobci doručeno dne 11. 7. 2021. Jestliže byl žalobce názoru, že výslech svědka by mohl přinést další pro

posouzení věci relevantní skutečnosti, měl žalovanému v reakci na uvedené sdělení tyto skutečnosti blíže specifikovat. Nic takového ale neučinil. Uvedená žalobní námitka je tedy také nedůvodná.

72. Na uvedených závěrech nemůže nic změnit ani právní názor vyslovený v rozsudku Soudního dvora ve věci *Amper Metal*. Žalobce se mylí, pokud uvádí, že skutková podstata případu posuzovaného Soudním dvorem se podobala nyní posuzované věci. Jistá souvislost spočívala pouze v tom, že společnosti *Amper Metal* byl odepřen nárok na odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění v podobě reklamní prezentace umístěné na závodních automobilech. Důvod odepření odpočtu daně byl však odlišný. Maďarská daňová správa shledala, že předmětné reklamní služby byly příliš nákladné a neměly ve skutečnosti pro společnost *Amper Metal* žádný užitek, zejména s ohledem na povahu její klientely. Smlouva o reklamních službách uzavřená danou společností tak nesplňovala požadavky „rozumného hospodaření“, stanovené příslušným maďarským zákonem. K tomu Soudní dvůr na dotaz maďarského soudu uvedl, že „osoba povinná k dani může odpočítat daň z přidané hodnoty (DPH) zaplacenou na vstupu z reklamních služeb, pokud takové poskytnutí služby představuje plnění podléhající DPH ve smyslu článku 2 směrnice 2006/112 a pokud má přímou a bezprostřední souvislost s jedním nebo několika plněními zdanitelnými na výstupu nebo se všemi hospodářskými činnostmi osoby povinné k dani, z titulu jejích režijních nákladů, bez ohledu na okolnost, že cena účtovaná za takové služby je nepřiměřená ve vztahu k referenční hodnotě definované vnitrostátním daňovým orgánem nebo že tyto služby nevedly ke zvýšení obrátu této osoby povinné k dani.“ Závěry Soudního dvora tedy nemají žádný dopad na nyní posuzovanou věc. Žalobci nikdo nevytýkal, že by reklama, kterou mu zajistil dodavatel Spencer life Media, byla předražená, či že by propagace prostřednictvím motoristického sportu neměla pro žalobce žádný význam.
73. Krajský soud nevyhověl návrhu žalobce na doplnění dokazování v soudním řízení, které mělo spočívat v prověření neodvedení daně společností Spencer life Media, a to k datu vydání žalobou napadeného rozhodnutí. Podle žalobce má otázka případného narušení neutrality DPH pro uznání nároku na odpočet DPH zásadní význam, v případě odvedení DPH na výstupu společností Spencer life media (resp. vymožení této daně finančními orgány) by totiž odepření nároku na odpočet žalobci bylo v rozporu s judikaturou Soudního dvora. Žalobce se v této souvislosti dovolává právního názoru vysloveného v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2021, č. j. 3 Afs 85/2019 – 44. Uvedený rozsudek ale není příhodný pro nyní posuzovanou věc. Nejvyšší správní soud zde totiž konstatoval, že existenci chybějící daně je třeba posoudit k okamžiku, kdy správce daně vydává rozhodnutí o stanovení daně (popřípadě rozhodnutí o odvolání), v němž má v úmyslu odepřít daňovému subjektu nárok na odpočet daně na vstupu z důvodu, že plnění, z něhož daňový subjekt tento nárok uplatnil, bylo zasaženo podvodem na DPH. Jedná se tedy o požadavek vyslovený v kontextu posuzování účasti na podvodu na DPH (kde je nezbytné posuzovat mimo jiné právě existenci chybějící daně). V případě, že žalovaný posuzuje splnění hmotněprávních a formálních podmínek dle § 72 a 73 zákona o DPH (jak tomu bylo v nynější věci), ale tato nutnost nevyvstává, jak ostatně Nejvyšší správní soud výslovně uvedl i v bodě [16] rozsudku č. j. 3 Afs 85/2019 – 44.
74. Nedůvodná je rovněž námitka, podle níž měl být žalobci přiznán alespoň nárok na odpočet týkající se zdanitelných plnění za měsíce, v nichž jezdec P. M. mohl aktivně závodit. Vzhledem k výše popsáným nejasnostem ve vymezení rozsahu plnění není

možné žalobci přiznat nárok na odpočet ani v částečné výši, například za určité měsíce. Není totiž možné přesně určit, za co přesně žalobce v jednotlivých měsících svému dodavateli platil, a tedy v jaké konkrétní výši mu má být nárok na odpočet přiznán.

V. Závěr a náklady řízení

75. Krajský soud z výše uvedených důvodů shledal, že námitky uplatněné žalobcem jsou nedůvodné. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí přihlížet z úřední povinnosti, zamítl žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s.
76. 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). Připadne-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 20. července 2022

JUDr. Magdalena Ježková v. r.
předsedkyně senátu