



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Zuzany Bystrické a soudců Mariana Kokeše a Terezy Matuškové v právní věci

žalobce: J. P.  
X  
zastoupený advokátem Mgr. Davidem Hejzlarem, AK KODAP legal  
s.r.o.  
sídlem 1. máje 97/25, 460 07 Liberec

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 7. 2022, č. j. 26709/22/5300-21444-711869,

takto:

- I. Žaloba **se zamítá**.
- II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Platebními výměry ze dne 17. 9. 2020 Finanční úřad pro Zlínský kraj doměřil žalobci daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období měsíců srpen až prosinec 2016 a leden až prosinec 2017, neboť neuznal žalobcem uplatněný nárok na odpočet z přijatých zdanitelných plnění, která souvisela s pořízením koní a služeb spojených s přípravou koní

na dostihy. Správce daně a žalovaný dospěli k závěru, že u pořízení koní nebylo prokázáno jejich použití k ekonomické činnosti žalobce ve smyslu zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), a proto tato plnění nemohla být uplatněna jako zdanitelná plnění na vstupu.

## II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

2. Úvodem žalobce sdělil, že žalovaný neprovedl dostatečné dokazování a odmítl zajistit a provést důležité důkazní prostředky navrhované žalobcem, přestože žalobce podle něj neunesl své důkazní břemeno. Provedené důkazy pak nesprávně vyhodnotil.
3. Žalobce nesouhlasí s předpokladem, že dostihoví koně jsou pořizováni buď za účelem jejich chovu s následným prodejem, anebo za účelem účasti na dostizích. Účast koní na dostizích je ve skutečnosti nedílnou a zcela nezbytnou součástí chovatelské činnosti, neboť nelze uvažovat o chovatelské činnosti bez účasti koní na dostizích. V rámci kontroly tak bylo prokázáno, že činnost týkající se chovu a výcviku jezdeckých koní (včetně dostihů) v žalobcově stáji s názvem „MONTE NEGRO“ byla vedena záměrem zhodnocení stáje a budoucího prodeje koní, tzn. měla spojitost s ekonomickou činností žalobce.
4. Žalobce dále upozorňuje, že v období od února 2021 do května 2022 byly daňové orgány zcela nečinné. Touto nečinností způsobily, že v okamžiku postupu žalovaného dle § 115 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, zbývalo do konce prekluzivní lhůty pro stanovení daně méně než 3 měsíce. Tento časový tlak zapříčinil nenaplnění procesních práv žalobce, neboť žalovaný odmítl provést žalobcem navrhované důkazní prostředky.
5. Žalovaný nesprávně uzavřel, že koně nebyli pořízeni pro účely plemenitby. Dle žalobce všichni jeho koně byli zapsáni v české i anglické knize anglických plnokrevníků. Na základě této skutečnosti mohli být použiti pro rozmnožování. Vedení této plemenné knihy anglických plnokrevníků zajišťuje Jockey Club ČR. Za účelem prokázání tohoto tvrzení žalobce navrhl, aby žalovaný vyzval Jockey Club ČR k poskytnutí součinnosti při správě daní a zajistil provedení výslechu svědka – paní Ing. E. Ch., pracovnice sekretariátu Jockey Clubu ČR (žalobce navrhoval vyslechnout případně další pracovníky Jockey Clubu ČR). Na skutečnost, že plemennou knihu anglických plnokrevníků vede Jockey Club ČR, žalovaný nereagoval a pouze uvedl, že k plemenitbě mohou být použiti plemenci zapsaní v ústředním registru plemeníků. Žalovaný však opomněl, že Národní hřebčín Kladruby nad Labem sice vede ústřední registr plemeníků, avšak s výjimkou anglických plnokrevníků. Žalobce v této souvislosti předkládá potvrzení pana Ing. O. P., pracovníka Jockey Clubu ČR, podle kterého Jockey Club ČR vede plemennou knihu anglického plnokrevníka. Žalovaný tak nevyhodnotil správně důkazní návrhy žalobce, přitom je zřejmé, že evidence koní v plemenné knize je důležitou okolností, která souvisela s jeho záměrem rozvíjet chov, včetně plemenitby. Žalovaný sám považoval okolnost plemenitby za podstatnou okolnost, která má být předmětem dokazování.
6. Nedůvodné bylo rovněž odmítnutí provedení svědecké výpovědi pana Ing. O. S., který působil u žalobce jako účetní. Tento svědek mohl potvrdit záměr žalobce, že koně zamýšlel cvičit za účelem vyššího zisku při jejich prodeji. Uvedený svědek byl detailně informován o záměrech žalobce a jeho ekonomické činnosti a byl jistě způsobilý dosvědčit, na základě jakých záměrů žalobce koně pořizoval. Stejná námitka platí taktéž i ve vztahu k navrhovanému výslechu svědka, pana T. V., který rovněž mohl potvrdit chovatelský záměr žalobce, a to např. na konkrétním případě koně jménem PACIFIC HILL, kterého od

žalobce koupil pan T. V. K prodeji došlo po zranění koně a již před zraněním měl kupce zájem o koupi tohoto koně. V tomto směru vedl s žalobcem jednání, a je tedy způsobilý potvrdit, že mu žalobce nabízel koně jménem PACIFIC HILL k prodeji. Cestou navrhovaného důkazního prostředku mohly být odstraněny trvající pochybnosti odvolacího orgánu ohledně skutečnosti, že pořízení koně byli dle záměru žalobce skutečně určeni k následnému prodeji. Žalovaný směřuje otázku záměru žalobce a jeho následné realizace. Rozhodný byl však záměr žalobce. Žalovaný tak nesprávně odmítl provést navrhované důkazy. Označil tvrzení žalobce za neprokázaná, ale zároveň mu upřel možnost je prokázat. Žalovaný tak pravděpodobně postupoval s ohledem na blížící se konec prekluzivní lhůty.

7. Žalobce v průběhu daňového řízení jasně doložil, že nárok na odpočet DPH uplatnil v souladu s § 72 zákona o DPH. Prokázal totiž, že činnost týkající se provozu dostihové stáje s názvem „MONTE NEGRO“ měla nepochybnou spojitost s jeho ekonomickou činností. Doložil rovněž, že poskytoval reklamní a propagační služby. Není tak pravdou, že koně byli primárně pořizováni za účelem účasti na dostizích. Pro chovatelskou činnost je však nezbytné, aby se koně dostihů účastnili. Skutečnost, že při prodeji koní nebylo dosaženo výnosu, nic nemění na tom, že žalobce byl při pořízení koní veden záměrem budovat stáj, rozvíjet chovatelskou činnost a do budoucna vše zúročit při prodeji koní. Navíc žalovaný přehlíží, že koně jménem BUGSIE MALONE prodal žalobce se ziskem. Z toho však žalovaný nevyvodil žádné závěry.
8. Žalovaný se nevypořádal s argumentací opřenu o závěry judikatury Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“ či „Soudní dvůr“), že správce daně nemůže posuzovat oprávněnost nároku na odpočet daně na základě následného výsledku činnosti. Dle rozsudku ze dne 13. 3. 2008 ve věci C-437/06, *Securenta*, nárok na odpočet DPH je nedílnou součástí mechanismu DPH, nemůže být v zásadě omezen a uplatní se ve vztahu ke všem daním, kterými byla zatížena zdanitelná plnění na vstupu. Stejně tak v rozsudku ze dne 29. 2. 1996 ve věci C-110/94, *INZO*, je zdůrazněno, že nárok na odpočet daně zůstává zachován dokonce i v takovém případě, pokud přípravné činnosti týkající se zamýšlené ekonomické činnosti posléze nevedou ke vzniku zdanitelných plnění, neboť se osoba povinná k dani později rozhodne, že ne zahájí provozní fázi ekonomické činnosti.
9. Rovněž se skutečností, že žalobci plynuly zdanitelné příjmy spojené s činností, na kterou měl živnostenské oprávnění „*Chov zvířat a jejich výcvik*“, se žalovaný nevypořádal. Žalobce v této souvislosti doložil konkrétní uskutečněná zdanitelná plnění, za něž správce daně žalobci doměřil neodvedenou daň na výstupu. Na základě Smlouvy o reklamní činnosti ze dne 16. 4. 2014 skutečně probíhala reklamní činnost, z níž žalobci plynuly zdanitelné příjmy. Žalobce předložil fotodokumentaci, dle které žalobce na dostizích umisťoval reklamní prvky objednatel. Je nesporné, že se tato činnost vztahovala ke stáji „MONTE NEGRO“.
10. Dále žalovaný nedostatečně zohlednil příjmy z prodeje koní – i podle zprávy o daňové kontrole došlo k uskutečnění zdanitelných plnění spojených s povinností odvést daň. Správce daně vznesl pochybnost ohledně četnosti případů, kdy došlo k prodeji koní, což zřejmě souviselo s nepochopením fungování stáje. Jezdecké koně nelze prodávat obratem, neboť jejich hodnota závisí na dlouhodobé strategii budování stáje. V oboru je zcela obvyklé, že v první fázi existence stáje jsou koně prodáváni za nižší cenu, než za kterou byli pořízeni. Žalobce namítal, že v tomto směru nemůže být zcela určující rozsah příjmů z poskytnutých reklamních služeb a z prodeje koní, resp. poměr těchto příjmů k celkovým příjmům žalobce, jejichž podstatnou část tvoří příjmy z pronájmu jeho nemovitostí. Žalovaný se s tímto důležitým argumentem v rámci odvolacího rozhodnutí nijak nevypořádal. Stejně tak správně

orgány nijak nerefletovaly podnět žalobce, aby opatřily informace o tom, jakým způsobem probíhá budování stájí, jejich provoz a prodej koní u jiných subjektů.

11. Svědek R. B. navíc potvrdil, že součástí podnikatelské vize žalobce byl jistě záměr rozvíjet chov dostihových koní s perspektivou jejich budoucího prodeje či zařazení do plemnitby a že výsledky koně na dostizích ovlivňují jeho cenu. Žalovaný přitom směšuje dvě různé otázky, a to a) zda měl žalobce záměr rozvíjet chov s perspektivou budoucího prodeje koní a b) zda se tento záměr podařilo žalobci naplnit. Z hlediska nároku na odpočet je klíčové posouzení první z těchto otázek. Do jaké míry byl tento záměr naplněn není určující, neboť budoucí naplnění podnikatelského záměru není podmínkou pro přiznání nároku na odpočet DPH na vstupu (viz rozsudek SDEU ve věci C-110/94, *INZO*). Kromě toho žalovaný konstatoval, že uvedený záměr žalobce svědecká výpověď R. B. prokázala.
12. Žalovaný nevyjasnil, zda má záměr žalobce chovat koně za účelem budoucího prodeje za prokázaný, či nikoliv. Potvrdil sice závěr správce daně, že žalobce pořizoval koně primárně za účelem účasti na dostizích, nikoliv za účelem prodeje, ale protichůdně konstatoval, že svědecká výpověď potvrdila záměr rozvíjet chov s perspektivou budoucího prodeje.
13. Žalovaný se rovněž opomněl vypořádat se skutečnostmi, které vyplývají z rozsudku SDEU ze dne 10. 11. 2016 ve věci C-432/15, *B*. Jedná se o velice podobný případ (rovněž šlo o náklady vynaložené na chov, výcvik a účast v dostizích koní, kteří byli určeni k prodeji) a žalovaný měl tento rozsudek respektovat. Pokud se daňové orgány domnívaly, že koně nebyli určeni k prodeji, měly takové tvrzení dokázat podle negativní teorie důkazní. Žalovaný však nijak neprokázal, že žalobce na rozdíl od uvedeného případu vykonával svoji činnost za jiným účelem než za účelem následného prodeje koní.
14. Žalobce vytýká správním orgánům porušení zásady legitimního očekávání, neboť již dříve správce daně prostřednictvím e-mailové komunikace akceptoval uplatnění nároku na odpočet DPH ještě před uskutečněním daňové kontroly. Žalovaný odmítl existenci legitimního očekávání s odkazem na neformální způsob komunikace. Neformální způsob komunikace však neznamená, že správce daně příslušný doklad neproověřil a nevážil naplnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH.
15. Závěrem žalobce namítal nedostatečné vyhodnocení písemného vyjádření pana Ing. O. S. ze dne 9. 6. 2022. Z něj jednoznačně vyplývá, že záměrem žalobce bylo „*vybudování jezdecké stáje, která by mu postupně přinášela zisk z prodeje koní*“ a že „*samotná účast a umístění v dostizích nebyly tím důvodem, proč p. P. koně pořizoval*“. Na základě toho byly rozhodné skutečnosti týkající se projednávané věci zcela jasně prokázány. Žalobce navrhuje, aby soud zrušil napadené rozhodnutí.

### III. Vyjádření žalovaného k žalobě

16. Žalovaný má za to, že vypořádal všechny odvolací námitky a reagoval na ně v adekvátní míře podrobnosti. Z § 15 odst. 1 zákona č. 154/2000 Sb., plemenářský zákon (dále jen „plemenářský zákon“), vyplývá, že k plemnitbě mohou být použiti pouze plemníci zapsaní v ústředním registru plemníků. Dle veřejně dostupných informací uveřejněných na webových stránkách Českomoravské společnosti chovatelů a.s. vede ústřední registr hřebců subjekt pověřený vedením ústřední evidence koní, kterým je Národní hřebčín Kladruby nad Labem s.p. – o.z. Slatiňany. Z uvedeného vyplývá, že mimo zápis v plemenné knize je směrodatné především to, zda jsou koně jako plemníci uvedeni v ústředním registru

plemeníků, přičemž tento registr vede Národní hřebčín Kladruby nad Labem s.p. - o.z. Slatiňany, tedy nikoliv Jockey Club ČR. V bodě 65 žalobou napadeného rozhodnutí taktéž žalovaný zdůraznil, že i pokud by bylo ověřeno, že koně žalobce byli zapsáni v plemenné knize i ústředním registru plemeníků, žalobce v rámci svého tvrzení o rozvíjení chovu koní ve smyslu plemenařského zákona žádným způsobem neprokázal, že jeho koně byli k plemenitbě skutečně využiti a žalobce následně v důsledku této plemenitby realizoval prodej hříbat či koní, tedy že pořízení koně (a související přijatá plnění) byli využiti v rámci ekonomické činnosti žalobce, což je pro posouzení oprávněnosti uplatněného nároku na odpočet DPH v dané věci podstatné.

17. Provedení svědecké výpovědi pana Ing. O. S. odmítl žalovaný pro nadbytečnost, neboť skutečnosti, které žalobce požadoval touto výpovědí prokázat, byly již dostatečně prokázány. Žalobce svůj záměr prodeje koní po navýšení jejich tržní hodnoty na základě jejich účasti na dostizích neprokázal a bylo naopak zjištěno, že ani 9 let od nákupu prvního koně tvrzený záměr nerealizoval. Přisvědčit dále nelze ani námitce žalobce, že žalovaný údajně nedostatečně hodnotil důkazní prostředek v podobě čestného prohlášení pana Ing. O. S., účetního žalobce. Ten sice v rámci čestného prohlášení uvedl, že existoval záměr žalobce chovat dostihové koně s perspektivou jejich budoucího prodeje, nicméně realizace tvrzeného záměru nebyla na základě zjištěného skutkového stavu potvrzena. Důvody pro odmítnutí návrhu na provedení svědecké výpovědi T. V. pro nadbytečnost žalovaný rovněž podrobně vysvětlil v bodě 67 žalobou napadeného rozhodnutí. Žalobce sice dále namítá, že uvedený důkazní návrh mohl doložit jeho aktivitu směrem k prodeji koně se ziskem, nicméně i v případě, že by pan V. potvrdil zájem koupit koně se jménem PACIFIC HILL před jeho zraněním za vysokou cenu, tato skutečnost by podle žalovaného nemohla zvrátit výše popsaná zjištění, která podávají objektivní obraz o celkovém způsobu chovu dostihových koní žalobcem.
18. K námitce žalobce, že v případě koně BUGSIE MALONE dosáhl zisku při jeho prodeji, žalovaný konstatuje, že na základě tohoto jediného prodeje nelze konstatovat realizaci žalobcem tvrzeného záměru. Ačkoliv z rozsudku SDEU ze dne 13. 3. 2008, ve věci C-437/06, *Securenta*, vyplývá, že nárok na odpočet DPH nemůže být v zásadě omezen, nelze opomenout, že oprávněnost uplatněného nároku na odpočet DPH je třeba v daňovém řízení prokázat, mj. že přijaté zdanitelné plnění bylo použito v rámci ekonomické činnosti osoby povinné k dani, a to pro účely uskutečnění plnění zakládajících nárok na odpočet daně, což se v případě žalobce nestalo. Dle vyjádření pana R. B. stáj „MONTE NEGRO“ patřila v daném oboru k nejlepším a měla tedy velmi dobré jméno. Přesto žalobce i při takové pověsti jeho stáje nerealizoval prodeje koní se ziskem (vyjma jednoho případu). Ani ve vztahu k reklamní činnosti neprokázal, že koně pořizoval za účelem její realizace.
19. K námitce porušení zásady legitimního očekávání, žalovaný uvedl, že v roce 2017 proběhla neformální e-mailová komunikace mezi žalobcem a správcem daně a nejednalo se o prověřování daňové povinnosti. Správce daně prověřoval pouze jeden daňový doklad, nikoliv uplatněný nárok za rozhodné zdaňovací období. Proto žalobci nemohlo vzniknout legitimní očekávání ve vztahu k nároku na odpočet daně z posuzovaných plnění.
20. Žalovaný navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

#### IV. Replika žalobce

21. Žalobce v replice nejprve upozornil na nedostatečné zjištění skutkového stavu a nedůvodné odmítnutí jím navržených důkazů. K otázce týkající se plemenné knihy uvedl, že tvrzení

žalovaného nejsou pravdivá, neboť z informací uveřejněných na webových stránkách Českomoravské společnosti chovatelů, a.s. vyplývá, že ústřední evidenci ostatních plemen koní sice vede Národní hřebčín Kladruby n. Labem s.p. - o.z. Slatiňany, ovšem s výjimkou anglických plnokrevníků a klusáků – tu vede Jockey Club ČR. Žalobci proto není jasné, z čeho žalovaný dovozuje, že ověření zápisu koní v evidenci Jockey Clubu ČR není rozhodné. Potvrzení zápisu koní v plemenné knize představovala přitom jednu z klíčových otázek pro celý předmět řízení, neboť tato skutečnost souvisí se záměrem žalobce rozvíjet chov. Podobně byly nedůvodně odmítnuty svědecké výpovědi Ing. O. S. a T. V., které mohly prokázat záměr žalobce o prodeji koní. Žalobce odkazuje na judikaturu k otázce opomenutého důkazu [např. nález Ústavního soudu ze dne 8. 12. 2009, sp. zn. I. ÚS 118/09, a na něj navazující rozsudky Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“)]. Žalobce je též přesvědčen, že časový horizont 9 let není dostatečný pro to, aby žalovaný mohl učinit závěry ohledně podnikatelského záměru žalobce. Zásadní pochybení žalovaného spočívá v tom, že konstatoval neunesení důkazního břemene, nicméně odmítl provést stěžejní navrhované důkazní prostředky.

22. Žalobce opakuje, že účast na dostizích je nedílnou součástí chovatelské činnosti a představuje nástroj pro zvýšení tržní hodnoty koní určených k prodeji, přičemž zhodnocení koní a jejich prodej bylo záměrem žalobce. Argument, že došlo k prodeji koní z důvodu zranění nebo stáří je nutno odmítnout, neboť s účastí na dostizích je zranění koně úzce spjata. Chovateli pak nezbyvá nic jiného, než prodat zraněné koně za nižší cenu a uvolnit místo pro nové koně pro budování chovu. Na druhou stranu i jediný lukrativní prodej koně svědčí o žalobcově záměru. Z reklamy žalobci též plynuly zdanitelné příjmy, proto byla s činností žalobce spjata ekonomická činnost a správce daně nebyl oprávněn odepřít žalobci nároky na odpočet daně. Rozsudek SDEU ve věci *B.* lze na daný případ aplikovat, neboť se jedná i v žalobcově případě o činnost a náklady vynaložené na chov a výcvik koní určených k prodeji. Závěrem se žalobce znovu dovolává legitimního očekávání.

#### V. Posouzení věci soudem

23. Soud rozhodl o žalobě bez nařízení jednání za splnění podmínek plynoucích z § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního („s. ř. s.“), a dospěl k závěru, že žaloba **není důvodná**.
24. V daném případě je sporný nárok žalobce na odpočet DPH z přijatých plnění, jejichž předmětem bylo pořízení koní a služeb souvisejících s nákupem koní (aukční poplatky, přihlášky na dostihy apod.). Žalobce tvrdil, že pořízená plnění používal v rámci své ekonomické činnosti, neboť koně pořizoval s úmyslem jejich budoucího prodeje. Správní orgány však dospěly k závěru, že koně byli žalobcem pořizováni za účelem účasti na dostizích, a nikoliv za účelem zvyšování jejich kvality, a tím i hodnoty pro následný prodej. Proto žalobce přijatá plnění nepoužil v souvislosti s ekonomickou činností.
25. Z napadeného rozhodnutí plyne, že žalovaný opřel svůj závěr především o skutečnost, že koně žalobce prodával za velmi nízké ceny a v kontrolovaném období byl prodán pouze jeden kůň se ziskem. Žalobce tak neměl žádné jiné zdanitelné příjmy související s přijatými plněními. K prodejm koní docházelo z důvodu stáří či zranění koně, a to za podstatně nižší částku, než byla pořizovací cena koní. V začátcích daňové kontroly žalobce uvedl, že jsou koně pořizováni za účelem účasti na dostizích, a nikoliv za účelem dalšího prodeje, neboť k prodeji koní nedocházelo po navýšení hodnoty koně, ale pouze v důsledku jiných okolností. Během sedmi let od pořízení prvního koně (celkem jich žalobce pořídil 21),

žalobce prodal pouze dva koně, a to za zlomek jejich původní ceny. V roce 2019 prodal za velmi nízkou cenu deset koní, k čemuž uvedl, že se tak událo v důsledku stěhování jeho stáje, a nedocházelo tak k prodeji po zvýšení hodnoty koně po účasti na dostizích. Z toho daňové orgány dovodily, že koně nebyli určeni k prodeji, tedy žalobce je nepořídil v souvislosti s ekonomickou činností.

26. Soud se s ohledem na předmět sporu zabýval otázkou, zda žalobce splnil hmotněprávní podmínky pro uplatnění nároku na odpočet DPH podle § 72 zákona o DPH. Podle § 72 odst. 1 písm. a) zákona o DPH je *plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci své ekonomické činnosti použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku*. Jednou z podmínek vzniku nároku na odpočet DPH je to, aby plátce použil přijaté zdanitelné plnění v rámci své ekonomické činnosti (tj. pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží/poskytnutí služby).
27. Samozřejmě platí, že nárok na odpočet je nedílnou součástí mechanismu DPH, nemůže být v zásadě omezen a uplatní se ve vztahu ke všem daním, kterými byla zatížena zdanitelná plnění uskutečněná na vstupu (viz rozsudek SDEU ze dne 22. 3. 2012, věc C-153/11, *Klub OOD*, bod 35).
28. Podle konstantní judikatury Soudního dvora i NSS je existence nároku na odpočet daně vázána na základní podmínku, že osoba povinná k dani (plátce daně), která jedná jako taková, pořídí zboží nebo službu a použije je pro účely své ekonomické činnosti, tj. pro účely poskytnutí plnění, která sama podléhají DPH. Aby DPH byla odpočitatelná, musí mít plnění uskutečněná na vstupu dále přímou a okamžitou spojitost s plněními na výstupu zakládajícími nárok na odpočet (srov. např. rozsudky ze dne 16. 2. 2012, ve věci C-118/11, *Eon Aset Menidjunt*, bod 69; ze dne 13. 3. 2008, ve věci C-437/06, *Securenta*, bod 27; ze dne 6. 9. 2012, ve věci C-496/11, *Portugal Telecom*, bod 36; a ze dne 16. 7. 2015, ve věci C-108/14 a C-109/14, *Larentia + Minerva a Marenave Schiffahrt*, body 23 a 24).
29. V podmínkách zákona o DPH je předpokladem vzniku nároku na odpočet souvislost zdanitelných plnění, za která byla odpočitatelná DPH odvedena na vstupu, s uskutečňováním ekonomických činností plátce daně podléhajících dani. Nárok na odpočet ve smyslu § 72 odst. 1 zákona o DPH je dán obecně v případě přímé a okamžité vazby plnění na vstupu s plněními, která jsou předmětem DPH a nejsou od DPH osvobozena (zdanitelná plnění ve smyslu § 2 odst. 2 zákona o DPH), popřípadě s DPH podléhajících plněními, která jsou osvobozena od daně, ale zákon pro ně stanoví nárok na odpočet (§ 63 až § 71g zákona).
30. Logika systému DPH spočívá v daňovém zatížení konečných spotřebitelů a tomu odpovídajícímu sejmutí daňové zátěže z podnikatelů, pokud zdanitelná plnění dále využívají pro své ekonomické činnosti. Proto mají být všechny ekonomické činnosti bez ohledu na cíle nebo výsledky těchto činností zdaněny neutrálním způsobem za podmínky, že uvedené činnosti v zásadě samy o sobě podléhají DPH [srov. rozsudky Soudního dvora ze dne 10. 11. 2016, ve věci C-432/15, *B.*, bod 42 a tam citovaná judikatura; či ze dne 18. 3. 2021, ve věci C-895/19, *A.*, bod 33).
31. Z toho vyplývá, že pouze daně zatěžující na vstupu zboží nebo služby použité osobou povinnou k dani (plátcem daně) pro účely jejich zdanitelných, tj. dani podléhajících plnění jsou odpočitatelné. Jinými slovy, odpočet daně na vstupu je spojen s vybráním daně na výstupu. Pokud jsou zboží nebo služby pořízené osobou povinnou k dani použity

pro účely plnění osvobozených od daně nebo nepodléhajících DPH, nemůže dojít ani k vybrání daně na výstupu, ani k odpočtu této daně na vstupu. Naproti tomu v rozsahu, v němž jsou zboží nebo služby použity pro účely plnění zdaněných na výstupu, je odpočet daně, která je zatěžuje, na vstupu nutný za účelem zamezení dvojímu zdanění (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 16. 6. 2016, ve věci C-229/15, *Mateusiak*, bod 24 a citovaná judikatura). Pro přiznání nároku na odpočet je tedy nezbytné, aby byla prokázána vazba mezi konkrétními plněními na vstupu a konkrétními plněními na výstupu, nebo nárok na odpočet daně na vstupu může být dán rovněž v případě, pokud jsou tyto náklady součástí obecných výdajů souvisejících s ekonomickou činností. Tento předpoklad však k jejich uznání nepostačuje. Tyto náklady na vstupu musí rovněž vykazovat přímou a bezprostřední souvislost s onou ekonomickou činností.

32. Pro určení rozsahu nároku na odpočet DPH je v každém jednotlivém případě důležité posoudit účel použití předmětného zdanitelného plnění (viz rozsudek NSS ze dne 21. 8. 2014, č. j. 9 Afs 36/2013-29, bod 34). Jinými slovy pro posouzení nároku na odpočet DPH je nutné zkoumat, pro jaký účel byla posuzovaná přijatá zdanitelná plnění použita.
33. Ekonomickou činností se podle § 5 odst. 2 zákona o DPH (pro účely tohoto zákona) rozumí *činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně důlní činnosti a zemědělské výroby a výkonu svobodných a jiných obdobných povolání podle jiných právních předpisů, za účelem získávání pravidelného příjmu. Za ekonomickou činnost se považuje zejména činnost spočívající ve využití hmotného a nehmotného majetku za účelem získávání pravidelného příjmu.* K tomu je vhodné doplnit, že NSS v rozsudku ze dne 13. 7. 2022, č. j. 6 Afs 340/2020-40, v bodě 39, vysvětlil, že pod ekonomickou činností lze podřadit pouze aktivity, za něž lze očekávat úplatu.
34. Žalovaný v napadeném rozhodnutí konstatoval, že přímá vazba mezi plněními na vstupu a plněními na výstupu v žalobcově případě dána není, a že sporná přijatá plnění neměla ani bezprostřední souvislost s celkovou hospodářskou činností žalobce. Krajský soud se s tím ztotožnil.
35. Předně je třeba upozornit, že žalobce převážně opakuje námitky, které uplatnil již v odvolacím řízení a konkrétně nereaguje na jejich vypořádání žalovaným. Není smyslem soudního přezkumu stále dokola podrobně opakovat již jednou vyřčené, a proto se může soud v případech shody mezi názorem soudu a odůvodněním žalobou napadeného rozhodnutí odkazovat na toto odůvodnění, (srov. např. rozsudek NSS ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005-130, č. 1350/2007 Sb. NSS, či rozsudky téhož soudu ze dne 2. 7. 2007, č. j. 4 As 11/2006-86, a ze dne 29. 5. 2013, č. j. 2 Afs 37/2012-47). Soud proto v podrobnostech odkazuje na napadené rozhodnutí, které považuje za správné a přezkoumatelné.
36. Žalovaný v napadeném rozhodnutí neopomněl vypořádat žádnou odvolací argumentaci. Na závěry judikatury, podle které není pro posouzení nároku na odpočet rozhodný následný výsledek ekonomické činnosti a je možné od zamýšlené ekonomické činnosti i upustit, reagoval zejména v bodech 54 či 58. Stejně tak odpověděl na výtky žalobce, že není určující rozsah z příjmů z ekonomické činnosti (bod 50) a že správní orgány měly zjišťovat, jakým způsobem se budují stáje u jiných subjektů (body 44 a 48), či že plemennou knihu anglických plnokrevníků, kde jsou zapsaní žalobcovi koni, vede Jockey Club ČR (body 64 a 65). K závěrům plynoucím z rozsudku ve věci *B.* a jejich aplikaci na posuzovaný případ se vyjadřoval opakovaně (v bodech 34, 36, 53, 66 či 49). Stejně tak srozumitelně vysvětlil, proč neprovedl navrhované důkazy (viz body 58, 58, 63 až 67). Žalovaný rovněž nepřehlédl, že

žalobce prodal koně BUGSIE MALONE se ziskem (viz např. bod 51), ale s jeho námitkami se neztotožnil, přičemž vypořádání této skutečnosti tvoří jeden celek s prvostupňovým rozhodnutím. Správní orgány vycházely ze skutečnosti, že pouze v jediném případě (tedy u koně BUGSIE MALONE) došlo k prodeji se ziskem.

37. Soud vzal na vědomí, že žalobce provozuje dostihovou stáj s názvem „MONTE NEGRO“, ve které se věnuje chovu a tréninku vlastních dostihových koní a rovněž disponuje živnostenským oprávněním „Chov zvířat a jejich výcvik“. Do protokolu o zahájení daňové kontroly ze dne 7. 8. 2019, č. j. 1685904/19/3310-60561-712782, žalobce uvedl, že příjmy mu plynou z nájmu nemovitých věcí, sportovní činnosti (dostihoví koně) a reklamní činnosti. Poté v průběhu daňového řízení uváděl, že koně jsou účastí na dostizích zhodnoceni za účelem jejich budoucího prodeje.
38. Soud přihlédl také k dalším specifickým okolnostem, které případ žalobce provází. Ze „seznamu jezdeckých koní stáje MONTE NEGRO k datu 31. 8. 2019“, který předložil žalobce v průběhu daňové kontroly, vyplynulo, že koně prodával za zlomkovou cenu oproti pořizovací ceně. Konkrétně lze uvést, že žalobce pořídil prvního koně v roce 2010, přičemž do konce kontrolovaného období, tj. do 31. 12. 2017, jich pořídil dalších 19 a celková cena těchto 20 pořizovaných koní činila 29 530 786 Kč bez DPH. K prodeji v rámci kontrolovaného období došlo u dvou koní, kdy jeden z těchto koní byl pořízen za 514 679 Kč a prodán za 10 000 Kč bez DPH, a to dne 9. 8. 2012. Druhý kůň byl prořízen za 4 989 162 Kč a prodán za 4 132 Kč bez DPH, a to dne 7. 12. 2017. Od roku 2010 do roku 2017, tj. v časovém horizontu 7 let byli tedy prodáni dva koně za zlomkovou pořizovací cenu. V kontrolovaném období žalobce neměl žádné jiné zdanitelné příjmy související s ekonomickou činností „Chov zvířat a jejich výcvik“. K dalšímu prodeji koní došlo až v roce 2019, kdy žalobce prodal 10 koní a zpravidla za velmi nízkou cenu v souvislosti se stěhováním jeho stáje. Většina prodejů se navíc uskutečnila z důvodu stěhování stáje, nikoliv proto, že by se prodej uskutečnil za účelem získání příjmů. Tyto realizované případy prodeje dávají již po 9 letech existence stáje dostatečnou oporu pro učinění závěru, že koně nebyli pořizováni za účelem prodeje, a lze tak uzavřít, že potřebná vazba mezi přijatými zdanitelnými plněními a uskutečněnými plněními na výstupu nebyla v tomto případě prokázána, jak ostatně vysvětlil již žalovaný.
39. Ačkoliv nelze popřít, že žalobce měl příjem z prodeje koní (někteří koně byli přeci jen prodáni), neprokázal, že by přijatá zdanitelná plnění (koně a související služby) přijal proto, aby je po jejich zhodnocení prodal, tedy využil v rámci ekonomické činnosti, resp. že by tato plnění využíval pro ekonomickou činnost. Z charakteru hospodaření žalobce naopak plyne, že koně, kteří byli žalobcem pořízeni, byli určeni na dostihy. Poté byli v důsledku zranění či stáří prodáni za velmi nízkou cenu. Jinými slovy charakter činnosti žalobce v oboru „Chov zvířat a jejich výcvik“ zcela vylučuje pravdivost tvrzení, že koně byli po zhodnocení účastí na dostizích určeni k prodeji za účelem získání příjmů. Z tohoto důvodu je třeba dospět k závěru, že koně byli využíváni pro účast na dostizích, ze kterých žalobce generoval plnění osvobozená od daně.
40. Žalobce se opakovaně dovolává závěrů judikatury, podle které nelze odpočet daně odepřít ani tehdy, když daňový subjekt od svého záměru upustí, resp. že pro nárok na odpočet DPH není rozhodný následný hospodářský výsledek. Nicméně žalovaný v napadeném rozhodnutí vysvětlil, že žalobce nikdy netvrdil, že by ukončil tvrzenou ekonomickou činnost v její provozní fázi, ale trval na tom, že jeho záměr stále přetrvává a ekonomickou činnost

provozuje. V jeho případě však již o přípravné fázi ekonomické činnosti nelze hovořit. S tím se soud ztotožňuje a v podrobnostech odkazuje na napadené rozhodnutí.

41. Krajský soud nezpochybňuje, že pokud by žalobce skutečně vyvíjel činnost, která by mířila k prodeji koní po jejich zhodnocení, měl by nárok na odpočet DPH, přestože by nakonec z různých důvodů od záměru koně prodávat upustil či by se mu je nepodařilo prodat se ziskem. Nicméně tvrzený záměr žalobce by se musel nějakým prokazatelným způsobem projevit také v objektivní realitě. V daném případě však žalobce zůstal u tvrzení, která opět pouze v rovině tvrzení mohly potvrdit toliko osoby s ním určitým způsobem spřízněné. Pokud by správní orgány připustily možnost uplatňovat nárok na odpočet DPH takovým způsobem, jakým se toho dožaduje žalobce, otevřely by tím možnost daňovým subjektům obcházet zákon, a tedy i narušovat daňovou neutralitu systému DPH. To je však nepřijatelné.
42. Nic na žalobcově formě hospodaření s koňmi nemění ani skutečnost, že jeden kůň byl prodán se ziskem trenéru koní pracujícímu u žalobce. Vzhledem k celkovému způsobu nakládání s koňmi tento jeden prodej nevylučuje závěr, že žalobce primárně koně nepořizoval na účelem jejich prodeje se ziskem. Ve všech případech (tedy kromě jednoho) žalobce koně prodal zpravidla z důvodu zranění nebo stěhování stáje za velmi nízkou cenu. Správní orgány poukázaly též na různá vyjádření žalobce v médiích v souvislosti s účastí jeho koní na dostizích, z nichž ani náznakem neplyne, že by snad zamýšlel koně prodávat, nýbrž pouze účastnit se dostihů. Prodej koní žalobcem proto nemá bezprostřední a přímou souvislost s pořízeným plněním, neboť z povahy žalobcova nakládání s koňmi je zřejmé, že nebyli pořízeni proto, aby byli prodáni, ale proto, aby se účastnili dostihů. Na tom nic nemění ani tvrzení žalobce, že nezbytná součást chovu je účast koní na dostizích. Tato skutečnost nevyvrací závěr, že přijaté plnění postrádá onu přímou a bezprostřední souvislost s ekonomickou činností žalobce „*Chov zvířat a jejich výcvik*“ v tomto konkrétním řešeném případě. Jestliže žalobce měl koně za účelem účasti na dostizích, nelze z toho bez dalšího vyvozovat, že také vyvíjel úsilí za účelem jejich prodeje se ziskem.
43. Především nelze odhlédnout od skutečnosti, že prodej koní se již uskutečnil výše popsáním způsobem ve více případech. Záměr zhodnotit koně účastí na dostizích, aby bylo možné je prodat, byl spolehlivě vyvrácen. Jinými slovy koně žalobce nekoupil proto, aby je prodal, což je zřejmé z charakteru činnosti žalobcovy stáje. Objektivní zjištění o povaze provozování stáje nevyvrací ani tvrzení svědka R. B., že součástí podnikatelské vize daňového subjektu byl zcela jistě záměr rozvíjet chov dostihových koní s perspektivou jejich budoucího prodeje. Rovněž z napadeného rozhodnutí je zcela zřejmé a srozumitelné, že žalovaný nepovažoval vyjádření svědka ohledně záměru žalobce za prokázané, byť svědek záměr žalobce potvrdil. V bodě 57 pak výslovně reagoval na námitku žalobce, že jsou tyto dva závěry protichůdné. Žalobce pouze opakuje, že si žalovaný odporuje, proto soud na napadené rozhodnutí zcela odkazuje.
44. Obdobný vztah mají pořízená plnění také k výnosům z reklamní činnosti. Koně zjevně nebyli pořízeni za účelem provozování reklamní činnosti. Žalovaný se s touto námitkou vypořádal v bodech 34, 35 a 49 napadeného rozhodnutí a soud se s ním ztotožňuje. Nelze souhlasit, že pořízená plnění (koně a související služby) měla bezprostřední a přímou souvislost s provozováním reklamní činnosti, neboť koně nebyli pořízeni za účelem realizace reklamní činnosti, podobně jako nebyli pořízeni za účelem prodeje. Žalobce je využíval k účasti na dostizích, z nichž neplynulo zdanitelné plnění ve smyslu zákona o DPH.

Nelze tedy dospět k závěru, že předmětná přijatá plnění měla přímou a bezprostřední souvislost s reklamní činností žalobce.

45. Žalobcem odkazovaná smlouva a s ní spojené zdanitelné plnění se týkají umístění obchodního jména a loga společnosti POSAD STEEL s.r.o. na automobilu pro přepravu zvířat za cenu 20 000 Kč ročně. To také žalobce doložil fotografiemi. Za této situace se soud ztotožňuje se správními orgány, že tento jeden obchodní vztah (k jehož uskutečnění postačí především pořízení automobilu, nikoliv koní), byť spojený s konkrétním zdanitelným plněním (tedy s daní na výstupu) nedokládá, že by žalobce pořizoval koně a další služby v souvislosti s ekonomickou činností spočívající v poskytování reklamních a propagačních služeb. Pro úplnost je nutné uvést, že nárok na odpočet DPH nebyl žalobci odepřen z důvodu hodnocení poměru příjmů, tedy z důvodu, že reklamní činnost a prodej koní činil pouze zlomek jeho podnikatelské činnosti. Nárok na odpočet nebyl oprávněný, neboť žalobce neprokázal využití pořízených plnění ke zdanitelné ekonomické činnosti. Správce daně si tímto porovnáním jednotlivých příjmů pouze doplnil představu o podobě podnikání žalobce (srov. bod 50 napadeného rozhodnutí).
46. Vzhledem k tomu, že byl skutkový stav dostatečně zjištěn, nelze přitakat žalobci, že daňové orgány nezákonně odmítly provést navrhované důkazy. Podle § 8 odst. 1 daňového řádu správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy, posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo. Podle § 92 odst. 2 daňového řádu správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů. Správce daně tedy není povinen automaticky provádět všechny důkazy navržené daňovým subjektem. Každý návrh na provedení dokazování zváží a rozhodne, zda je jeho provedení třeba. Dospěje-li k závěru, že důkaz nemůže tvrzení subjektu daně prokázat, případně že nemůže rozšířit či jinak pozitivně ovlivnit již zjištěný skutkový stav, důkaz neprovede. Neprovedení je však vždy povinen zdůvodnit (srov. např. rozsudek NSS ze dne 26. 7. 2018, č. j. 10 Afs 306/2016-85, bod 15).
47. Výslech pana Ing. O. S. by byl v daném případě nadbytečný, neboť záměr pořizovat koně za účelem prodeje byl z výše popsanych důvodů spolehlivě vyvrácen. Nebylo tedy nutné, aby další spolupracovník žalobce přednesl svůj pohled na danou věc. Totéž tvrzení, které měl svědek S. potvrdit, již přednesl svědek R. B., který byl vyslechnut žalovaným jako trenér působící u žalobce (viz protokol č. j. 28247/21/3310-60561-712784). Ten uvedl, že součástí záměru žalobce bylo rozvíjet chov dostihových koní s perspektivou jejich budoucího prodeje. Toto tvrzení však nebylo ničím podloženo a způsob realizace prodeje koní a celkový kontext žalobcova podnikání prokázaly opak. Bylo by tedy nadbytečné podrobit výslechu další osobu, která se údajně vyznala v záměrech žalobce. Ze stejných důvodů jako je za daných okolností bezpředmětný výslech svědka – účetního žalobce, nevyvrací závěry správních orgánů ani jeho písemné vyjádření ze dne 9. 6. 2022. Obdobná vyjádření totiž sdělil i svědek R. B., přičemž žalovaný jasně vysvětlil, z jakého důvodu nebyla prokázána. Ačkoliv soud nezpochybňuje, že určitou ekonomickou činnost lze provádět, případně k ní směřovat, i když nakonec nedojde k jejímu uskutečnění či tato činnost nevede k žádnému ekonomickému výsledku, bez konkrétních ekonomicky opodstatněných kroků nelze na podnikatelský záměr usuzovat pouze na základě tvrzení žalobce a osob, které s ním spolupracovaly.
48. Rovněž výslech T. V. nebylo nutné provést. Touto výpovědí chtěl žalobce prokázat, že T. V. zamýšlel koupit jednoho z žalobcových koní před zraněním tohoto koně. Avšak

skutečnost, že kůň měl být před zraněním prodán za vyšší cenu, než za kterou byl prodán po zranění, již není svým významem natolik zásadní, aby změnila obraz o celkovém hospodaření žalobce. S ohledem na celkový kontext věci, není tvrzená skutečnost týkající se pouze jednoho případu natolik podstatná, aby potvrdila přímou a bezprostřední vazbu mezi přijatými a uskutečněnými zdanitelnými plněními, tedy skutečnost, že koně byli pořizováni za účelem prodeje.

49. Soud tedy souhlasí s žalovaným, že odmítnutí navrhovaných důkazních prostředků bylo na místě, neboť již byl dostatečně objasněn skutkový stav věci. Neprovedení důkazů navrhovaných žalobcem žalovaný dostatečně zdůvodnil. Žalobce měl navíc dostatek času vyjádřit se ke sděleným skutečnostem ve smyslu § 115 daňového řádu, což také učinil podáními ze dne 7. 7. 2022, 15. 6. 2022 a 24. 5. 2022. Nelze proto usuzovat, že by žalovaný postupoval v rozporu s § 115 daňového řádu, resp. že by v odmítnutí provést navrhované důkazy bylo účelové s ohledem na blížící se konec prekluzivní lhůty. Pokud měl žalobce za to, že byly správní orgány v určitém období nečinné, měl možnost využít prostředků ochrany proti nečinnosti. Na zákonnost napadeného rozhodnutí však námitky žalobce nemohou mít vliv.
50. Podle další námitky měla souvislost s ekonomickou činností žalobce plemenitba koní. Soud nepovažoval za rozhodné zodpovědět, zda byli koně valaši od počátku či po zranění, či zda byli zapsáni v seznamu plemeníků. Tato otázka nikterak nesouvisí s otázkou, zda žalobce použil přijatá zdanitelná plnění v rámci své ekonomické činnosti. Žalobce totiž neprokázal, že by koně pořizoval za účelem jejich zhodnocení s perspektivou jejich budoucího prodeje či že by je k plemenitbě užíval, případně uskutečnil z plemenitby či souvisejícího prodeje hříbat a koní nějaká zdanitelná plnění. Přímá souvislost mezi přijatými a uskutečněnými zdanitelnými plněními tak nezávisí na tom, zda chtěl žalobce koně zařadit do plemenné knihy, či nikoliv. Soud tedy nebude v tomto směru provádět další dokazování z důvodu bezpředmětnosti pro danou věc, neboť pokud žalobce zamýšlel zapsat do plemenné knihy své koně, neprokázal, že by tak byl býval učinil v rámci své ekonomické činnosti. V podrobnostech odkazuje soud na vypořádání provedené žalovaným v bodech 32 (druhá polovina), 63 až 65 napadeného rozhodnutí.
51. Nyní projednávaná věc se liší v rozhodných skutkových okolnostech s případem, který řešil SDEU ve věci *B*. SDEU dospěl k obecnému závěru, že „nárok osoby povinné k dani, která podniká v oboru chov a trénink vlastních i cizích dostihových koní, na odpočet DPH zaplacené na vstupu v rámci plnění souvisejících s přípravou jejich vlastních koní na dostihy a jejich účastí v nich je dán z důvodu, že náklady na tato plnění jsou součástí obecných výdajů souvisejících s její ekonomickou činností, za podmínky, že náklady vynaložené na každé z předmětných plnění vykazují přímou a bezprostřední souvislost s touto celkovou činností. Tak tomu může být, souvisejí-li takto vynaložené náklady s dostihovými koňmi, kteří jsou skutečně určeni k prodeji, nebo je-li účast těchto koní v dostizích z objektivního hlediska prostředkem na podporu ekonomické činnosti, což přísluší ověřit předkládajícímu soudu.“ Jinak řečeno, jsou-li vynaložena přijatá plnění v souvislosti s ekonomickou činností, nebo jsou-li prostředkem na podporu ekonomické činnosti, je dána přímá a bezprostřední souvislost mezi přijatými a zdanitelnými plněními a nárok na odpočet DPH lze uplatnit. To však znamená, že dostihoví koně musí být určeni k prodeji, nebo že účast v těchto dostizích je z objektivního hlediska prostředkem na podporu ekonomické činnosti plátce. Žalobce však neprokázal, že koně pořídil za účelem využití v rámci ekonomické činnosti. Ve věci *B*. plynuly plátcům příjmy v podobě trenérských podílů z cen cizích koní a úspěšnost jeho koní v dostizích zvyšovala

cenu nabízených služeb (agroturistika, prodej koní a služby trenéra). V každém případě je však sled konkrétních událostí odlišný. Existenci vazby přijatého plnění a uskutečněných plnění je třeba posuzovat individuálně a konkrétně v každém jednotlivém případě.

52. Co se týče důkazního břemene, ohledně prokazování účelu použití přijatých plnění jej nese daňový subjekt. Jak uvedl žalovaný v napadeném rozhodnutí, každý daňový subjekt má povinnost přiznat daň a tvrzení doložit podle § 92 odst. 3 daňového řádu, a pokud daňový subjekt tvrdí, že přijatá plnění mají souvislost s plněními na výstupu či jeho celkovou hospodářskou činností, je povinen tyto skutečnosti dokázat. Tento požadavek klade vysoké nároky na daňový subjekt stran prokázání vlastních tvrzení, především pokud jde o konkrétní popis vlastní ekonomické činnosti a vysvětlení, jakým způsobem se náklady na vstup promítají do konkrétní ekonomické činnosti. Z uvedeného pak vyplývá, že správce daně netížilo důkazní břemeno ohledně tvrzení, že přijatá plnění žalobce nepořídil za účelem využití v rámci ekonomické činnosti.
53. Nedůvodná je rovněž námitka o porušení zásady legitimního očekávání. Žalobce sdělil, že správce daně před zahájením daňové kontroly akceptoval uplatněný nárok na odpočet. Nejednalo se však o kontrolní postup v podobě daňové kontroly, ale pouze o e-mailovou komunikaci, kterou správce daně prověřoval jeden účetní případ žalobce. Jakkoliv i neformální e-mailová komunikace by v případě poskytnutí konkrétního ujištění ze strany správního orgánu byla způsobilá založit legitimní očekávání (srov. rozsudek NSS ze dne 6. 3. 2020, č. j. 5 Afs 11/2019-33), v daném případě se žalobci od správce daně nedostalo ujištění, že dlouhodobě pořizoval koně a související služby v rámci uskutečňování ekonomické činnosti, jejíž výsledky podléhají DPH. Jednalo se totiž pouze o nákup jednoho koně, jehož uznáním nemohlo dojít k založení legitimního očekávání ve vztahu k provedené daňové kontrole, která byla komplexní. Správní orgány zde vycházely z odlišného skutkového stavu. Obdobně v případě odvodů za porušení rozpočtové kázně nezakládá příjemci dotace legitimní očekávání, že neporušil žádné povinnosti, jestliže poskytovatel dotace měl k dispozici určitou dokumentaci, ale žádné pochybení neshledal (viz např. rozsudky NSS ze dne 8. 11. 2017, č. j. 10 Afs 86/2017-42, ze dne 15. 2. 2021, č. j. 6 Afs 253/2020-46, ze dne 30. 3. 2021, č. j. 2 Afs 222/2019-46, či ze dne 26. 8. 2021, č. j. 1 Afs 504/2020-34). Žalobce tak nemohl na základě e-mailové komunikace se správcem daně spoléhat na to, že přijatá zdanitelná plnění již nemohou být předmětem daňové kontroly, resp. že nárok na odpočet DPH ke všem uplatněným přijatým plněním správní orgány uznají.

## VI. Závěr a náklady řízení

54. Soud na základě shora provedeného posouzení neshledal žalobu důvodnou, a proto ji ve smyslu § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
55. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce ve věci úspěch neměl (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

**Poučení:**

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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.

Brno 2. prosince 2025

Zuzana Bystřická  
předsedkyně senátu