ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobce: **BENECHEM spol. s r.o.**, IČO 259 40 295
sídlem V Náměrkách 101, Bražec, 547 01 Náchod
zastoupený advokátem JUDr. Filipem Rigelem, Ph.D.
sídlem Teplého 2786, 530 02 Pardubice

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 12. 2020, č. j. 47383/20/5300-22443-712712,

takto:

I. Žaloba se zamítá.

II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobce napadl žalobou dle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního („s. ř. s."), v záhlaví specifikované rozhodnutí, kterým žalovaný zamítl jeho odvolání proti celkem 10 rozhodnutím (dodatečným platebním výměrům) Finančního úřadu pro Královéhradecký kraj („správce daně") ze dne 25. 9. 2019. Správce daně uvedenými

rozhodnutími doměřil žalobci DPH za zdaňovací období leden, březen a duben a červen až prosinec 2016 v celkové výši 252 000 Kč.

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

II. Shrnutí argumentace obsažené v žalobě a ve vyjádření žalovaného

3. Žalobce předně konstatoval, že pan L. E. budoval déle než 20 let závodní tým, který se aktivně účastnil motokrosových závodů vypisovaných pro republikové, evropské i světové sportovní podniky. Poukázal na osobnosti, které měl tým ve svých řadách, a na úspěchy, kterých dosáhl. Namítl, že tyto výsledky se odráží i v ceně za reklamu.

4. Dále žalobce uvedl, že profesionální jezdec P. M. uzavírá na každou sezónu smlouvu o reprezentaci s Autoklubem ČR, za což je mu poskytnut příspěvek ve výši cca 50-60 000 Kč. Uvedený příspěvek pokryje maximálně náklady na pneumatiky. Jeho zaměstnavatel L. E. proto P. M. zprostředkoval kontakt na společnosti Edifio a Spencer life Media, s. r. o. („Spencer"), které se zavázaly, že materiálně zajistí celý seriál EMX a MM ČR s tím, že v rámci reprezentace ČR bude propagovat loga sponzorů.

5. Společnosti Edifio a Spencer splnily smluvní závazek vůči objednatelům reklamy. Reklama byla prezentovaná na vybraných závodech EMX, na závodech MM ČR, na společenských akcích i na mezinárodním mistrovství Slovenska. Objednatelé reklamy také splnili svůj závazek a uhradili poskytnutou službu.

6. Žalobce namítl, že správce daně od něj obdržel veškeré dostupné listinné materiály – účetní závěrky, daňové doklady, smlouvy, na jejich základě přijal službu (prezentace žalobcova loga na motocyklových závodech), publikace zpracované poskytovatelem reklamy po skončení sezony obsahující obrazovou dokumentaci, výsledkové listiny atd. Z těchto materiálů plyne, že žalobce uzavřel s poskytovatelem reklamy smlouvu o reklamě, služba byla poskytnuta a byla i řádně uhrazena na základě daňových dokladů vystavených poskytovatelem služby. Žalobce vyhověl výzvám správce daně k předložení důkazů a z předmětných listin lze dovodit, že služba byla poskytnuta a logo žalobce bylo prezentováno na jednotlivých podnicích.

7. Podle žalobce si žalovaný v napadeném rozhodnutí protiřečí. Nejprve cituje judikaturu, podle níž nárok na odpočet nemá základ ve formálním dokladu, ale v existenci zdanitelného plnění, v bodě 21 však popírá to, že by bylo rozhodné uskutečnění plnění (tj. provedení předmětu smlouvy). Žalobce považuje za podstatné, že rozsáhlým

dokazováním bylo prokázáno, že jeho logo bylo prezentováno na motocyklových soutěžích v Evropě na MM ČR. Tím žalobci vznikl nárok na odpočet DPH.

8. K tvrzení žalovaného, že smlouva o reklamě neodpovídala smluvnímu vztahu, žalobce namítl, že pouze soud je oprávněn hodnotit smlouvu. Dodal, že smlouva obsahovala obligatorní náležitosti a postupně byla doplněna o plán závodů a obrazovou dokumentaci. Žalobce je tedy názoru, že prezentace reklamy byla provedena v souladu se smlouvou. Závěry uvedené v bodech 23-25 a 27 napadeného rozhodnutí jsou založeny na subjektivním hodnocení kontrolního orgánu. Žalobce připustil, že do smluvního vztahu zasáhla vyšší moc v podobě úrazu jezdce. Nevidí však žádný problém v tom, že nadále plnil své závazky ze smlouvy. V této souvislosti poukázal na skutečnost, že závodní tým spotřebuje více než 60 % finančních prostředků v „klidových měsících“, kdy se jezdec a technika připravují na nadcházející sezonu.

9. Také ze svědeckých výpovědí dle žalobce vyplývá, že deklarovaná služba byla poskytnuta v rozsahu sjednaném smlouvou.

10. Podle žalobce je dále zarážející, že správce daně v několika případech, v nichž byl uplatněn shodný systém spolupráce v oblasti reklamy, dospěl k odlišným závěrům. V nynějším případě shledal, že žalobce neprokázal oprávněnost nároku na odpočet, v jiných případech konstatoval, že daňový subjekt byl zapojen v podvodném řetězci.

11. Závěrem žalobce uvedl, že přijal zdanitelné plnění od poskytovatele reklamy v dobré víře. V době uzavírání smlouvy o reklamě splňoval poskytovatel reklamy znaky důvěryhodného obchodního partnera. Zároveň se za něj zaručila osoba, která v motosportu funguje cca 30 let s velmi dobrými výsledky.

12. Žalovaný ve vyjádření k žalobě konstatoval, že nezpochybňuje fakticitu plnění, tj. že reklamní služby byly poskytnuty. Zpochybňuje pouze rozsah, v němž byly poskytnuty, a osobu dodavatele, který je měl poskytnout. Dále uvedl, že v řízení před správcem daně se jednalo o daňový podvod – důkazní břemeno stran prokázání daňového podvodu tak nesl výlučně správce daně. V odvolacím řízení ale došlo ke změně právní kvalifikace na nesplnění hmotněprávních podmínek. Seznámením žalobce se změnou právní kvalifikace podle § 115 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu („daňový řád“), tak žalovaný na žalobce standardně přenesl důkazní břemeno (ve vztahu k prokázání hmotněprávních podmínek zpochybněných v seznámení, tj. rozsahu plnění a deklarovaného dodavatele). Jestliže žalobce na uvedené seznámení nijak nereagoval, nemohl žalovaný jinak než uzavřít, že žalobce neunesl své důkazní břemeno.

13. K poukazu žalobce na údajné vnitřní rozpory v napadeném rozhodnutí žalovaný uvedl, že realizace zdanitelného plnění je samozřejmě stěžejní (oproti pouhému předložení daňového dokladu). Zároveň je ale nutné mít na paměti, že s realizací (uskutečněním) zdanitelného plnění souvisí i to, zda bylo plnění uskutečněno v deklarovaném rozsahu a osobou deklarovaného dodavatele. Jinak řečeno, prokázáním uskutečnění zdanitelného plnění se materiální stránka nároku na odpočet daně nevyprazdňuje, resp. nejedná se o jediné kritérium posuzované finančními orgány.

14. Finanční orgány pečlivě zkoumaly jednotlivé důkazy a hodnotily je ve vzájemné souvislosti. Žalobcem v průběhu daňové kontroly předložené důkazní prostředky ale neumožňují učinit závěr, že žalobce unesl důkazní břemeno. Žalobce měl další příležitost k doplnění spisového materiálu a k „naklonění“ si důkazního břemene na svoji stranu

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

15. Správce daně má dle žalovaného nezpochybnitelnou pravomoc k hodnocení smlouvy o reklamě. Tato pravomoc plyne jednak z § 10 odst. 1 písm. a) zák. č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky („zákona o finanční správě“), jednak ze samotné logiky daňového řízení, které správce daně vede. Podstatný je též princip subsidiarity správního soudnictví, podle nějž správní soudy nenahrazují činnost veřejné správy, ale pouze kontrolují, a to až tehdy, selhaly-li všechny veřejnosprávní prostředky nápravy.

16. K námitce, podle níž správce daně postupoval odlišně v různých (obdobných) případech, žalovaný uvedl, že se jedná o ničím nedoložené tvrzení.

III. Ústní jednání

17. Během jednání konaného dne 30. 3. 2022 žalobce doplnil žalobu s odkazem na vývoj judikatury, k němuž došlo v době po jejím podání. Poukázal na rozsudek Soudního dvora Evropské unie („Soudní dvůr“) ze dne 9. 12. 2021 ve věci C-154/20, *Kemwater ProChemie*, a na něj navazující rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017 – 208. Konstatoval, že dle citovaných rozsudků postavení dodavatele zboží nebo poskytovatele služeb jako osoby povinné k dani sice je jednou z hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH. Tento dodavatel nicméně nemusí být jednoznačně identifikován, pokud ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že postavení plátce DPH nutně měl. Tím je překonána dosavadní judikatura Nejvyššího správního soudu, podle níž musí být dodavatel jednoznačně identifikován. Z této judikatury přitom vycházel žalovaný v nyní napadeném rozhodnutí. Žalobce je zároveň názoru, že v posuzovaném případě bylo prokázáno, že dodavatel postavení plátce DPH měl. V této souvislosti zdůraznil, že plnění za kalendářní rok přesáhlo hranici 1 000 000 Kč, z povahy věci tedy muselo jít o obchodní vztah mezi dvěma plátci. Pokud by ale soud byl názoru, že uvedená skutečnost dosud prokázána nebyla, pak by žalobce měl být dle jeho názoru konkrétně vyzván k jejímu prokázání (a to i s ohledem na to, že žalovaný změnil právní posouzení věci v odvolacím řízení).

18. Žalobce dále spatřuje logický rozpor v úvaze žalovaného, který na skutečnosti, že v průběhu sezóny došlo ke zranění jezdce P. M., postavil skutkový závěr, že nemohlo dojít k uskutečnění zdanitelného plnění, respektive že měla být aktivována smluvní klauzule o snížení platby na zbytek sezóny. Žalobce namítl, že při akceptaci této logiky by měla být uznána přinejmenším zdanitelná plnění za měsíce předcházející zranění jezdce. Navíc bylo prokázáno, že jezdec propagoval své sponzory i ve zbytku sezóny, byť byl zraněný. Je přitom na smluvním vztahu žalobce a společnosti Edifio, jestli žalobce požadoval snížení platby, anebo to bral jako investici do dalších sezón.

19. Žalovaný se domnívá, že Soudní dvůr ve věci *Kemwater ProChemie* přisvědčil právnímu názoru zastávanému žalovaným, neboť potvrdil, že postavení dodavatele zboží nebo poskytovatele služeb jako osoby povinné k dani je jednou z hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH. Žalovaný dále zdůraznil, že k odepření nároku na odpočet v posuzované věci došlo z důvodu nesplnění dvou hmotněprávních podmínek – žalobce jednak neprokázal přijetí zdanitelného plnění od deklarovaného dodavatele, jednak neprokázal rozsah, v němž přijal zdanitelné plnění.

20. Pokud jde o prokázání rozsahu, v němž přijal zdanitelné plnění, žalobce k dotazu soudu uvedl, že v případě sponzoringu v motosportu je rozsah plnění vždy formulován vágně. Nelze přesně říct, jak dlouho má být logo sponzora vidět apod., rozsah plnění proto nemůže být z povahy věci formulován tak precizně, jak je tomu třeba v případě kupní smlouvy. Za dostatečné tedy považuje, že bylo prokázáno, že logo žalobce bylo prezentováno během závodů. Soud se dále dotázal, zda je žalobce schopen blíže specifikovat, v kterých konkrétních případech měl správce daně postupovat odlišným způsobem než v nyní posuzované věci (viz výše rekapitulaci žalobní námitky obsaženou v bodě 10 rozsudku). Žalobce ale není schopen toto své tvrzení doložit.

IV. Posouzení věci krajským soudem

21. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu žalobních námitek v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního soudního řádu správního.

22. Jádrem sporu v posuzované věci je otázka, zda žalobce splnil podmínky k uznání nárokovaného odpočtu daně z přidané hodnoty. Podle žalovaného žalobce jednak neprokázal, že přijal zdanitelná plnění od deklarovaného dodavatele, společnosti Edifio, jednak neprokázal rozsah, v němž přijal zdanitelná plnění.

23. Krajský soud při hodnocení závěrů finančních orgánů vycházel z úpravy podmínek pro uplatnění odpočtu DPH obsažené v § 72 a násl. zákona o DPH. Podle § 72 odst. 1 písm. a) uvedeného zákona je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelného plnění poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku. Podle § 73 odst. 1 písm. a) téhož zákona je základní podmínkou pro možnost uplatnění nároku na odpočet daně, kterou vůči plátci uplatnil jiný plátce, prokázání tohoto nároku daňovým dokladem.

24. Samotným předložením (formálně bezvadného) daňového dokladu však nedochází k automatickému prokázání nároku na odpočet daně. Daň či nárok na odpočet daně nemají základ ve formálním dokladu, ale v existenci zdanitelného plnění. Zákon nestojí na formálním vykázání zdanitelného plnění, ale na stavu faktickém (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 10. 2006, č. j. 2 Afs 7/2006 – 107). Obdobně Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 28. 2. 2008, č. j. 9 Afs 93/2007 – 84, konstatoval, že ani „*doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění*.“ Pro uplatnění nároku na odpočet daně nestačí ani prokázat, že se zdanitelné plnění uskutečnilo, je třeba prokázat, že k jeho přijetí došlo deklarovaným způsobem (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 1. 2012, č. j. 9 Afs 42/2011 – 56, a ze dne 23. 4. 2014, č. j. 9 Afs 91/2013 – 38).

25. Dále je třeba uvést, že k problematice rozložení důkazního břemena mezi správce daně a daňový subjekt v daňovém řízení existuje bohatá soudní judikatura, jejíž závěry sice byly formulovány především na podkladě úpravy obsažené v zákoně č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, avšak v zásadě jsou aplikovatelné i na úpravu obsaženou v nyní účinném zákoně č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“). Plyne z ní, že daňové řízení je postaveno na zásadě, podle níž každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. má i břemeno důkazní. Toto své břemeno daňový subjekt plní v důkazním řízení, které vede správce daně. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nemůže získat z vlastní úřední evidence (§ 92 odst. 4 daňového řádu). Pravidlo, že v daňovém řízení nese důkazní břemeno daňový subjekt, má však některé výjimky – například podle § 92 odst. 5 písm. c) citovaného zákona správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119).

26. Pokud jde o nyní posuzovanou věc, krajský soud se nejprve zabýval otázkou, zda žalobce prokázal rozsah přijetí zdanitelných plnění. Žalobce uzavřel dne 4. 1. 2016 se společností

Edifio „smlouvu o zajištění propagace prostřednictvím motoristického sportu“. Předmětem smlouvy bylo zajištění propagace prostřednictvím týmu Edifio Solution. V článku III. smlouvy bylo ujednáno, že propagace bude poskytována na některých vybraných sportovních podnicích Mistrovství Evropy a Mezinárodního mistrovství ČR, při dalších blíže nespecifikovaných sportovních akcích a mezinárodních závodech, a to na sportovním motocyklu, dresu jezdce, na reklamním poutači u zázemí týmu, při návštěvě sportovního zařízení a případným ústním projevem při televizním a rozhlasovém vysílání. Z tohoto článku dále plyne, že tým Edifio Solution je povinen vyhradit pro prezentaci loga druhé smluvní strany místo, které odpovídá vloženým prostředkům (na sportovním motocyklu jezdce a na jeho dresu). Místo a velikost měla být odsouhlasena při podpisu smlouvy. Cena za uvedené plnění byla stanovena ve výši 1 200 000 Kč + DPH ve výši 21 % a měla být hrazena ve sjednaných lhůtách splatnosti uvedených na vystavovaných fakturách, zálohových fakturách převodem nebo hotově. Smluvní strany si dále ujednaly, že *„pokud do smluvního vztahu zasáhne vyšší moc a vyšší mocí je zasažena jedna ze smluvních stran, je ta smluvní strana, která je zasažena vyšší mocí, povinna do 3 dnů informovat druhou stranu o nemožnosti plnění po zásahu vyšší moci. Za vyšší moc se pro potřeby této smlouvy považuje – příkladmo – zranění jezdce, požár a likvidace zázemí zhotovitele, požár a potopa u objednavatele, za předpokladu nemožnosti finančního plnění.“* Zároveň je ve smlouvě uvedeno, že veškeré její změny a doplňky musí být provedeny písemně.

27. Žalobce dále předložil správci daně zálohové faktury a daňové doklady, podle nichž společnost Edifio fakturovala žalobci každý měsíc v průběhu roku 2016 *„zálohu za provádění reklamy prostřednictvím motoristického sportu“* (vždy ve výši 121 000 Kč). Na fakturách – daňových dokladech je uveden odkaz na zálohové faktury a dále: *„Fakturujeme Vám částku za provádění reklamy prostřednictvím motoristického sportu, dle smlouvy o umístění reklamy“*. Žalobce předložil také kalendář závodů pro rok 2016, fotografie (ze závodů a z tréninku jezdce tým Edifio Solution P. M.), výpisy z bankovního účtu (svědčící o provedených úhradách fakturovaných částek) a navrhl výslech několika svědků (správce daně vyslechl fotografy M. J. a R. L., jezdce P. M., jeho otce L. M. a manažera týmu Edifio Solution L. E.).

28. Žalovaný k tomu konstatoval, že uzavřená smlouva neobsahovala přesný popis propagace, jak je běžné v případě reklamy (uvedení přesné specifikace loga, jeho velikost, umístění, specifikace závodů, na kterých měla být propagace uskutečněna apod.). Ve smlouvě bylo pouze obecně ujednáno, že vyhrazené místo pro propagaci bude odpovídat vloženým prostředkům. Rozsah plnění není zřejmý ani ze zálohových faktur a z daňových dokladů, které v podstatě pouze odkazují na uzavřenou smlouvu. Jak přitom upozornil žalovaný, rozsah plnění je dle § 29 odst. 1 písm. f) zákona o DPH povinnou náležitostí daňového dokladu. Žalovaný dále zjistil, že podle kalendáře se neuskutečnily žádné závody v měsících leden, únor, březen, listopad a prosinec 2016. První závod v kalendářním roce 2016, kterého se zúčastnil jezdec P. M., se uskutečnil na začátku dubna. Od června až do konce roku pak byl zmíněný jezdec zraněný a na žádném závodu již nestartoval. Žalobce přesto akceptoval a uhradil daňové doklady na celkovou částku 1 200 000 Kč + DPH. Podle žalovaného tak není zřejmé, za co vlastně platil svému dodavateli (i vzhledem k tomu, že rozsah plnění není blíže vymezen v zálohových fakturách a v daňových dokladech). Zároveň je zřejmé, že došlo k zásahu vyšší moci ve smyslu výše citovaného smluvního ujednání a tudíž k nemožnosti plnění ze strany jezdce

(respektive dodavatele), což žalobce nijak nezohlednil. Žalovaný z těchto důvodů neměl za prokázaný rozsah deklarovaných plnění.

29. Krajský soud souhlasí s uvedeným hodnocením. Z žalobcem předložených důkazů plyne, že k určité propagaci žalobce jezdcem P. M. v roce 2016 skutečně došlo. Podle fotografií založených v daňovém spise a podle výpovědí svědků je zřejmé, že na dresu a motorce uvedeného jezdce a na reklamních poutačích u zázemí jeho týmu bylo umístěno logo žalobce (a to na závodech, kterých se jezdec v průběhu sezóny zúčastnil). Rozsah deklarovaných plnění tím ale prokázán nebyl. Soud zejména nemůže pominout skutečnost, že P. M. z důvodu zranění závodil v průběhu roku 2016 jen necelé tři měsíce. Propagace žalobce se tak zjevně nemohla uskutečnit ve sjednaném rozsahu. Na tom nic nemění tvrzení žalobce (částečně doložené fotografiemi a svědeckými výpověďmi), že P. M. i v době, kdy byl zraněný, propagoval své sponzory (například nosil závodní dres při rehabilitaci v posilovně, na některých závodech měl postavené zázemí a pózoval pro fotografy, byť nemohl závodit). Tímto způsobem zjevně nelze plnohodnotně nahradit činnost, která měla být primárním předmětem zdanitelných plnění. Ostatně samotná smlouva o zajištění propagace prostřednictvím motoristického sportu uzavřená mezi žalobcem a společností Edifio předpokládá, že zranění jezdce představuje zásah vyšší moci způsobující nemožnost plnění ze smlouvy.

30. Žalobce k tomu namítl, že je věcí jeho smluvního vztahu se společností Edifio, zda požadoval snížení platby v reakci na zranění jezdce. Poukázal také na skutečnost, že závodní tým spotřebuje více než 60 % finančních prostředků v „klidových měsících“, kdy se jezdec a technika připravují na nadcházející sezonu. Krajský soud o uvedené skutečnosti nepochybuje, nijak nezpochybňuje ani právo žalobce rozhodnout se ponechat celou původně dohodnutou částku jím sponzorovanému jezdci, potažmo závodnímu týmu. Jedna věc však je soukromoprávní přípustnost takového jednání, druhá věc je jeho finančně-právní rovina. Pokud se daňový subjekt rozhodne sponzorovat motokros a následně si hodlá nárokovat odpočet DPH v souvislosti s takto učiněnými platbami, musí být schopen prokázat splnění výše specifikovaných podmínek nároku na odpočet. Této povinnosti žalobce nedostál.

31. V žalobcově vlastním zájmu tedy bylo vymezit již ve smlouvě, kterou uzavřel se společností Edifio, jasněji rozsah plnění. Soud nesdílí názor žalobce, že v případě sponzoringu v motosportu musí být rozsah plnění vždy formulován natolik vágně, jak tomu bylo v posuzované věci. Jistě si lze představit preciznější smluvní vymezení dané otázky (a to i s ohledem na výši částky, kterou se žalobce zavázal poskytnout na sponzoring). Žalobce mohl trvat také na přesnějším vymezení rozsahu plnění ve vystavovaných daňových dokladech. Jestliže se i po zranění jezdce P. M. rozhodl poskytovat finanční příspěvky jeho týmu v plné výši, mohl tuto situaci ošetřit uzavřením smluvního dodatku.

32. Námitku, že mu měl být alespoň přiznán nárok na odpočet týkající se zdanitelných plnění za měsíce předcházející zranění jezdce, žalobce uplatnil poprvé během soudního jednání. Jedná se tak o námitku uplatněnou po uplynutí lhůty k podání žaloby a soud k ní nemohl přihlížet, s ohledem na koncentraci řízení upravenou v § 71 odst. 2 s. ř. s. *Obiter dictum* soud dodává, že vzhledem k výše popsaným nejasnostem ve vymezení rozsahu plnění by bylo dost obtížné, ne-li nemožné, přesně určit, v jaké výši má být žalobci nárok na odpočet přiznán.

33. Krajský soud shrnuje, že žalobce neprokázal rozsah přijetí zdanitelných plnění. Již jen z tohoto důvodu mu nemohl být přiznán nárok na odpočet daně.

34. Podle žalovaného žalobce dále neprokázal, že přijal zdanitelná plnění od deklarovaného dodavatele, společnosti Edifio. Žalobce k tomu namítl, že žalovaný tento závěr přijal na základě právního názoru vycházejícího z judikatury, která byla překonána nedávno vydaným rozsudkem Soudního dvora ve věci *Kemwater ProChemie* a na něj navazujícím rozsudkem rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 334/2017 – 208. Uvedenou námitku, uplatněnou také poprvé při soudním jednání, soud neshledal nepřípustnou, neboť ji žalobce objektivně nemohl uplatnit ve lhůtě pro podání žaloby. Soud zároveň přisvědčuje žalobci, že s ohledem na citované rozsudky je skutečně třeba částečně korigovat právní názor zastávaný dosavadní (převažující) judikaturou správních soudů. Podle dosavadní judikatury bylo povinností daňového subjektu, který si uplatňuje nárok na odpočet daně, prokázat, že přijal zdanitelné plnění od deklarovaného dodavatele. Soudní dvůr ale dovodil, že dodavatel nemusí být jednoznačně identifikován, pokud ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že nutně měl postavení osoby povinné k dani (plátce DPH).

35. Nutno dodat, že žalobce ani žalovaný nemohli předvídat, že pro posouzení splnění hmotněprávních podmínek vzniku nároku na odpočet DPH pro případ neprokázání konkrétního dodavatele může hrát roli také otázka, zda nejsou s ohledem na skutkové okolnosti k dispozici údaje potřebné k ověření toho, že měl dodavatel postavení plátce DPH. Žalobce nevěděl, že v daňovém řízení může případně svá tvrzení a důkazní návrhy směřovat i tímto směrem. Stejně tak si žalovaný nebyl vědom, že má také posuzovat, zda v tomto směru žalobce důkazní břemeno neunesl, případně zda takové okolnosti nevyplývají z informací, které má žalovaný k dispozici. Zároveň není namístě, aby soud sám zcela nově posuzoval, zda ze shromážděných důkazů vyplývá, že faktický dodavatel byl plátcem DPH. Úkolem správního soudu v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu je totiž přezkoumávat zákonnost rozhodnutí správního orgánu. Ověření daných skutečností by měl primárně provést žalovaný (viz body 34 a 35 rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 334/2017 – 208 nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 4. 2022, č. j. 7 Afs 254/2018 – 48).

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

V. Závěr a náklady řízení

37. Krajský soud shrnuje, že žalobce neprokázal rozsah přijetí zdanitelných plnění. Žalobní námitky, kterými zpochybňuje tento závěr, jsou nedůvodné. Závěr žalovaného, podle nějž žalobce neprokázal, že přijal zdanitelná plnění od deklarovaného dodavatele, je založen na právním názoru vycházejícím z judikatury, která byla překonána nedávno vydaným rozsudkem Soudního dvora ve věci *Kemwater ProChemie*. Tato skutečnost však není důvodem pro zrušení napadeného rozhodnutí a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení, neboť žalobci v daném případě nemůže být přiznán nárok na odpočet daně z důvodu neprokázání rozsahu přijetí zdanitelných plnění. Jelikož v řízení nevyšly

najevo ani žádné vady, k nimž musí přihlížet z úřední povinnosti, zamítl soud žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s.

38. Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch; žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Hradec Králové 6. dubna 2022

JUDr. Magdalena Ježková v. r.
předsedkyně senátu