



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Václava Trajera a soudkyně Mgr. Lenky Havlíčkové a JUDr. Martiny Vernerové ve věci

žalobkyně: **SK Trhači Kadaň s.r.o.**, IČO: 07569866,
sídlem Na Průtahu 1854, 432 01 Kadaň,
zastoupená Ing. Jaroslavem Mikešem, daňovým poradcem,
sídlem Hálkova 226/6, 430 01 Chomutov,

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 1. 2022, č. j. 2541/22/5300-21422-809464,

takto:

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

Odůvodnění:

1. Žalobkyně se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě prostřednictvím svého zástupce domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného Odvolacího finančního ředitelství ze dne 24. 1. 2022, č. j. 2541/22/5300-21422-809464, kterým byla zamítnuta její odvolání a potvrzeny platební výměry ze dne 27. 10. 2020, č. j. 2316041/20/2505-50523-505410 a č. j. 2316071/20/2505-50523-505410, které vydal Finanční úřad pro Ústecký kraj, Územní pracoviště v Kadani, (dále jen „správce daně“), a kterými byla žalobkyni podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

DPH“) a § 147, § 139 odst. 1 a § 90 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) vyměřena daň z přidané hodnoty za období od 8. 11. 2018 do 30. 11. 2018 ve výši 104 223 Kč a za zdaňovací období prosinec 2018 ve výši 8 917 Kč. Žalobkyně se v žalobě zároveň domáhala toho, aby soud uložil žalovanému povinnost nahradit jí náklady soudního řízení.

Žaloba

2. Žalobkyně v žalobě a jejím doplnění podaném v rámci dvouměsíční lhůty od doručení napadeného rozhodnutí podle § 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) uvedla, že měla na základě Smlouvy o zajištění marketingu, hráčského vybavení a plnění dle hráčských smluv ze dne 22. 10. 2018 smluvní povinnost zajišťovat nepeněžní plnění vyplývající z uzavřených profesionálních smluv s klubem SK TRHAČI KADAŇ, a to zejména hráčské vybavení a ubytování, a dále též zajišťovat marketingovou činnost při pronájmu reklamních ploch na dresech hráčů klubu SK TRHAČI KADAŇ a na zimním stadionu v Kadani.
3. Veškerá dále v žalobě uvedená přijatá plnění s uplatněným nárokem na odpočet v řádně podaných přiznáních k DPH za období listopad a prosinec 2018 byla podle žalobkyně přijatými zdanitelnými plněními, které měla povinnost zajišťovat v rámci své podnikatelské činnosti pro profesionální klub SK TRHAČI KADAŇ a současně v rámci marketingových nabídek realizovat tržby z reklamy, jak bylo v daňovém řízení již předloženo ve výtisku „marketingové nabídky“. S tímto důkazem se podle ní žalovaný řádně nevypořádal. Marketingová práva, mezi která patří zejména reklama, jsou obecně jedním z rozhodujících zdanitelných příjmů (u plátců DPH současně i zdanitelných plnění), které jsou realizovány při organizování profesionálních sportovních činností.
4. Dále žalobkyně uvedla, že daňovým dokladem č. 2019/47 ze dne 30. 9. 2019 prodala část sportovního vybavení (blíže specifikovaných girdle [spodní kalhoty – pozn. soudu], návleku, helmy a rukavic) nakoupeného v předmětných zdaňovacích obdobích jinému plátcu DPH – Piráti Chomutov, a.s., s cenou bez daně 9 354 Kč a s odvodem DPH ve výši 1 964,34 Kč. Důvodem byl prodej „vybavení hráče“ zapůjčeného na hostování. Trvala proto na tom, že měla nárok na původně uplatněný odpočet z tohoto sportovního vybavení ve výši 2 156,70 Kč. Daň z prodeje byla řádně přiznána a odvedena, což lze ověřit z kontrolního hlášení k DPH za září 2019. Naprosto obdobný je podle ní případ prodeje sportovního vybavení odběrateli J. H. dle faktury č. 2019/07 ze dne 11. 2. 2019, kterému byla poskytnutá výstroj přefakturována v nákupní ceně včetně DPH z důvodu ukončení hráčského působení v týmu SK TRHAČI KADAŇ a zahájení jeho působení v HC DUKLA JIHLAVA s.r.o. Základ daně při tomto prodeji činil 27 045 Kč a DPH byla ve výši 5 679,45 Kč.
5. Část nakoupeného sportovního vybavení (blíže specifikované dvě hole a jednu lahev) žalobkyně vrátila dodavateli Hockey Gear, s.r.o., od kterého obdržela opravný daňový doklad č. 3190061 ze dne 28. 3. 2019 za vrácenou sportovní výstroj v základu v částce 13 164 Kč a DPH v částce 2 764,43 Kč. Žalobkyně proto následně vrátila původně uplatněný odpočet DPH.
6. Jednatel žalobkyně pan Petr Klíma (bývalý profesionální hokejista a hráč NHL) používal v souvislosti s výkonem své funkce také blíže specifikovanou část předmětného sportovního vybavení pořízeného u dodavatele STŘÍDA SPORT s.r.o., u kterého správce daně neuznal nárok na odpočet DPH ve výši 2 045,40 Kč. Šlo například o předvádění dresu, bundy, čepice, kulichu a tašky na jejich převoz.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

7. Žalobkyně též uvedla, že měla fyzicky ve svém majetku při zahájení I. ligy ČR ročníku 2019-2020 (které se již zúčastnila žalobkyně a hráči hrající na základě smluv uzavřených s žalobkyní – pozn. soudu) hráčské vybavení pořízené v listopadu a prosinci 2018 za pořizovací ceny 1 043 190,50 Kč bez DPH, u kterého nebyl uznán nárok na odpočet DPH za toto období. Trvala proto na tom, že měla nárok na odpočet DPH z tohoto sportovního vybavení, neboť bylo hráči používáno pro její ekonomickou činnost jak v ligovém ročníku 2018-2019, tak i v ligovém ročníku 2019-2020.
8. Žalobkyně shrnula, že popsaná přijatá zdanitelná plnění s uplatněným nárokem na odpočet DPH byla prokazatelně ze 100 % vynaložena za účelem realizace zdanitelných plnění z reklamní činnosti – marketingu, k čemuž má živnostenské oprávnění, a to nejen v listopadu 2018, ale v případě odpočtů DPH z nákupu sportovního vybavení i v následujících měsících včetně hokejové sezóny 2019-2020, případně bylo toto sportovní vybavení následně prodáno nebo vráceno.
9. Dodala, že z jí správci daně předaných smluv o reklamě, v nichž vystupovala jako poskytovatelka reklamy, jasně vyplývalo, že místy pro umístění reklamy byl buď web SK Trhači Kadaň s.r.o., mantinel při utkání Trhačů Kadaň nebo kombinace obou těchto míst. Spojitost mezi zdanitelnými výstupy pro účely DPH a uplatněnými nároky na odpočet DPH je tak podle ní naprosto zřetelná.
10. Žalobkyně rovněž namítla, že žalovaný v bodech 45 až 50 napadeného rozhodnutí provedl dokazování ve smyslu § 92 odst. 5 daňového řádu, zejména podle písm. b), c) a d). V takovém případě mu však § 115 odst. 2 daňového řádu ukládal povinnost žalobkyni se zjištěnými skutečnostmi seznámit a umožnit jí, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřila. Žalovaný ovšem takto nepostupoval.

Vyjádření žalovaného k žalobě

11. Žalovaný k výzvě soudu předložil správní spis a písemné vyjádření k žalobě, kterou navrhoval zamítnout. Shrnl, že DPH za předmětná zdaňovací období byla žalobkyni vyměřena proto, že neprokázala nárok na odpočet u většiny přijatých zdanitelných plnění v podobě hokejového vybavení, dopravy a ubytování hokejistů. Žalobkyně v žalobě zpochybnila pouze nárok na odpočet daně z nákupu hokejového vybavení. Žalovaný nerozporuje, že žalobkyně splnila formální požadavky vzniku nároku na odpočet daně, tedy že předložila formálně bezvadné daňové doklady, na základě pochybností správce daně mj. i o žalobkyní namítané smluvní povinnosti však podle něj došlo k přenesení důkazního břemene ohledně prokázání nároku na odpočet na žalobkyni. Následné dokazování pak vznesené pochybnosti neodstranilo, naopak bylo potvrzeno, že přijatá daňová plnění žalobkyně zásadně nepoužila pro svoji ekonomickou činnost, nýbrž je bezúplatně poskytla hráčům jiného subjektu. Daňové orgány shodně uzavřely, že žalobkyni nenáležel nárok na odpočet daně, neboť plnění nebyla použita pro její ekonomickou činnost, resp. to žalobkyně neprokázala.
12. K namítané smluvní povinnosti žalovaný poukázal na to, že hráči konzumující předmětná plnění nebyli hráči žalobkyně, ale jiného subjektu – SK Kadaň - hokej z.s., IČO: 40230449, přičemž podle hráčských smluv uzavřených s tímto spolkem jim měl nepeněžní plnění zajišťovat právě tento spolek. V namítané smlouvě nadto absentovalo jakékoli protiplnění, které by žalobkyně za poskytnutá nepeněžní plnění obdržela. I s ohledem na zjištěnou nekonzistenci se zněním hráčských smluv tak byla předložená smlouva vyhodnocena jako účelově vytvořená ex post. Tyto závěry žalobkyně v žalobě nijak nerozporovala.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

13. K argumentaci týkající se prodeje části sportovního vybavení žalovaný uvedl, že pokud žalobkyně předložila příslušné doklady, daňové orgány to zohlednily (viz bod 19 a 49 napadeného rozhodnutí). V žalobě uváděné daňové doklady o prodeji hokejového vybavení však v nalézacím řízení předloženy nebyly a namítané skutečnosti jsou poprvé tvrzeny až v žalobě. Ani zde tedy žalobkyně neunesla své důkazní břemeno. Totéž platí i ohledně používání části sportovního vybavení jednatelem žalobkyně. I tak žalovaný konstatoval, že používání určitých zdanitelných plnění jednatelem není možno považovat za využití těchto zdanitelných plnění k ekonomické činnosti, neboť zde chybí přímá a okamžitá spojitost s plněními na výstupu zakládajícími nárok na odpočet.
14. Opravný daňový doklad od dodavatele Hockey Gear, s.r.o., měla žalobkyně podle § 42 odst. 6 zákona o DPH zahrnout do daňového přiznání za březen 2019. Ve zdaňovacích obdobích listopad a prosinec 2018 tedy nemůže mít tento opravný doklad vliv na výši daňové povinnosti, případě výši daňového odpočtu.
15. K argumentaci o tom, že zakoupené vybavení bylo požíváno též v ročníku 2019-2020, žalovaný odkázal na body 50 a 51 napadeného rozhodnutí. Shrnul, že hokejové vybavení není dlouhodobým majetkem, tedy majetkem s dobou použitelnosti delší než 1 rok a současně se ani nejedná o soubor movitých věcí dle § 26 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v příslušném znění. Za této situace tedy nebylo možno aplikovat § 78 zákona o DPH, které se vztahuje pouze na majetek dlouhodobý, a přistoupit tak na námitku žalobkyně, že hokejové vybavení zakoupené v listopadu a prosinci 2018 sloužilo i k ekonomické činnosti žalobkyně rovněž v sezoně 2019-2020.
16. V namítaných bodech 45 až 50 napadeného rozhodnutí žalovaný dokazování neprováděl, ale pouze se vypořádal s odvolací námitkou ohledně splnění zákonné podmínky pro vznik nároku na odpočet daně dle § 72 a § 73 zákona o DPH. V těchto bodech tedy žalovaný pouze zrekapituloval zjištění, která vyšla najevo v průběhu řízení.

Replika žalobkyně

17. Žalobkyně ve své replice ze dne 6. 6. 2022 a jejím doplněním ze dne 6. 10. 2022 uvedla, že nadále setrvává na své žalobní argumentaci. K opravnému daňovému dokladu od dodavatele Hockey Gear, s.r.o., žalobkyně doplnila, že ve svém řádně podaném přiznání k DPH za měsíc březen 2019 a stejně tak v řádně podaném kontrolním hlášení za měsíc březen 2019 na základě přijatého opravného daňového dokladu na nižší daňovou povinnost odvedla – vrátila původně v měsících listopadu a prosinci 2018 uplatněný odpočet DPH ve výši 2 764,43 Kč. Tímto vrácením daně ve výši 2 764,43 Kč byl podle ní „znegován“ původně uplatněný odpočet této daně v přiznáních k DPH za měsíce listopad a prosinec 2018. Jestliže žalovaný přesto žalobou napadeným rozhodnutím daň ve výši 2 764,43 Kč znovu doměřil, postupoval naprosto nezákonně.
18. Dále žalobkyně nově poukázala na Sdělení o výsledku postupu k odstranění pochybností vydané pod č. j. 1465205/22/2505-60563-508464 (dále jen „Sdělení“), které jí bylo doručeno dne 2. 6. 2022 a které se týká jí dodatečně uplatněného nároku na odpočet DPH ze sportovního vybavení využívaného žalobkyní také v ročníku 2019-2020. Ze Sdělení podle žalobkyně vyplývá, že správce daně nerozporoval zákonnost nároku na odpočet daně z tohoto existujícího sportovního vybavení, nýbrž pouze namítal opožděnost – zmeškání lhůty pro uplatnění nároku na tento odpočet. Náзор správce daně tak podle žalobkyně zaprvé nepřímou potvrzuje zákonnost postupu žalobkyně při uplatňování nároku na odpočet této daně již v předmětných zdaňovacích obdobích, zadruhé vyvrací stanovisko žalovaného uvedené ve vyjádření k žalobě.
Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

19. Podle žalobkyně správce daně měl a má dále postupovat podle § 104 odst. 2 věty první zákona o DPH ve znění platném pro listopad a prosinec, podle kterého platí, že „*pokud plátce uvedl skutečnosti rozhodné pro stanovení daně v daňovém přiznání za jiné zdaňovací období, než do kterého příslušely, a snížil tím v tomto zdaňovacím období daň, správce daně daň za zdaňovací období, ve kterém měla být uplatněna, dodatečně nevyměří, ale uplatní úrok z prodlení podle daňového řádu z částky daně uvedené v daňovém přiznání za nesprávné zdaňovací období za každý den krácení státního rozpočtu. Úrok z prodlení je splatný ve lhůtě 15 dnů ode dne doručení platebního výměru*“. Dle tohoto ustanovení byl podle žalobkyně také nezákonný postup správce daně, pokud jí v předmětných zdaňovacích obdobích neuznal odpočet ze základu 1 043 190,50 Kč ve výši 219 070 Kč. Žalobkyně shrnula, že pokud správce daně zastává názor, že tento odpočet mohla žalobkyně uplatnit až ve zdaňovacím období září 2019, měl za povinnost současně postupovat podle citovaného § 104 odst. 2 zákona o DPH, tedy tuto částku dodatečně nevyměřovat a v případě, kdy by došlo k jejímu přiznání před 25. 10. 2019, uplatnit úrok z prodlení.

Duplika žalovaného

20. Žalovaný ve své duplice nesouhlasil s tím, že by následné vrácení části zdanitelného plnění, ze kterého byl v předmětných zdaňovacích obdobích uplatněn nárok na odpočet daně, a s tím související uplatnění opravného daňového dokladu ve zdaňovacím období března 2019 mělo vliv na výši stanovené daně v předmětných zdaňovacích obdobích. Opravný daňový doklad je totiž podle § 42 odst. 6 zákona o DPH samostatným zdanitelným plněním, které se v souladu se zákonem uplatní v odlišném zdaňovacím období a ovlivňuje výši daně pouze v tomto období. Nedochází ke změně výše „původní“ opravované daňové povinnosti, ale za normálních okolností k vyrovnání výše daňové povinnosti tak, aby subjektem tvrzená daň odpovídala skutečnosti po zohlednění provedených změn. V projednávané věci však žalobkyně na odpočet neměla nárok v důsledku nenaplnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně, a nemůže proto ani ve zdaňovacím období březen 2019 jako samostatné zdanitelné plnění uplatňovat opravný daňový doklad. Žalovaný zdůraznil, že zdaňovací období březen 2019 není předmětem tohoto sporu.
21. Závěry žalobkyně ohledně nesprávného postupu správce daně z důvodu předčasnosti uplatnění nároku na odpočet žalovaný označil za nesprávné. Nárok na odpočet žalobkyně uplatnila již ve zdaňovacích obdobích listopad a prosinec 2018. Žalovaný nesouhlasil ani s tím, že by snad správce daně ve svém Sdělení uvedl skutečnosti, ze kterých by bylo možné dovozovat zákonnost postupu žalobkyně. Správce daně totiž pouze uzavřel, že žalobkyni již uplynula tříletá lhůta k uplatnění daňových dokladů. Argumentace § 104 zákona o DPH tak je zcela nepřipadná, neboť toto ustanovení se týká případů, kdy je nárok na odpočet uplatněn oprávněně, avšak za nesprávné zdaňovací období.

Posouzení věci soudem

22. O žalobě soud rozhodl v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. bez jednání, neboť žalobkyně s tímto postupem souhlasila a žalovaný do dvou týdnů od doručení výzvy nesdělil svůj nesouhlas s takovýmto projednáním, ačkoli byl ve výzvě výslovně poučen, že nevyjádří-li se v dané lhůtě, má se za to, že souhlas s rozhodnutím bez jednání byl udělen.
23. Napadené rozhodnutí žalovaného soud přezkoumal v řízení podle části třetí hlavy druhé prvního dílu s. ř. s., který vychází z dispoziční zásady vyjádřené v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 větě druhé a třetí a v § 75 odst. 2 větě první s. ř. s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu pouze v rozsahu, který žalobce

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí ve smyslu § 72 odst. 1 s. ř. s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že rozhodnutí správního orgánu nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních bodů musí soud přihlídnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, včetně prekluze daňové povinnosti, nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s. ř. s. Takové nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny.

24. Na tomto místě soud předesílá, že po přezkoumání skutkového a právního stavu a po prostudování obsahu předloženého správního spisu dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
25. Před hodnocením žalobních námitek považuje soud za nutné připomenout základní principy dokazování v daňovém řízení. Důkazní břemeno mezi daňovým subjektem a správcem daně je v daňovém řízení rozvrženo nerovnoměrně ve prospěch správce daně. Při správě daní se neuplatňuje zásada vyhledávací tak jako zejména v trestním právu, což odpovídá faktu, že důkazní břemeno ohledně výše daně nenese stát, nýbrž daňový subjekt. Primární iniciativa tudíž přísluší daňovému subjektu, který v procesu dokazování vedeném správcem daně musí své břemeno unést. Správce daně je povinen prokazovat toliko skutečnosti uvedené v § 92 odst. 5 daňového řádu. Podle písmene c) tohoto ustanovení má správce daně povinnost dokázat existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem, přičemž pokud správce daně zjistí některou okolnost zpochybňující údaje uvedené v těchto dokumentech, přechází důkazní břemeno na daňový subjekt. Ten pak musí prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních nebo k jejichž prokázání byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván (§ 92 odst. 3 a 4 daňového řádu), resp. v průběhu daňové kontroly předložit důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení [§ 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu]. Daňový subjekt tedy musí prokázat svá tvrzení a za tímto účelem předložit důkazní prostředky či navrhnout jejich provedení. Pokud takové důkazy prokazují jeho tvrzení, přechází důkazní břemeno podle zmiňovaného § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu zpět na správce daně, v opačném případě platí, že daňový subjekt důkazní břemeno neunesl, a správce daně tak může rozhodnout v jeho neprospěch.
26. Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby je jeho hospodaření průkazné, nebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení náležitě prokázal. Důkazní prostředky zde budou spíše pocházet ze sféry mimo účetnictví a de facto nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné účetnictví. Z hlediska unesení důkazního břemene je tak nerozhodné, jaký počet či jaký druh účetních a jiných dokladů či evidencí byl předložen, neboť určujícím je pouze jejich obsah. K obdobným závěrům dospěl Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 27. 2. 2014, č. j. 8 Afs 62/2013-37, v rozsudku ze dne 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs 147/2004-89, publ. pod č. 618/2005 Sb. NSS, nebo v rozsudku ze dne 13. 4. 2004, č. j. 3 Afs 12/2003-277, publ. pod č. 666/2005 Sb. NSS). Povinností ani cílem správce daně tedy rozhodně není vyhledávat za daňový subjekt všechny možnosti, jimiž by tomuto subjektu daňovou povinnost snížil.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

27. Toto nerovnoměrné rozvržení důkazního břemene mezi daňovým subjektem a správcem daně vychází z toho, že prioritním účelem daňového řízení je ochrana zájmu státu na řádném plnění daňových povinností ze strany daňových subjektů při zachování jejich práv a právem chráněných zájmů. Nerovnoměrné rozvržení důkazního břemene je přitom ústavně konformní, neboť je výrazem veřejného zájmu na správném stanovení a výběru daní. Navíc vychází ze zásady, podle níž nese důkazní břemeno k prokázání určité skutečnosti ten, kdo ji tvrdí. Na rozdíl od jiných druhů řízení sice není věcí svobodné vůle daňového subjektu, zda určité skutečnosti ve vyměřovacím řízení uvede, či nikoliv, neboť ho v něm stihá povinnost tvrzení v podobě podání daňového přiznání, nicméně uvedená zásada je v modifikované podobě zachována i ve vyměřovacím řízení, jelikož také v něm se důkazní břemeno vztahuje pouze k prokázání skutečností vážících se k daňovému subjektu, který je uvedl v daňovém přiznání nebo je byl v něm povinen uvést. Jen daňový subjekt má totiž podrobné poznatky o veškeré své činnosti, příjmech a výdajích (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 1. 7. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05, publ. pod č. 113/2006 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu, dostupný na www.usoud.cz).
28. Soud dále připomíná, že daňové řízení je založeno na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125). Prokazování nároku na odpočet daně je primárně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. To znamená, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění. Ke stejnému závěru dospěl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 25. 10. 2006, č. j. 2 Afs 7/2006-107, ve kterém uvedl: *„Prokazuje-li daňový subjekt nárok na nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty formálně bezvadným daňovým dokladem, ale o faktickém stavu jsou pochybnosti, je součástí důkazní povinnosti daňového subjektu prokázání existence zdanitelného plnění.“*
29. Daň či nárok na odpočet DPH totiž nemají základ ve formálním dokladu, ale v existenci zdanitelného plnění jakožto předmětu daně (srov. § 2 zákona o DPH). Zákonný nárok na daň či její odpočet je podmíněn formálním vykázáním zdanitelného plnění se všemi náležitostmi, ale nikdy nemůže být přiznán v případě nevyvrácení pochybností o faktickém uskutečnění plnění. Zákon tedy nestojí na formálním vykázání zdanitelného plnění, ale na stavu faktickém. Jiný závěr by popíral smysl a účel zákona. Shodný názor vyslovil také Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 13. 8. 2008, č. j. 9 Afs 204/2007-72.
30. Výše uvedené závěry mají svůj odraz rovněž v judikatuře Ústavního soudu, který v nálezu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99, dostupném na www.usoud.cz, vyslovil, že *„důkaz daňovým dokladem [...] je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotně právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu. Daňový doklad, který jen simuluje (bez rozdílu, zda jde o simulaci absolutní či relativní) uskutečnění zdanitelného plnění, není relevantním důkazem a jeho předložení může vést k formulaci požadavku směřujícího k dokázání hmotně právního úkonu, tj. k důkazu existence zdanitelného plnění.“* Proto nemůže být jen samotné doložení po formální stránce bezvadného daňového dokladu dostatečným podkladem pro uznání nároku na odpočet daně, vždy musí být v první řadě fakticky podložen existujícím zdanitelným plněním.
31. Úvodem žaloby žalobkyně popsala obsah uzavřené Smlouvy o zajištění marketingu, hráčského vybavení a plnění dle hráčských smluv ze dne 22. 10. 2018 a vyjádřila přesvědčení, Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

že ohledně veškerých dále v žalobě uvedených přijatých plněních splňovala podmínky pro nárok na odpočet DPH, k čemuž odkázala na svou podnikatelkou činnost pro sportovní klub SK TRHAČI Kadaň a na tržby z reklamy, což mělo být doloženo ve výtisku „marketingové nabídky“. Namítla pouze, že žalovaný se s tímto důkazem řádně nevypořádal.

32. K tomu soud konstatuje, že žalobkyně též obecně konstatování v podstatě doslova přednesla již ve svém odvolání. Daňové orgány se přitom zabývaly zejména souvisejícím a zásadním vztahem mezi obsahem Smlouvy o zajištění marketingu, hráčského vybavení a plnění dle hráčských smluv ze dne 22. 10. 2018 a obsahem hráčských smluv uzavřených mezi jednotlivými hráči a SK Kadaň - hokej z.s., přičemž mezi nimi shledaly rozpor. Uzavřely proto, že žalobkyně nakupovala zboží a služby, které však využívali hráči SK Kadaň - hokej z.s., přičemž tato plnění byla ze strany žalobkyně poskytována hráčům SK Kadaň - hokej z.s. bezúplatně, takže nebylo možné hovořit o tom, že přijatá plnění měla žalobkyně pro účely své ekonomické činnosti. Předložená Smlouva tak byla uzavřena účelově ex post. Nelze ani dovozovat, že žalobkyně poskytovala odběratelům reklamu spočívající v reklamě na mantinelu nebo svém webu jako plnění, které souviselo s přijatými zdanitelnými plněními ve formě dopravy, ubytování a vybavení pro hráče, se kterými však měl hráčské smlouvy uzavřeny SK Kadaň - hokej z.s., nikoli žalobkyně.
33. Žalobkyně s uvedenými závěry v podané žalobě nijak nepolemizovala. Namítla pouze to, že se žalovaný „řádně nevypořádal“ s předloženou „marketingovou nabídkou“, aniž by však tento dokument jakkoli specifikovala a zároveň osvětlila, jakých pochybení se měl žalovaný při vypořádání se s touto blíže nespecifikovanou „marketingovou nabídkou“ dopustit konkrétně. Prakticky shodně se žalobkyně vyjádřila i v podaném odvolání. Podle názoru soudu v tomto případě šlo spíše o zcela nekonkrétní deklamaci odkazující na blíže nespecifikovaný dokument a zejména jeho obsah než o jasně a projednatelně formulovanou odvolací námitku. Žalovaný ji tak ve světle svých ucelených závěrů nemusel a ani nemohl jakkoli konkrétně vypořádat. Soud k tomu s ohledem na vágnost vznesené námítky dodává, že si obecně lze jen obtížně představit, že by daňový subjekt unesl břemeno, které jej v daňovém řízení tíží ohledně prokázání toho, že přijatá plnění byla použita pro jeho ekonomickou činnost, pouhým poukazem na služby, které údajně nabízel.
34. Jde-li o v žalobě tvrzený prodej části sportovního vybavení subjektům Piráti Chomutov, a.s., a J. H., soud přisvědčuje vyjádření žalovaného, podle kterého jsou tyto skutečnosti tvrzeny a s nimi související doklady poprvé předkládány až v řízení před soudem, přestože mohly být uplatněny už v daňovém řízení, jak k tomu byla žalobkyně ostatně vyzývána. Totéž platí i ohledně používání části sportovního vybavení jednatelem žalobkyně.
35. K těmto žalobním tvrzením tak soud uvádí, že ve smyslu § 75 odst. 1 s. ř. s. vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodnutí žalovaného. Jelikož žalobkyně v průběhu daňového řízení nyní uvedené skutečnosti vůbec nenamítala, jedná se o skutkovou novotu, se kterou se daňové orgány vůbec nemohly zabývat a hodnotit. Soud v tomto řízení nemůže napravovat procesní pasivitu žalobkyně, která v daňovém řízení netvrdila a ani neprokazovala, že v roce 2019 mělo dojít k prodeji části sportovního vybavení nebo že část sportovního vybavení používal její jednatel (k tomu srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 2. 2010, č. j. 1 Afs 103/2009-232, publ. pod č. 2033/2010 Sb. NSS). Soud totiž přezkoumává otázku, zda daňový subjekt (žalobkyně) unesl v daňovém řízení své důkazní břemeno, resp. otázku rozložení důkazního břemene v konkrétní situaci. Možnost, že by toto důkazní břemeno unesl teprve nově předloženými důkazy před správním soudem, je vyloučena. Z tohoto důvodu soud rovněž neprovedl Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

dokazování daňovým dokladem č. 2019/47 ze dne 30. 9. 2019 a daňovým dokladem č. 2019/07, které vyhodnotil jako nepřípustné.

36. Obdobný závěr platí i pro další námitku žalobkyně, která poprvé až v žalobě uvedla, že část nakoupeného sportovního vybavení vrátila dodavateli Hockey Gear, s.r.o., od kterého obdržela opravný daňový doklad č. 3190061 ze dne 28. 3. 2019 za vrácenou sportovní výstroj v základu v částce 13 164 Kč a DPH v částce 2 764,43 Kč, a že proto následně vrátila původně uplatněný odpočet DPH.
37. Z předloženého daňového spisu soud zjistil, že žalobkyně byla ve výzvách k prokázání skutečností ze dne 27. 5. 2020, č. j. 1414946/20/2504-60563-505493 a č. j. 1472065/20/2504-60563-505493 vyzvána k předložení skladových karet z roku 2019 a vyjmenovaných daňových dokladů podle správce daně uvedených v oddílu B2 kontrolních hlášení za období ledna až dubna a srpna 2019 včetně opravného daňového dokladu č. 3190061, a to za deklarovaným účelem správného posouzení odpočtů daně z přijatých plnění. Žalobkyně tento doklad bez dalšího vyjádření předložila.
38. Správce daně ve výsledcích kontrolního zjištění ze dne 12. 8. 2020 uzavřel, že ve vztahu k nákupu sportovního vybavení žalobkyně neprokázala oprávněnost uplatnění odpočtů za přijatelná zdanitelná plnění ve výši 160 074,39 Kč ze základu daně 762 179 Kč za listopad 2018 a za přijatelná zdanitelná plnění ve výši 66 596,33 Kč ze základu daně 317 125,50 Kč za prosinec 2018, neboť neprokázala použití těchto přijatých zdanitelných plnění v rámci svých ekonomických činností. Na svém závěru setrval i ve zprávách o daňové kontrole ze dne 15. 10. 2020 (doručených dne 19. 10. 2020), které se považují za odůvodnění vydaných platebních výměrů. K opravnému daňovému dokladu č. 3190061 vystavenému společností Hockey Gear, s.r.o., se správce daně v těchto dokumentech výslovně nevyjádřil. Neučinila tak ani žalobkyně ve vyjádření v řízení před správcem daně či v podaném odvolání. Žalovaný v napadeném rozhodnutí se tímto dokladem rovněž nezabýval.
39. Soud ve vztahu k tomuto novému tvrzení žalobkyně uzavřel, že ani v tomto případě nemůže napravovat procesní pasivitu žalobkyně, která v daňovém řízení nikdy netvrdila, že část nakoupeného sportovního vybavení vrátila svému dodavateli a na základě vrácené částky následně v březnu 2019 vrátila uplatněný odpočet DPH. S ohledem na to soud pro nepřípustnost neprovedl navržené dokazování kopií podaného přiznání na DPH a kontrolního hlášení za měsíc březen 2019 včetně potvrzení o jejich podání datovou schránkou.
40. Žalobkyně dále v žalobě pouze konstatovala, že měla „*fyzicky ve svém majetku při zahájení I. ligy ČR ročníku 2019-2020 hráčské vybavení pořízené v listopadu a prosinci 2018 za pořizovací ceny 1 043 190,50 Kč bez DPH*“, a tudíž podle svého názoru měla nárok na odpočet DPH z tohoto sportovního vybavení v předmětných zdaňovacích obdobích, protože sportovní vybavení užívali hráči v ročníku 2018-2019 i 2019-2022. Tím v podstatě parafrázovala své vyjádření v odvolání, nelze to však považovat za oponenturu závěrům žalovaného uvedeným zejména v bodech 37, 50 a 51 napadeného rozhodnutí. V bodě 37 žalovaný shrnul, že v ročníku 2018-2019 se ligu účastnil klub SK Kadaň - hokej z.s. a jeho hráči, nikoli žalobkyně. V bodech 50 a 51 vysvětlil, že zákon o DPH pamatuje pouze na situaci, kdy dojde ke změně využívání dlouhodobého majetku. Za ten však podle něj a podle zákona nelze považovat sportovní vybavení. Žalobkyně tyto závěry nijak nerozporela, soud přitom nemůže žalobní argumentaci domýšlet za ni. S ohledem na to soud považoval za nadbytečné provést navržené dokazování soupisem existujícího sportovního vybavení pro hráče využívané v I. lize ČR za ročník 2019-2020.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

41. Jde-li o namítané procesní pochybení žalovaného, které mělo spočívat v postupu v rozporu s § 115 odst. 2 daňového řádu, soud nic takového neshledal, neboť v namítaných bodech 45 až 50 napadeného rozhodnutí žalovaný nejprve rekapituloval odvolací námitky, vyložil právní úpravu, zrekapituloval pochybnosti a zjištění správce daně a připojil i svůj právní názor ohledně využití sportovního vybavení v sezóně 2019-2020. Nelze tedy přisvědčit námitce, že žalovaný v namítaném rozsahu prováděl dokazování.
42. Podle názoru soudu tedy žalobkyní předložené důkazy ve vzájemných souvislostech neprokazují splnění podmínek § 72 odst. 1 zákona o DPH. Ke stejnému závěru dospěli při hodnocení důkazů správce daně i žalovaný a soud tento závěr plně aprobejuje. Jen pro úplnost soud ve shodě s žalovaným dodává, že kontrolní hlášení (jejichž nezpochybnění správcem daně žalobkyně v obecném duchu v žalobě rovněž konstatovala) nemohou sama o sobě sloužit jak důkaz oprávněnosti nároku na odpočet daně.
43. S ohledem na výše uvedené soud vyhodnotil žalobu v mezích včas uplatněných žalobních bodů jako zcela nedůvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
44. Soud neprovedl dokazování napadeným rozhodnutím, vydanými platebními výměry, odvoláním proti nim, zprávami o daňové kontrole, daňovými doklady č. 181114743, č. 181115097 a č. 181114951 a opravným daňovým dokladem č. 3190061 ze dne 28. 3. 2019, neboť tyto listiny byly součástí předloženého daňového spisu, jímž se ve správním soudnictví dokazování neprovádí.
45. Jakkoli ho žalobkyně výslovně nenavrhla jako důkaz, soud neprovedl dokazování ani v replice (a doplněním repliky) namítaným Sdělením, a to zaprvé proto, že ve smyslu § 75 odst. 1 s. ř. s. soud vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodnutí žalovaného. Uvedené Sdělení přitom bylo vydáno až po vydání napadeného rozhodnutí. Argumentaci zejména o nutnosti postupu podle § 104 odst. 2 věty první zákona o DPH, kterou z tohoto Sdělení žalobkyně dovozovala, soud nadto považoval za uplatněnou až po dvouměsíční lhůtě od doručení napadeného rozhodnutí podle § 72 odst. 1 s. ř. s., a proto se jí nezabýval.
46. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch a žalovanému nad rámec běžné úřední činnosti žádné náklady nevznikly, a ani jejich náhradu nepožadoval, proto soud vyslovil, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

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.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

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.

Ústí nad Labem 22. ledna 2024

Mgr. Václav Trajer, v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.