



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Ing. Petra Šuránka a soudců Mgr. Jana Čížka a JUDr. Davida Krysky ve věci

žalobkyně: **R E P O N spol. s r.o.**, IČO: 62063723  
sídlem Ve Stromkách 371, Vestec  
zastoupená advokátem JUDr. Filipem Rigelem, Ph.D.  
sídlem Teplého 2786, Pardubice

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 10. 2020, č. j. 38749/20/5300-22442-706033,

**takto:**

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

**Odůvodnění:**

*Vymezení věci*

1. Žalobkyně se žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), podanou ke zdejšímu soudu dne 9. 12. 2020, domáhá zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým žalovaný zamítl její odvolání a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „prvostupňový orgán“), a to dvanáct následujících dodatečných platebních výměrů ze dne 1. 10. 2019:
  - č. j. 4531197/19/2102-52521-209395,
  - č. j. 4531320/19/2102-52521-209395,

Shodu s prvopisem potvrzuje: L. K. U.

- č. j. 4531341/19/2102-52521-209395,
- č. j. 4531355/19/2102-52521-209395,
- č. j. 4531380/19/2102-52521-209395,
  
- č. j. 4531397/19/2102-52521-209395,
- č. j. 4531412/19/2102-52521-209395,
- č. j. 4531431/19/2102-52521-209395,
- č. j. 4531442/19/2102-52521-209395,
- č. j. 4531455/19/2102-52521-209395,
- č. j. 4531466/19/2102-52521-209395 a
- č. j. 4531036/19/2102-52521-209395,

jimiž byla žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období února až prosince roku 2016 a srpna roku 2017 v celkové výši 447 300 Kč a současně uložena povinnost zaplatit penále z doměřené daně v celkové výši 89 460 Kč. Prvostupňový orgán vycházel ze závěrů daňové kontroly, kterou u žalobkyně provedl Finanční úřad pro Královéhradecký kraj, Územní pracoviště v Náchodě (dále jen „správce daně“), který shledal, že žalobkyně věděla nebo měla vědět, že se v souvislosti s jí poskytnutou reklamou v motoristickém sportu zapojila do řetězce zasaženého podvodem na DPH, a proto bylo namístě odeprít žalobkyni nárok na odpočet daně z plnění přijatých od dodavatele Edifio Solutions s.r.o. (dále jen „Edifio“, *pozn. soudu: dnes již neexistující subjekt*). Žalovaný naproti tomu shledal, že žalobkyně nesplnila hmotněprávní podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně podle § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“). Byť byl závěr o účasti žalobkyně na podvodu na DPH předčasný, daň měla být žalobkyni doměřena.

#### *Žaloba*

2. Žalobkyně v žalobě, kterou podala jako nezastoupený účastník, předně konstatuje, že pan Ladislav Exner budoval déle než 20 let závodní tým, který se aktivně účastnil republikových, evropských i světových motokrosových závodů. Poukazuje na osobnosti, které měl tým ve svých řadách, a na úspěchy, kterých dosáhl. Konstatuje, že tyto výsledky se odráží i v ceně za reklamu. Uvádí, že profesionální jezdec P. M. uzavírá na každou sezónu smlouvu o reprezentaci s Autoklubem ČR, za což je mu poskytován 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. (dále jen „Spencer“, *pozn. soudu: dnes již neexistující subjekt*), které se zavázaly, že materiálně zajistí celý seriál EMX a Mezinárodní mistrovství ČR s tím, že v rámci reprezentace budou propagována loga sponzorů. Společnosti Edifio a Spencer dle žalobkyně splnily smluvní závazek vůči objednatelům reklamy. Reklama byla prezentovaná na vybraných závodech EMX, na závodech Mezinárodního mistrovství ČR, na společenských akcích i na Mezinárodním mistrovství Slovenska. Objednatelé reklamy také splnili závazek a uhradili poskytnutou službu.
3. Dále žalobkyně shrnuje závěry daňové kontroly. Tvrdí, že správce daně od ní obdržel veškeré dostupné listinné materiály, a to sestavy z účetnictví, přijaté a vydané daňové doklady, smlouvy, výsledkové listiny, fotografie aj. Za zásadní podklad označuje výsledkovou listinu pořadatele akcí FIM, neboť výsledky jsou ověřovány komisí rozhodčích (jury) i notářem. Tvrdí, že na základě této listiny mohl správce daně dovést, že plnění bylo poskytnuto ve sjednaném rozsahu, a že totéž mohl ověřit i prostřednictvím

fotografií (momentek) ze souhrnné publikace při vyhodnocení sezóny.

4. Žalobkyně sporuje odst. 13, 16, 17, 19, 23, 25-33 a 36 napadeného rozhodnutí, k nimž uvádí, že správce daně a žalovaný nesprávně aplikovali judikaturu a že správce daně neunesl důkazní břemeno, jelikož žalobkyně veškerá plnění od poskytovatele reklamy řádně zaúčtovala a vykázala v hlášeních.
5. Dále žalobkyně sporuje závěry správce daně ohledně existence podvodného řetězce a argumentuje tím, že nebyly splněny podmínky plynoucí z rozhodnutí Soudního dvora ve věcech *Optigen a Kittel*, podle nichž lze nárok na odpočet DPH odmítnout, jestliže osoba povinná k dani věděla nebo mohla vědět o tom, že plnění bylo zasaženo podvodem na DPH. Správce daně dokazování nezaměřil na otázku, zda žalobkyně o podvodu na DPH věděla nebo mohla vědět, a žalovaný se touto otázkou zabýval pouze okrajově, což mělo dle žalobkyně vliv na jeho rozhodování. Žalovaný ani nevedl dokazování k tomu, zda žalobkyně jednala tak, aby se vyhnula zapojení do podvodného řetězce. Žalobkyně v této souvislosti poukazuje na to, že Edificio nebylo možné považovat za nedůvěryhodný daňový subjekt.
6. Další argumentaci žalobkyně směřuje vůči kontrolním závěrům správce daně. Podotýká, že po zahájení masivní daňové kontroly příjemci reklam pochopitelně pozastavili svou prezentaci a začali ukončovat spolupráci a smluvní závazky, přičemž jim nezbylo nic jiného, než se pustit do likvidace společnosti a manažer týmu byl nucen propustit kvalitního jezdce. Správci daně vytýká neznalost problematiky, zejména pak neznalost principů fungování obchodních závazkových vztahů a přípravy či realizace závodů. Uvádí, že na jeho výzvy poté, co mu již vše předložila a vysvětlila, dále nereagovala a vyčkala na závěry daňové kontroly, vydání dodatečných platebních výměrů a možnost podat opravný prostředek. Má za to, že závěr správce daně nebyl objektivní, neboť z předložených podkladů bylo patrné, že žalobkyně smlouvu o reklamě uzavřela se společností Spencer, která službu vyúčtovala a k jejímž rukám bylo hrazeno.
7. Žalovaný dle názoru žalobkyně nepopsal, proč žalobkyni odepřel odpočet za přijatá zdanitelná plnění, a jeho postup byl vadný také proto, že k neopodstatněným tvrzením správce daně měl buď sám doplnit dokazování, nebo měl rozhodnutí správce daně zrušit.
8. Žalobkyně dále poukazuje na to, že smlouvy, kompletní fotodokumentace, výsledkové listiny, daňové doklady, zálohové faktury, evidence účetních operací, výpisy z účtů, vyjádření jednatelů a zmocněnce, výslechy svědků, smlouvy o reprezentaci, licence na osobu P. M., smlouvy o profinancování sezóny a další podklady musely správci daně postačovat k provedení daňové kontroly. Jakékoli reakce žalobkyně na výzvy správce daně k doložení či prokázání skutečností by se minuly účinkem, neboť žalobkyně by pouze odkazovala na skutečnosti již řečené a doložené. Žalobkyně na výzvy správce daně nereagovala, neboť mu již vše doložila. Žalobkyně dále sděluje svůj náhled na některé z předložených listin a vytýká správci daně (coby kontrolnímu orgánu) například to, že zpochybňoval úroveň smlouvy, ačkoliv mu to nepřislušelo; že nepřistoupil na výklad žalobkyně týkající se výsledkových listin z jednotlivých závodů a celkového umístění jezdce; že měl značné výhrady k zálohovým dokladům a nevzal do úvahy vazbu mezi smlouvou s předmětem plnění a daňovým dokladem; nebo že nezohlednil zobrazení přijatých a vydaných daňových dokladů v účetních evidencích. Uvádí, jaké skutečnosti podle ní vyplynuly ze svědeckých výpovědí či z předložených smluv, a uzavírá, že správce daně přesto setrval na tom, že žalobkyně byla článkem podvodného řetězce.

9. Žalobkyně konstatuje, že žalovaný závěr správce daně nesdílel a že dokazování vedl zcela jiným směrem než správce daně, přičemž dospěl k závěru, že žalobkyně neprokázala přijetí zdanitelného plnění od subjektu, který byl uveden na daňovém dokladu. Žalobkyně je však přesvědčena o tom, že se jí podařilo prokázat přijetí zdanitelného plnění na vstupu od společnosti Spencer. Smlouva na propagaci loga podle ní byla splněna.

*Vyjádření žalovaného*

10. Žalovaný ve vyjádření k žalobě odkazuje na obsah napadeného rozhodnutí a daňového spisu. V odvolacím řízení dospěl k jinému právnímu názoru než správce daně a žalobkyně nevyužila možnost se k odlišnému právnímu hodnocení vyjádřit. Žalovaný přenesl na žalobkyni důkazní břemeno, avšak ta nereagovala a důkazní břemeno ohledně splnění hmotněprávních podmínek pro odpočet DPH neunesla. Žalovaný nezpochybňoval fakticitu plnění, nýbrž rozsah a osobu deklarovaného dodavatele plnění. Pouhým prokázáním uskutečnění zdanitelného plnění se materiální stránka nároku na odpočet daně nevyprazdňuje. Oba daňové orgány pečlivě zkoumaly jednotlivé důkazy a posuzovaly je ve vzájemných souvislostech. Ani svědecké výpovědi však nepotvrdily naplnění všech hmotněprávních podmínek. Žalobkyní předložené důkazní prostředky neobohatily správní spis natolik, aby žalovaný mohl shledat, že unesla důkazní břemeno.
11. K tvrzení žalobkyně ohledně účasti jezdce na deklarovaném závodě žalovaný podotýká, že jezdec byl zraněn, a plnění se tak nemohlo uskutečnit v deklarovaném rozsahu. Ve vztahu k náležitostem daňového dokladu žalovaný odkazuje na odst. 22 napadeného rozhodnutí a konstatuje, že v daňovém dokladu a zálohových fakturách nebylo uvedeno, jaká reklama měla být poskytnuta a v jakém rozsahu. K osobě dodavatele žalovaný poukazuje na to, že z důvodu neprokázání rozsahu plnění byla vyloučena plnění od společnosti Edificio, a nikoli od společnosti Spencer, která nebyla přímým dodavatelem žalobkyně. Žalovaný též uvádí, že argumentace žalobkyně týkající se daňového podvodu je bezpředmětná, jelikož žalovaný odepřel žalobkyni nárok na odpočet DPH z důvodu nenaplnění hmotněprávních podmínek.

*Obsah dalších podání účastníků*

12. V dalším podání žalobkyně vyjadřuje přesvědčení, že jednala s péčí řádného hospodáře a že díky propagaci dosáhla v rozhodné době vyššího finančního obratu, a tedy pro ni poskytnuté plnění mělo nezanedbatelný přínos. Poukazuje na to, že zaměstnanci správce daně zarputile trvali na svých hypotézách a domněnkách i navzdory tomu, že jim předkládala důkazy svědčící o nesprávnosti závěrů o fiktivním plnění. Zmiňuje též, že nemá žádný daňový nedoplatek ani nedoplatek na sociálním a zdravotním pojištění a že své daňové povinnosti vůči státu vždy řádně a včas plní, přičemž doufá, že soud tyto skutečnosti zohlední.
13. V podání ze dne 11. 5. 2022 (které za ni podal advokát, jehož zmocnila k zastupování až po podání žaloby) žalobkyně argumentuje tím, že rozsah plnění je v případě sponzoringu v motosportu vždy formulován méně určitě. K propagaci žalobkyně ovšem docházelo. Přestože P. M. v roce 2016 závodil pouze po dobu tří měsíců, propagoval žalobkyni i tím, že závodní dres nosil při rehabilitaci, v posilovně a na některých závodech měl postaveno zázemí a pózoval pro fotografie, byť nemohl závodit. K reklamnímu plnění docházelo, přičemž byl patrný též jeho rozsah – umístění reklamy na závodním trikotu jezdce, motocyklu, v zázemí týmu apod. To vše prokazovalo rozsah reklamy, přestože tyto informace nebyly uvedeny v daňovém dokladu. Spolupráce nevyžadovala podrobnou

smluvní úpravu. Navíc smlouva o reklamě či sponzoringu je svou povahou odvážnou smlouvou, jelikož rozsah plnění nelze přesně vymezit (obzvláště, jedná-li se o motosport). Neobvyklá dle žalobkyně není ani konstantnost vyúčtované finanční částky, jelikož závodní tým spotřebuje více než 60 % prostředků v „klidových měsících“, kdy se jezdec a technika připravují na další sezónu. Na tom dle žalobkyně nic nezměnilo ani zranění jezdce. Eventuálně měl být daňový odpočet uznán alespoň za měsíce, kdy jezdec nebyl zraněn. Ke zpochybnění dodavatele žalobkyně odkazuje na rozsudek Soudního dvora ze dne 9. 12. 2021, C-154/20 *Kemwater ProChemie*, a rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208, č. 4336/2022 Sb. NSS, z nichž plyne, že dodavatel nemusí být jednoznačně identifikován, jestliže je jisté, že měl postavení plátce daně. Byla-li žalobkyně vyzývána k prokázání skutečnosti, že Edifio byla plátkyní daně, jednalo se o nezákonnou výzvu. Protože hodnota ročního plnění přesahovala částku 1 milionu Kč, muselo se z povahy věci jednat o obchodní vztah mezi dvěma plátky daně.

14. Ve vztahu k argumentaci rozsudky vydanými ve věcech sp. zn. C-154/20 a 1 Afs 334/2017 žalovaný poukazuje na rozsudek Soudního dvora ze dne 11. 11. 2021, C-281/20 *Ferimet*, přičemž setrvává na názoru, že dodání plnění konkrétní osobou povinnou k dani nadále je hmotněprávní podmínkou pro uznání nároku na odpočet DPH. Z dokazování s jistotou nevyplývalo, kdo byl skutečným dodavatelem reklamy pro žalobkyni tak, aby správce daně mohl ověřit, že se jednalo o plátce DPH. Dodavatelů mohlo být více, protože nebylo možné vycházet bez dalšího z celkové výše poskytnutého plnění (v tomto kontextu žalovaný odkazuje zejména na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 3. 2022, č. j. 4 Afs 317/2021-43). Žalovaný setrvává na tom, že žalobkyně neprokázala, od koho plnění přijala a v jakém rozsahu. Konečně poukazuje i na rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 6. 4. 2022, č. j. 31 Af 1/2021-59, jímž byla zamítnuta žaloba ve věci identické co do skutkového a právního základu, a připomíná zásady předvídatelnosti soudního rozhodování a legitimního očekávání.

#### *Podstatný obsah daňového spisu*

15. Správce daně zahájil protokolem ze dne 20. 3. 2018 u žalobkyně daňovou kontrolou na DPH za zdaňovací období ledna až prosince 2016 a srpna 2017 ohledně zdanitelných plnění přijatých od Edifio. Žalobkyně při zahájení daňové kontroly mj. sdělila, že osobou, která žalobkyni zprostředkovávala veškerá reklamní plnění, byl L. E. S ním byly uzavřeny smlouvy o zajištění reklamy, daňové doklady přicházely poštou a naplňování smlouvy bylo ověřováno na základě průběžně předkládaných fotografií od pana E. a seznamu závodů. V roce 2016 byl jednateli žalobkyně představen jezdec P. M.
16. Součástí správního spisu jsou dvě smlouvy o zajištění propagace prostřednictvím motoristického sportu ze dnů 12. 1. 2016 a 5. 1. 2017, uzavřené mezi Edifio a žalobkyní, jejichž předmětem bylo zajištění propagace pod názvem týmu Edifio Solution team pro žalobkyni v letech 2016 a 2017. Propagace měla být poskytována na některých vybraných sportovních podnicích Mistrovství Evropy a Mezinárodního mistrovství ČR, při dalších blíže nespecifikovaných sportovních akcích, mezinárodních závodech, na reklamních poutacích u zázemí týmu či případným ústním projevem při televizním a rozhlasovém vysílání. V roce 2016 měla být propagace dle smlouvy poskytována dále na sportovním motocyklu, dresu jezdce či při návštěvě sportovního zařízení; v roce 2017 dále na společenských akcích či při charitativní činnosti. Cena pro každý z roků 2016 a 2017 byla stanovena na částku 1 800 000 Kč plus 21 % DPH a měla být hrazena na základě průběžně vystavovaných faktur a zálohových faktur převodem na účet.

17. Dle předložených faktur Edifio vyúčtovala žalobkyni pravidelně každý měsíc zálohovými fakturami zálohu za provádění reklamy prostřednictvím motoristického sportu a následně vystavovala žalobkyni daňové doklady k přijatým zálohám. Na konci roku 2016 vystavila fakturu znějící na částku 1 800 000 Kč a DPH ve výši 378 000 Kč, dohromady 2 178 000 Kč, s tím, že na zálohách již byla celá částka uhrazena (jednalo se o dvanáct úhrad po 181 500 Kč včetně DPH). Předmětem faktury byla „*částka za provádění reklamy prostřednictvím motoristického sportu, dle smlouvy o umístění reklamy*“. K měsíci srpnu 2017 se vztahoval daňový doklad, který vystavila Edifio pro žalobkyni na částku 181 500 Kč včetně DPH, a to k záloze přijaté již dříve na základě zálohové faktury. Ve spise správce daně jsou založeny i výpisy z účtu, podle nichž žalobkyně hradila v jednotlivých měsících zálohy dle zálohových faktur.
18. Žalobkyně předložila správci daně dvě knihy nazvané „*Reklama provozovaná prostřednictvím motoristického sportu REPON s.r.o. 2016, Spencer life Media, Edifio Solution TEAM*“ a „*Reklama provozovaná prostřednictvím motoristického sportu REPON s.r.o. 2017, Spencer life Media, Edifio Solution TEAM*“. V těchto knihách byly obsaženy fotografie jezdce, jeho motocyklu či fotografie reklamních tabulí s logy partnerů vč. loga žalobkyně. Žalobkyně též předložila na CD hlavní knihy a účetní deníky z let 2016 a 2017, knihy pohledávek a závazků k roku 2016 a podklady k DPH k jednotlivým kontrolovaným měsícům let 2016 a 2017. Součástí spisu správce daně jsou též kalendáře závodů. Správce daně na návrh žalobkyně vyloučil fotografie M. J. a R. L., jezdce P. M. a manažera týmu L. E..
19. Na základě provedené daňové kontroly poté, co správce daně žalobkyni vyzval, aby v reakci na jím sdělený právní názor uplatnila důkazy a prostředky ke své obraně, a co žalobkyni seznámil s výsledky kontrolních zjištění, vydal správce daně dvě zprávy o daňové kontrole ze dne 18. 9. 2019 k obdobím ledna až prosince 2016 a srpna 2017, v nichž dospěl k závěru o existenci podvodného řetězce na DPH tvořeného společností VIDAL TECHNOLOGY s.r.o. (na pozici *missing trader*), společností Edifio (na pozici *buffer*) a žalobkyní s ostatními odběrateli reklamního plnění (na pozici *broker*). Současně správce daně detekoval řetězec s totožným předmětem zdanitelného plnění, v němž též vystupovala společnost VIDAL TECHNOLOGY s.r.o. (na pozici *missing trader*), dále společnost Spencer (na pozici *buffer*) a jiní koneční odběratelé (na pozici *broker*). Správce daně popsal jednotlivé okolnosti, jež podle něj svědčily o existenci podvodného řetězce, a dospěl též k závěru, že žalobkyně mohla vědět o tom, že se svými aktivitami zapojuje do takového řetězce, a že nepřijala dostatečná opatření k eliminaci rizika svého zapojení do transakcí zasazených podvodem na DPH.
20. Prvostupňový orgán na základě výsledků daňové kontroly správce daně vydal dvanáct dodatečných platebních výměrů ze dne 1. 10. 2019, specifikovaných v prvním odstavci tohoto rozsudku, jimiž žalobkyni doměřil DPH za zdaňovací období února 2016 – prosince 2016 a srpna 2017.
21. Žalobkyně podala proti dodatečným platebním výměrům odvolání, v němž brojila zejména proti závěrům správce daně o tom, že žalobkyně o svém zapojení do podvodného řetězce měla a mohla vědět a že neučinila dostatečná opatření k tomu, aby svému zapojení do podvodného řetězce zabránila.
22. Žalovaný v průběhu odvolacího řízení zaslal žalobkyni výzvu ze dne 19. 8. 2020, jejímž prostřednictvím žalobkyni seznámil se svým právním hodnocením věci a změnou

právního názoru a vyzval ji, aby se ve lhůtě 15 dnů vyjádřila ke skutečnostem zjištěným v odvolacím řízení a aby případně navrhla další důkazy. Žalovaný dospěl k závěru, že žalobkyně neprokázala splnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně a že závěr správce daně o zapojení žalobkyně do podvodu byl předčasný. Dále žalovaný uvedl, jaká zjištění učinil z jednotlivých důkazních prostředků, a konstatoval, že nemá za prokázaný rozsah deklarovaných plnění ani to, že dodavatelem reklamy byla Edificio. Výzva byla zástupci žalobkyně doručena dne 19. 8. 2020. Žalobkyně na výzvu nereagovala.

23. Žalovaný následně vydal napadené rozhodnutí, jímž odvolání žalobkyně zamítl a dodatečné platební výměry prvostupňového orgánu potvrdil. Žalovaný konstatoval, že ze zálohových faktur a daňových dokladů nebylo zjištěné, jaká konkrétní reklama byla žalobkyni poskytnuta a v jakém rozsahu. Rozsah plnění, který je povinnou náležitostí daňových dokladů, nebyl zřejmý. Žalovaný upozornil také na to, že jezdec M. kvůli zranění od června do prosince 2016 a dále od května do prosince 2017 nestratoval na závodech. Z důvodu smlouvou předpokládané vyšší moci nastala nemožnost plnění. Vyšší moc však nebyla nijak zohledněna. Nebyla dodržována smluvní ujednání ani sjednány podrobnosti reklamy. Jaká propagace probíhala v měsících lednu až březnu 2016, nebylo žalovanému zřejmé. Stejně tak mu nebylo zřejmé, jaká propagace probíhala po skončení závodní sezóny v listopadu a prosinci 2016 a za co žalobkyně svému dodavateli platila, neboť rozsah plnění z faktur nebyl patrný. Závodní sezóna v roce 2016 začala v dubnu a hned v červnu 2016 se jezdec zranil, a tedy dodavatel nemohl dostát svému smluvnímu závazku. Žalovaný též konstatoval, že společnost Edificio je nekontaktní, což prohloubilo jeho pochybnosti o tom, zda propagace proběhla způsobem deklarovaným v daňových dokladech. Žalovaný uvedl, že na základě provedeného dokazování nebylo možné postavit najisto, která společnost reklamní plnění poskytovala, neboť svědek Exner disponoval plnou mocí k uzavření smluv jak s Edificio, tak se Spencer a byl zainteresován v obou těchto společnostech, přičemž fotografové poskytovali fotografie panu Exnerovi, nikoli společnosti Edificio. Jednatelkou společností Edificio i Spencer byla jedna a tatáž osoba. Nebylo ani prokázáno, že by se Edificio podílela na tvorbě reklamních materiálů.

*Splnění procesních podmínek a rozsah soudního přezkumu*

24. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, po vyčerpání řádných opravných prostředků a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Jde tedy o žalobu věcně projednatelnou.
25. Soud vycházel při přezkumu žalobou napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), přičemž napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů, jimiž byl vázán (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.). Vady, k nimž by byl povinen přihlídnout i bez námítky, soud neshledal.
26. Soud o žalobě rozhodl bez jednání, neboť žalovaný s tímto postupem souhlasil a žalobkyně se na výzvu soudu nevyjádřila, a tak soud vycházel z toho, že i její souhlas byl dán (§ 51 odst. 1 s. ř. s.). Dokazování soud neprováděl, neboť veškeré rozhodné skutečnosti zjistil z daňového spisu.

*Posouzení věci krajským soudem*

27. Podle § 75 odst. 2 věty první s. ř. s. krajský soud přezkoumá napadené výroky rozhodnutí v mezích žalobních bodů. Citované ustanovení vyjadřuje jednu ze základních zásad

správního soudnictví, tj. dispoziční zásadu. Rozsah přezkumu žalobou napadeného rozhodnutí je vymezen žalobními body, jimiž žalobce konkretizuje svá tvrzení ve vztahu k namítanému porušení zákona. Proto obsah a kvalita žaloby předurčuje obsah a kvalitu rozhodnutí soudu. Soudní přezkum rozhodnutí správních orgánů totiž nepředstavuje nástroj ke všeobecné kontrole zákonnosti postupu a rozhodování správních orgánů. Čím je žalobní bod obecnější, tím obecněji k němu může správní soud přistoupit a posuzovat jej. Není namístě, aby soud za žalobce domýšlel další argumenty či vybíral z reality skutečnosti, které žalobu podporují. Takovým postupem by soud přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by funkci žalobceva advokáta (srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, č. 2162/2011 Sb. NSS, nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 4. 2020, č. j. 7 Afs 440/2018-63).

28. Soud dále připomíná, že ustanovení § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s. žalobci ukládá povinnost uvést v žalobě konkrétní (tj. ve vztahu k žalobci a k projednávané věci individualizovaná) skutková tvrzení doprovázená konkrétní právní argumentací, z nichž plyne, z jakých důvodů považuje žalobce napadené výroky rozhodnutí za nezákonné nebo nicotné. Žalobce je též povinen vylíčit, jakých konkrétních nezákonných kroků, postupů, úkonů, úvah, hodnocení či závěrů se měl žalovaný vůči němu dopustit v procesu vydání napadeného rozhodnutí či přímo rozhodnutím samotným, a rovněž je povinen ozřejmit svůj právní náhled na to, proč se má jednat o nezákonnosti (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 12. 2005, č. j. 2 Azs 92/2005-58, č. 835/2006 Sb. NSS).
29. Obecně žalobci nic nebrání, aby v rámci žalobních bodů zopakoval své argumenty vyjádřené v průběhu řízení před správními orgány. Musí však vzít v úvahu, že žalobou napadá právě rozhodnutí o odvolání, které jeho ve správním řízení uplatněné argumenty vypořádává (nebo nevypořádává), a žalobní body se musí vztahovat právě k obsahu napadeného (druhostupňového) rozhodnutí, případně k postupu žalovaného správního orgánu při vydání napadeného rozhodnutí (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 11. 2013, č. j. 4 As 78/2012-125).
30. Byť žaloba v této věci čítá více než šest stran, sestává zejména z opakování skutkových tvrzení žalobkyně, rekapitulace zjištění správce daně, zpochybňování závěru správce daně ohledně daňového podvodu a vědomého zapojení žalobkyně do něj (ačkoli napadené rozhodnutí bylo vystavěno na nesplnění hmotněprávních podmínek pro přiznání nároku na odpočet DPH), jakož i ze zpochybňování postupu správce daně. Žaloba směřuje především proti kontrolním závěrům správce daně a proti způsobu, jakým správce daně v průběhu daňové kontroly nazíral na jednotlivé důkazní prostředky. Žalobkyně správci daně (jehož označuje také jako „kontrolní orgán“) v podstatné části žaloby vytýká, že mu k provedení daňové kontroly nepostačovaly předkládané dokumenty a výslechy navržených svědků, že z nich nevyvozoval tytéž závěry jako žalobkyně a že žalobkyni opakovaně vyzýval k prokázání dalších skutečností. Z žaloby je vysledovatelné, že žalobkyně nesouhlasí se způsobem, jakým byla daňová kontrola prováděna, a že správci daně vyčítá též to, že poté, co byl nakonec „nucen konstatovat“, že k plnění došlo tak, jak bylo deklarováno v zálohových fakturách a následně v daňových dokladech, postavil svůj závěr na účasti žalobkyně v podvodném řetězci.
31. Žalobkyně v žalobě téměř nereflektuje, že žalovaný dospěl k jinému právnímu závěru než správce daně, napadené rozhodnutí vystavěl na jiných východiscích a provedené

důkazy jinak hodnotil. Skutečnost, že žaloba pouze v omezené míře směřuje proti postupům žalovaného či jeho závěrům vysloveným v napadeném rozhodnutí, nutně ovlivňuje rozsah přezkumné činnosti zdejšího soudu. Řízení o žalobě proti napadenému rozhodnutí nemá sloužit k tomu, aby soud přezkoumával závěry správce daně, nýbrž závěry žalovaného. To platí tím spíše v situaci, kdy žalovaný na závěrech správce daně nesetřval, nýbrž se od nich (za užití zákonem předpokládaného postupu) odchýlil.

32. Soud po podrobném seznámením se s obsahem (poněkud nepřehledné) žaloby identifikoval pouze několik výtek, jež směřovaly proti postupům či závěrům žalovaného. Právě těmi se soud v tomto soudním řízení blíže zabýval. Za řádně uplatněné žalobní body soud považoval jen ty, které směřovaly proti procesnímu postupu žalovaného a které soud vypořádává níže pod písm. A) a B). K dalším velmi obecným výtkám směřujícím vůči napadenému rozhodnutí či proti postupu žalovaného, jež nesplňují nároky kladené na žalobní body, se soud alespoň v obecné rovině vyjadřuje pod písm. C). Bez bližší reakce soud ponechává veškerou polemiku se správcem daně. Pod písm. D) pak soud odpovídá na repliku žalobkyně z května 2022.

*A) K nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí*

33. Žalobkyně žalovanému (jehož na daném místě označuje jako „kontrolní orgán – odvolací orgán II. stupně – odpůrce“) vytýká, že nepopsal, proč jí odepřel přijatá zdanitelná plnění, přičemž připomíná, že povinností žalovaného bylo popsat, proč plnění odepřel a proč neuznal předložené doklady od společnosti Spencer. Dle žalobkyně tak žalovaný neučinil ani ve vztahu k roku 2016, neboť nevysvětlil, proč a na základě jakých důkazů došlo k vyloučení daňových dokladů. Namítá tedy nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí.
34. Soud předně konstatuje, že z rozhodnutí musí být seznatelné, proč správní orgán považuje námitky účastníka za liché, mylné, nebo vyvrácené, které skutečnosti vzal za podklad svého rozhodnutí, proč považuje skutečnosti předestírané účastníkem za nerozhodné, nesprávné, nebo jinými řádně provedenými důkazy vyvrácené, podle které právní normy rozhodl a jakými úvahami se řídil při hodnocení důkazů. Podle setrvalého názoru Nejvyššího správního soudu musí rozhodnutí správního orgánu obstát samo o sobě. Pokud v jeho odůvodnění nejsou uvedeny důkazy, na jejichž podkladě správní orgán dovozuje své závěry, pak je nutno dospět k závěru, že nejsou splněny zákonné podmínky a rozhodnutí je třeba považovat za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 1. 2004, č. j. 4 Azs 55/2003-51, č. 638/2005 Sb. NSS, či rozsudek téhož soudu ze dne 28. 11. 2018, č. j. 9 As 245/2017-32).
35. Napadené rozhodnutí vadou nepřezkoumatelnosti netrpí, neboť je z něj zjistitelné, podle jaké právní normy žalovaný rozhodl, z jakých důkazů vycházel, k jakému skutkovému a právnímu závěru dospěl a proč a též jak smýšlel o odvolacích námitkách žalobkyně. Žalovaný vysvětlil, z jakého důvodu nevzal rozsah přijatých zdanitelných plnění za prokázaný a proč nemohl dospět k závěru, že žalobkyni poskytl plnění dodavatel deklarovaný na daňových dokladech, tj. společnost Edificio (nikoli společnost Spencer, jak mylně uvádí žalobkyně, neboť od společnosti Spencer žádné daňové doklady předloženy nebyly). Své úvahy žalovaný podrobně rozebral pod body [22] až [35] napadeného rozhodnutí, z nichž je zjistitelné, z jakých důkazů vycházel, jak je hodnotil a jaké pochybnosti po provedeném dokazování přetrvaly. Z napadeného rozhodnutí je seznatelné, že žalovaný považoval předmět fakturace za nedostatečně specifikovaný a smlouvy o zajištění propagace prostřednictvím motoristického sportu za příliš vágní,

pročež z nich nebyl schopen zjistit, jaké konkrétní reklamní plnění bylo žalobkyni v kontrolovaných měsících poskytnuto, jakož i to, že z provedených důkazů nebylo zjistitelné, zda a jaké plnění bylo poskytnuto zejména v těch měsících, kdy byl jezdec M. zraněn a kdy ani neprobíhala závodní sezóna. Z napadeného rozhodnutí je též zjistitelné, proč žalovanému vznikly pochybnosti o tom, zda žalobkyni poskytla plnění právě společnost Edificio, s níž byly uzavřeny smlouvy o zajištění propagace prostřednictvím motoristického sportu a která vystavovala daňové doklady a zálohové faktury. Námitku neprezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí proto soud neshledal důvodnou.

*B) K procesnímu postupu žalovaného*

36. Žalobkyně dále namítá, že žalovaný (jehož v tomto případě nazývá „odpůrce“) postupoval chybně, neboť měl dodatečné platební výměry prvostupňového orgánu zrušit a věc mu vrátit k doplnění dokazování, popř. měl sám doplnit dokazování. Žalovanému (kterého v tomto případě označuje jako „odvolací orgán – odpůrce“) také vytýká, že své „dokazování směřoval zcela jiným směrem“ než správce daně („kontrolní orgán“), konkrétně k neprokázání přijetí zdanitelného plnění od deklarovaného subjektu.
37. Podle § 115 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném do 31. 12. 2020 (dále jen „daňový řád“) může odvolací orgán v rámci odvolacího řízení provádět dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí nebo k odstranění vad řízení, anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně, který napadené rozhodnutí vydal, se stanovením přiměřené lhůty.
38. Podle § 115 odst. 2 daňového řádu, provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele.
39. Odvolací orgán podle § 116 odst. 1 daňového řádu napadené prvostupňové rozhodnutí a) změní, b) zruší a zastaví řízení, nebo c) odvolání zamítne a napadené prvostupňové rozhodnutí potvrdí.
40. Názor žalobkyně, že žalovaný měl dodatečné platební výměry zrušit a věc vrátit prvostupňovému orgánu k dalšímu řízení, je mylný již z toho důvodu, že daňový řád takový způsob rozhodnutí v odvolacím řízení vůbec neumožňuje. Zrušení prvostupňového rozhodnutí připadá v úvahu pouze tehdy, jsou-li dány předpoklady pro zastavení řízení [viz § 116 odst. 1 písm. b) daňového řádu]. Jinak musí náprava vad rozhodnutí i vad řízení, jež vydání prvostupňového rozhodnutí předcházelo, proběhnout v rámci odvolacího řízení, které je ovládáno principem plné apelace (srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 6. 2020, č. j. 1 Afs 438/2017-52, č. 4053/2020 Sb. NSS).
41. Postup žalovaného v odvolacím řízení byl v souladu s ustanoveními § 115 a § 116 daňového řádu. V situaci, kdy žalovaný na základě dokazování provedeného před správcem daně dospěl k odlišnému právnímu názoru než prvostupňový orgán (resp. správce daně), postupoval správně, pokud žalobkyni se svým odlišným náhledem seznámil prostřednictvím výzvy ze dne 19. 8. 2020 a umožnil jí na odlišný právní názor reagovat a navrhopvat další důkazní prostředky. Takový postup předpokládá druhá věta § 115 odst. 2

daňového řádu. Žalovaný přitom respektoval i § 115 odst. 3 daňového řádu, podle něhož nesměla být lhůta k případnému vyjádření a navržení dalších důkazů kratší než 15 dnů. Vzhledem k tomu, že žalobkyně na výzvu žalovaného nijak nereagovala, jeho závěry nezpochybnila, nenavrhl další důkazní prostředky k vyvrácení skutkových a právních závěrů žalovaného a nové důkazní prostředky nenavrhl ani dříve v odvolání, nebylo namístě, aby žalovaný v odvolacím řízení prováděl další dokazování. To, že žalovaný na základě dokazování provedeného správcem daně posoudil věc jinak a změnil „směr“ dosavadních úvah, odpovídalo apelačnímu principu odvolacího daňového řízení. K porušení procesních práv žalobkyně nedošlo, neboť žalovaný postupoval předvídatelně, když se svým odlišným názorem žalobkyni nejprve seznámil a vytvořil prostor pro to, aby mohla předestřit vlastní hodnocení důkazů, zpochybnit je, navrhnout jiné či se pokusit předběžný názor žalovaného jinak zvrátit; této možnosti však žalobkyně nevyužila.

C) *K ostatním výtkám směřujícím do věci samé*

42. Žalobkyně dále obecně konstatuje, že sporuje body 13, 16, 17, 19, 23, 25-33 a 36 napadeného rozhodnutí z důvodu nesprávné aplikace závěrů rozsudků a neunesení břemene důkazního ze strany správce daně. K neunesení břemene důkazního dodává, že veškeré přijaté daňové doklady od poskytovatele reklamy řádně zaúčtovala a vykázala v hlášeních, a vyjadřuje přesvědčení o tom, že i poskytovatel reklamy je jistě řádně vykázal v evidencích. Tato obecná námitka však neodpovídá požadavkům kladeným na žalobní bod (viz odst. 28 tohoto rozsudku), neboť z ní není zřejmé, jakých konkrétních pochybení se měl žalovaný dopustit. Se stejnou mírou obecnosti lze nicméně uvést, že žalovaný v odkazovaných bodech napadeného rozhodnutí citoval na věc přílehlavou judikaturu, přezkoumatelně vysvětlil své myšlenkové pochody a podrobně zdůvodnil své skutkové a právní závěry. V obecné rovině lze také v reakci na námitku žalobkyně připomenout, že prokazování nároku na odpočet daně sice prvotně je záležitostí dokladovou, avšak současně je třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. *„Proto ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, resp. došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění. Pokud daňový subjekt před správcem daně uplatňuje nárok na odpočet daně, je k jeho výzvě povinen uplatněný nárok jednoznačně prokázat“* (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011-103). Pro uznání nároku na odpočet daně tedy nejsou rozhodné jen formální náležitosti předloženého a řádně zaúčtovaného daňového dokladu, ale také stav faktický, tj. faktické přijetí zdanitelného plnění, které musí být uskutečněno jiným plátcem daně. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno tak, jak je daňovým subjektem deklarováno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 12. 2013, č. j. 9 Afs 75/2012-32).
43. Pro nadbytečnost se soud blíže nezabýval žalobní argumentací směřující vůči závěrům správce daně ohledně existence podvodného řetězce, nedostatečného dokazování, zdůvodnění tzv. subjektivní stránky věci (tj. zda žalobkyně věděla či musela vědět o tom, že se svými aktivitami zapojila do podvodného řetězce) a nepřijetí dostatečných opatření k zabránění zapojení žalobkyně do podvodného řetězce (včetně otázky, zda Edificio byla nedůvěryhodným subjektem a zda to mohlo být žalobkyni známo). Vzhledem k tomu, že žalovaný dospěl k odlišnému právnímu závěru než správce daně (a prvostupňový orgán) a napadené rozhodnutí vystavěl na tom, že žalobkyně nesplnila hmotněprávní předpoklady

pro uplatnění nároku na odpočet daně, jsou závěry správce daně pro toto soudní řízení nepodstatné. Zjevně liché jsou tak i námitky žalobkyně, podle nichž žalovaný (jehož žalobkyně na tomto místě označuje jako „*odvolací orgán*“) pochybil, pokud se nezabýval subjektivní stránkou daňového podvodu a nevedl dokazování k problematice opatření přijatých žalobkyní za účelem zabránění její účasti v podvodném řetězci. Vzhledem k tomu, že žalovaný pokládal závěry správce daně o zapojení žalobkyně do daňového podvodu za předčasné a důvod pro odepření nároku na odpočet DPH spatřoval v nesplněných hmotněprávních podmínkách, bylo by jakékoli dokazování či úvahy k otázce subjektivní stránky daňového podvodu ze strany žalovaného nerelevantní a nehospodárné.

44. V závěru žaloby žalobkyně žalovanému (označenému jako „*odvolací orgán – odpůrce*“) vytýká, že dospěl k závěru o neprokázání přijetí zdanitelného plnění od subjektu uvedeného na daňovém dokladu, přestože žalobkyně prokázala, že zdanitelné plnění na vstupu přijala od společnosti Spencer; smlouva o propagaci loga tak podle ní byla splněna. Žalobkyně opět ani v tomto případě blíže neobjasňuje, z jakých konkrétních důkazů a na základě jakých úvah měla taková skutková zjištění plynout, a jak a proč tedy podle ní měl žalovaný při hodnocení důkazů pochybit. Prosté konstatování žalobkyně soud nemohl považovat za řádně uplatněný žalobní bod a nemohl na základě něj přistoupit k podrobnému přezkumu napadeného rozhodnutí. Soud na tomto místě připomíná, že dle předložených smluv o zajištění propagace prostřednictvím motoristického sportu, jakož i dle předložených daňových dokladů a zálohových faktur měla být dodavatelem žalobkyně společnost Edificio (nikoli Spencer), již také měly být služby hrazeny. Žalovanému nicméně s ohledem na propojenost společností Edificio a Spencer a výpovědi svědků vznikly pochybnosti o tom, zda všechna ze skutečně poskytnutých plnění dodala žalobkyni pouze Edificio, jak se podávalo z listin, nebo zda některá z nich dodala Spencer. Tím, že žalobkyně na několika místech v žalobě konstatuje, že smlouvy uzavřela se společností Spencer, která dle žalobkyně prováděla vyúčtování a již platila za reklamní služby, tak pochybnosti ohledně osoby dodavatele zvětšuje, namísto toho, aby je rozptýlila. Soudu pak bez bližšího vysvětlení není vůbec zřejmé, ze kterých konkrétních důkazů by mělo plynout, že zdanitelná plnění byla navzdory obsahu listin s jistotou přijata pouze od společností Spencer.

#### *D) K argumentaci uplatněné v replice*

45. Soud opakovaně zdůrazňuje, že žalobkyně ve své nepřehledné žalobě řádně a včas neuplatnila žádný dostatečně konkrétní žalobní bod ve smyslu výše citované judikatury, na jehož základě by mohl přistoupit k přezkumu napadeného rozhodnutí po věcné stránce a revidovat závěr žalovaného ohledně neprokázání rozsahu zdanitelného plnění coby jedné z hmotněprávních podmínek pro přiznání nároku na odpočet daně dle § 72 a § 73 zákona o DPH.
46. Uplatňuje-li žalobkyně až v replice ze dne 11. 5. 2022, doručené soudu téměř rok a půl po uplynutí zákonné lhůty k podání žaloby, poprvé argumentaci, která není pouze polemikou se závěry správce daně a která nově směřuje proti úvahám žalovaného, pak soud k jejím opožděným výtkám s ohledem na koncentraci řízení dle § 71 odst. 2 s. ř. s. nemůže přihlížet. To platí ohledně veškeré argumentace uvedené pod nadpisem „*II.a Problematika rozsahu plnění*“, neboť ta nemá svůj předobraz v podané žalobě a není možné ji považovat za rozhojnění již uplatněných žalobních bodů, když žádné řádné a včasné žalobní body týkající se rozsahu plnění žalobkyně neuplatnila. Žalobkyni nicméně lze alespoň odkázat

na odůvodnění rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 6. 4. 2022, č. j. 31 Af 1/2021-59, a rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích ze dne 3. 11. 2021, č. j. 52 Af 13/2021-391, jimiž byly zamítnuty obdobné žaloby jiných žalobců, kterým měla v letech 2016 a 2017 poskytovat společnost Edificio reklamní plnění prostřednictvím zraněného jezdce Michalce (byť nelze souhlasit se vším, co bylo v odkazovaných rozsudcích ohledně rozsahu plnění uvedeno, jelikož měsíční platby byly toliko zálohami).

47. Žalobkyně v replice uplatňuje též novou argumentaci k otázce přijetí zdanitelných plnění od deklarovaného dodavatele, kterou opírá o rozsudek Soudního dvora ze dne 9. 12. 2021, C-154/20 *Kemwater ProChemie*, a rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208. Soud dává žalobkyni za pravdu v tom, že na tuto argumentaci se naopak výjimka z koncentrace řízení uplatní, jelikož žalobkyně odpovídající žalobní bod vzhledem k datu vydání obou rozsudků objektivně nemohla uplatnit již ve lhůtě pro podání žaloby.
48. Soudní dvůr v rozsudku ve věci *Kemwater ProChemie* vyslovil závěr, že směrnici o DPH je třeba vykládat v tom smyslu, že „*uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty (DPH) zaplacené na vstupu musí být odepřeno, aniž je správce daně povinen prokazovat, že se osoba povinná k dani dopustila podvodu na DPH nebo že věděla či vědět měla, že plnění, jehož se dovolává na podporu nároku na odpočet daně, bylo součástí takového podvodu, jestliže skutečný dodavatel daného zboží či služeb nebyl identifikován a tato osoba povinná k dani nepodá důkaz o tom, že tento dodavatel měl postavení osoby povinné k dani, to však za podmínky, že s ohledem na skutkové okolnosti a informace, jež osoba povinná k dani poskytla, nejsou k dispozici údaje potřebné k ověření, že skutečný dodavatel toto postavení měl.*“ Jinak řečeno i v případě, kdy daňový subjekt neprokáže, že mu zboží dodal deklarovaný dodavatel, nýbrž ze skutkových okolností případu vyplyne, že mu ve skutečnosti zboží dodal jiný, třeba i neztotožněný dodavatel, lze daňovému subjektu odepřít odpočet DPH na vstupu jen tehdy, pokud není zřejmé, že skutečný dodavatel byl osobou povinnou k dani. Soudní dvůr tedy připustil, že daňový subjekt nutně nemusí prokazovat, že zdanitelné plnění skutečně přijal od dodavatele uvedeného na daňovém dokladu, to však pouze v případě, že ze skutkových okolností případu vyplyne, že skutečný dodavatel (tj. jiný než deklarovaný) měl postavení osoby povinné k dani. Tedy v případě, že ze skutkových okolností případu nebude možné zjistit skutečného dodavatele s postavením osoby povinné k dani, je nutno daňovému subjektu nárok na odpočet DPH zaplacené na vstupu odepřít (viz také žalovaným zmiňovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 3. 2022, č. j. 4 Afs 317/2021-43).
49. I ve vztahu k této věci – stejně jako k věci řešené Nejvyšším správním soudem pod sp. zn. 1 Afs 334/2017 – lze konstatovat, že žalobkyně a žalovaný mohli jen stěží předvídat, že pro posouzení splnění hmotněprávních podmínek vzniku nároku na odpočet DPH pro případ neprokázání konkrétního dodavatele může hrát roli také otázka, zda přesto nejsou s ohledem na skutkové okolnosti k dispozici údaje potřebné k ověření toho, že dodavatel měl postavení plátce DPH. Důkazní břemeno v tomto směru tížilo žalobkyni, která však nevěděla, že svá tvrzení a důkazy může zaměřit i tímto směrem. Stejně tak žalovaný si nebyl vědom, že má posuzovat, zda žalobkyně své důkazní břemeno unesla, případně zda takové okolnosti nevyplývaly z informací, které měl žalovaný k dispozici. Zároveň by nebylo na místě, aby zdejší soud sám posuzoval, zda ze shromážděných důkazů

vyplývá, že faktický dodavatel byl plátcem DPH, neboť to přísluší žalovanému (nikoli správnímu soudu, který není soudem nalézacím).

50. V situaci, kdy by jediným důvodem odepření nároku na odpočet DPH bylo neprokázání přijetí zdanitelných plnění od deklarovaného dodavatele, by tedy za určitých okolností mohl být dán důvod pro zrušení napadeného rozhodnutí a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení. Tak tomu však v této věci není, jelikož napadené rozhodnutí je vedle závěru o neprokázání přijetí zdanitelného plnění od deklarovaného dodavatele založeno i na závěru o neprokázání rozsahu přijetí zdanitelného plnění. Závěr o neprokázaném rozsahu přijetí zdanitelného plnění přitom nebyl v tomto soudním řízení řádně a včas zpochybněn, a tedy je třeba vycházet z toho, že plně obstál. Za dané situace, kdy není zřejmý rozsah plnění, tedy nelze dovodit, že faktický dodavatel byl s jistotou plátcem DPH. Důvod pro zrušení napadeného rozhodnutí proto není dán.

#### *Závěr a náklady řízení*

51. Vzhledem k tomu, že žalobkyně nezpochybnila argumentaci žalovaného o neprokázání rozsahu přijetí zdanitelného plnění coby jedné z hmotněprávních podmínek pro přiznání nároku na odpočet DPH a soud nezjistil žádnou vadu, k níž by byl povinen přihlédnout i bez námítky, byla žaloba zamítnuta (§ 78 odst. 7 s. ř. s.). Skutečnost, že závěr žalovaného, podle něhož žalobkyně neprokázala ani přijetí zdanitelného plnění od deklarovaného dodavatele, byl založen na právním názoru, jenž byl překonán rozsudkem Soudního dvora ve věci *Kemwater ProChemie*, nemohla vést ke zrušení napadeného rozhodnutí, neboť nárok nemohl být žalobkyni přiznán již z důvodu neprokázání rozsahu přijetí zdanitelného plnění.
52. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměla úspěch. Žalovaný, který byl naopak plně úspěšný, netvrdil, že by mu vznikly náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti, a ani z obsahu soudního spisu vznik takových nákladů neplynul. Soud proto žalovanému právo na náhradu nákladů řízení nepřiznal.

#### **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 je 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](http://www.nssoud.cz).

Praha 16. února 2023

**Mgr. Ing. Petr Šuránek, v. r.**  
předseda senátu