



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Jitky Zavřelové a soudců Petra Mikeše a Milana Podhrázkého v právní věci žalobkyně: **BENECHEM spol. s r.o.**, se sídlem V Náměrkách 101, Bražec, Náchod, zastoupená JUDr. Mgr. Filipem Rigelem, Ph.D., advokátem se sídlem Teplého 2786, Pardubice, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 12. 2020, čj. 47383/20/5300-22443-712712, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 6. 4. 2022, čj. 31 Af 1/2021-59,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 6. 4. 2022, čj. 31 Af 1/2021-59, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Předmětem sporu je prokázání hmotněprávních podmínek u odpočtu DPH, konkrétně rozsahu plnění u reklamy v rámci motokrosových závodů.

[2] Finanční úřad pro Královéhradecký kraj (dále „správce daně“) doměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty 10 dodatečnými platebními výměry ze dne 25. 9. 2019 v celkové výši 252 000 Kč a stanovil penále ve výši 50 400 Kč za zdaňovací období leden, březen, duben a červen až prosinec 2016. Správce daně dospěl k závěru, že se žalobkyně účastnila podvodu na DPH. Proti dodatečným platebním výměrům se žalobkyně odvolala. Žalovaný shora uvedeným rozhodnutím odvolání zamítl a dodatečné platební výměry potvrdil. Dospěl však k závěru, že žalobkyně neprokázala splnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně, jelikož neprokázala, že plnění poskytl deklarovaný dodavatel Edifio Solutions s.r.o. a

neprokázala ani rozsah přijatého plnění. Bylo tak předčasné se zabývat tím, zda se žalobkyně účastnila podvodu na DPH.

[3] Rozhodnutí žalovaného napadla žalobkyně žalobou, kterou Krajský soud v Hradci Králové v záhlaví označeným rozsudkem zamítl. Soud dospěl k závěru, že k propagaci došlo. Rozsah plnění však žalobkyně neprokázala. Závodník P. M. z důvodu zranění závodil v průběhu roku 2016 pouze necelé tři měsíce. Propagace se tak nemohla uskutečnit ve sjednaném rozsahu. Krajský soud však korigoval závěr žalovaného ohledně neprokázaného deklarovaného dodavatele s ohledem na rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu z 23. 3. 2022, čj. 1 Afs 334/2017-208, č. 4336/2020 Sb. NSS, ve věci *Kemwater ProChemie*, který navázal na rozsudek Soudního dvora EU (dále „SDEU“) z 9. 11. 2021, ve věci C-154/20, *Kemwater ProChemie*. Krajský soud konstatoval, že daňové orgány posuzovaly otázku týkající se deklarovaného dodavatele podle překonané judikatury. To však nemůže být důvodem pro zrušení napadeného rozhodnutí a vrácení věci žalovanému, neboť žalobkyni nemůže být přiznán nárok na odpočet daně již jen z důvodu neprokázání rozsahu přijatých zdanitelných plnění. Námitku, že měl být přiznán nárok na odpočet DPH alespoň za měsíce předcházející zranění jezdce, žalobkyně uplatnila dle krajského soudu až poprvé během soudního jednání. Jedná se tak o námitku uplatněnou po uplynutí lhůty k podání žaloby a soud k ní proto nepřihlédl.

II. Obsah kasační stížnosti, vyjádření žalovaného a replika

[4] Žalobkyně (dále „stěžovatelka“) napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností. Tvrdí, že přijetí zdanitelného plnění dostatečně prokázala. Odpočet DPH lze odmítnout pouze ze závažných důvodů, nikoliv z důvodů formálních (rozsudek NSS ze dne 26. 6. 2014, čj. 5 Afs 65/2013-79). Přestože se závodník zranil, propagoval stěžovatelku mj. tím, že nosil závodní dres při rehabilitaci, na některých závodech měl postavené zázemí a pózoval pro fotografy. To potvrdili také svědci. Daňový doklad je nutno posuzovat v souvislostech dalších dokladů a záznamů (rozsudek NSS ze dne 10. 2. 2016, čj. 5 Afs 99/2015-106). Ze všech shromážděných důkazů tak je jednoznačně určitelný rozsah plnění. Smlouva o reklamě či sponzorování je tzv. odvážnou smlouvou, tím spíše, jedná-li se o reklamu v motosportu. Jednou závodník zvítězí a reklama má vysoký dosah. Jindy závod nedokončí. Je na stěžovatelce, aby zhodnotila uplynulou sezónu a rozhodla se o další spolupráci. Rozsah plnění navíc nelze prokázat s absolutní jistotou, nýbrž je třeba vycházet z určité míry pravděpodobnosti (nálezn Ústavního soudu ze dne 20. 8. 2014, sp. zn. I. ÚS 173/13, rozsudek NSS ze dne 16. 1. 2020, čj. 8 Afs 23/2018-37, č. 3976/2020 Sb. NSS, a rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 7. 6. 2018, čj. 8 Af 5/2015-82).

[5] Stěžovatelka má dále za to, že daňové orgány zatížily řízení vadou. Ve výzvě k prokázání skutečností ji vyzvaly, aby prokázala, že jejím dodavatelem byla společnost Edifio Solutions. Výzva však měla směřovat k prokázání toho, že její obchodní partner je plátcem DPH. Hodnota plnění přesahovala 1 000 000 Kč, tudíž muselo jít o obchod mezi dvěma plátcem DPH. Krajský soud tuto argumentaci uznal. Napadené rozhodnutí ovšem nezrušil. Tím však pochybil, jelikož výzva k prokázání skutečností byla v rozporu s rozsudkem SDEU ve věci *Kemwater ProChemie*.

[6] Stěžovatelka nesouhlasí ani s tím, že krajský soud její námitku ohledně přiznání nároku na odpočet DPH za dobu, kdy závodník zraněný nebyl, považoval za pozdně

pokračování

uplatněnou. Již v žalobě uvedla, že rozsah plnění prokázala. Tento žalobní bod pouze upřesnila během ústního jednání. Je zřejmé, že skutkový stav není shodný pro všechna posuzovaná zdaňovací období. Nelze odmítnout tvrzení stěžovatelky pro opožděnost, pokud mají tato tvrzení oporu v žalobních bodech alespoň v hrubých rysech (rozsudek NSS ze dne 2. 8. 2007, čj. 2 Azs 54/2007-42, a rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 8. 2010, čj. 4 As 3/2008-78, č. 2162/2011 Sb. NSS).

[7] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že stěžovatelka neprokázala rozsah přijatého plnění. Smlouva o zajištění propagace je vágní a stěžovatelka platila plnou cenu i přes zranění jezdce. Ke změně právní kvalifikace v odvolacím řízení se nevyjádřila. Neobstojí ani argument stěžovatelky, že smlouvu o propagaci je nutné považovat za smlouvu odvážnou. Propagace v motosportu byla jistá. Jen jí zabránila vyšší moc v podobě zranění jezdce. Aktivace smluvních ujednání tak neodvisela od nejisté události. Žalovaný se se stěžovatelkou ztotožňuje v tom, že postačí, pokud daňový subjekt prokáže svá tvrzení v dostatečné míře. Míra prokázání nemusí dosahovat absolutní jistoty. Má však za to, že stěžovatelka rozsah plnění dostatečně neprokázala.

[8] Žalovaný má dále za to, že námitka rozporu výzvy s rozsudkem SDEU ve věci *Kemwater ProChemie* je nepřipustná. Stěžovatelka tuto námitku nevznesla ani při ústním jednání před krajským soudem, byť tak učinit mohla. Žalovaný se neztotožňuje se stěžovatelkou ani v tom, že její námitku ohledně přiznání odpočtu DPH alespoň za některá zdaňovací období je možné považovat za rozhojnění žalobní námitky. Její žalobní argumentace se týkala pouze hodnocení důkazních prostředků, nikoliv toho, že jí daňové orgány měly uznat část uplatněného odpočtu DPH. Dle výkladu stěžovatelky by bylo možné z její obecné žalobní námitky dovodit prakticky jakoukoliv námitku.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[9] Kasační stížnost je důvodná.

[10] Stěžovatelka uplatnila kasační námitky, které lze podřadit pod důvody kasační stížnosti vymezené v § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s.

[11] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval přípustností kasační stížnosti. Podle § 104 odst. 4 s. ř. s. je totiž kasační stížnost nepřipustná, *opírá-li se jen o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103, nebo o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl*. Stěžovatelka musí podle § 104 odst. 4 s. ř. s. v kasační stížnosti mj. reagovat na argumentaci krajského soudu a uvádět, z jakých důvodů jsou jeho závěry nesprávné. Pokud pouze opakuje námitky, které uvedla v žalobě, aniž by jakkoliv reflektovala argumentaci krajského soudu, tak za předpokladu, že uvedené námitky krajský soud vypořádal a nelze v jejich opakování spatřovat setrvání na dříve vznesené argumentaci, která je nadále schopná obstát proti závěrům krajského soudu, nejsou takové námitky přípustné (srov. usnesení NSS ze dne 10. 9. 2009, čj. 7 Afs 106/2009-77, č. 2103/2010 Sb. NSS, nebo ze dne 14. 6. 2016, čj. 1 As 271/2015-36).

[12] Stěžovatelka namítá, že krajský soud pochybil pokud, žalobou napadené rozhodnutí nezrušil již jen proto, že výzva k prokázání skutečností byla formulována v rozporu s rozsudkem SDEU ve věci *Kemwater ProChemie*. Krajský soud ovšem v bodě 36

napadeného rozsudku konstatoval, že pokud by bylo neprokázání deklarovaného dodavatele jediným důvodem odepření nároku na odpočet, bylo by třeba napadené rozhodnutí zrušit. Tak tomu ale nebylo. Stěžovatelka neprokázala rovněž rozsah přijatých zdanitelných plnění. Ani případný závěr o tom, že faktický dodavatel byl plátcem DPH by proto nemohl nic změnit na výsledku sporu.

[13] Nejvyšší správní soud předně konstatuje, že stěžovatelka během ústního jednání u krajského soudu namítala, že výzva žalovaného měla být formulována tak, aby stěžovatelka prokázala, že dodavatel byl plátcem DPH, nikoliv aby prokázala konkrétního dodavatele. Tvrzení žalovaného, že toto stěžovatelka v řízení před krajským soudem nenamítala, je proto nesprávné. Nejvyšší správní soud ovšem dodává, že se krajský soud stran námitek týkajících se výzvy ohledně deklarovaného dodavatele ztotožnil se stěžovatelkou. Jednoznačně však vysvětlil, proč i přesto není na místě napadené rozhodnutí zrušit a věc vrátit žalovanému k dalšímu řízení (konstatoval, že žalovaný nestaví své závěry pouze na zpochybnění deklarovaného dodavatele, ale také na neprokázání rozsahu přijatých zdanitelných plnění). Na tyto rozhodovací důvody ovšem stěžovatelka nereaguje. V kasační stížnosti pouze znovu namítá, že již z důvodu nesprávně formulované výzvy měl krajský soud napadené rozhodnutí zrušit. Nejvyšší správní soud proto konstatuje, že uvedenou kasační námitku stěžovatelky nelze projednat, neboť nesměřuje proti rozhodovacím důvodům krajského soudu. Je proto nepřipustná podle § 104 odst. 4 s. ř. s., protože se opírá o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103 s. ř. s.

III.A. Nesprávné uplatnění zásady koncentrace

[14] Nejvyšší správní soud se dále zabýval námitkou sporující nesprávné uplatnění zásady koncentrace, resp. přísností krajského soudu při posuzování námítky uplatněné během jednání u soudu. Pokud by se jednalo o žalobní námitku uplatněnou včas, musel by Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení. Zrušujícím důvodem by však nebyl důvod nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku, jak tvrdí stěžovatelka, ale nesprávné právní posouzení (rozsudek NSS ze dne 26. 4. 2018, čj. 9 Afs 188/2017-39, bod 58). Krajský soud totiž tuto námitku nepominul, nýbrž v bodě 32 napadeného rozsudku vysvětlil, že se jedná o námitku uplatněnou po uplynutí lhůty k podání žaloby. S ohledem na koncentraci řízení upravenou v § 71 odst. 2 s. ř. s k ní proto soud nemohl přihlížet.

[15] Nejvyšší správní soud konstatuje, že stěžovatelka v žalobě obecně namítala, že rozsah plnění prokázala. Během ústního jednání pak namítla, že jí daňové orgány měly uznat nárok na odpočet DPH za ta zdaňovací období, ve kterých závodník nebyl zraněný. Nejvyšší správní soud konstatuje, že námitku vznesenou během ústního jednání nelze podřadit pod obecně vymezený žalobní bod týkající se prokázání rozsahu plnění. Nejednalo se o rozhojnění žalobní námítky, nýbrž o zcela samostatnou námitku, v žalobě neuplatněnou. Stěžovatelka v žalobě žádným způsobem nerozlišovala mezi jednotlivými zdaňovacími obdobími. Nedomáhala se ani částečného uznání odpočtu na DPH. Z obou námitek proto lze dovodit zcela odlišné důvody, pro které stěžovatelka má za to, že žalobou napadené rozhodnutí je nezákonné. Krajský soud proto nepochybil, pokud dospěl k závěru, že stěžovatelka námitku uznání odpočtu DPH alespoň za některá zdaňovací období uplatnila opožděně. Jeho postup nebyl v rozporu s judikaturou Nejvyššího správního soudu (viz bod

pokračování

[6]), jelikož námitka stěžovatelky neměla oporu v žalobních bodech, a to ani v hrubých rysech. Nejvyšší správní soud se ztotožňuje se žalovaným v tom, že optikou tvrzení stěžovatelky by bylo možné z její obecné žalobní námítky dovodit prakticky jakoukoliv námitku týkající se uznání odpočtu na DPH. Takový přístup by však zcela popřel zásadu koncentrace řízení ve správním soudnictví dle § 71 odst. 2 s. ř. s. Námitka proto není důvodná.

III.B Rozsah plnění

[16] Stěžovatelka dále namítá, že své důkazní břemeno ohledně prokázání rozsahu plnění unesla. Tvrdí, že přestože se závodník zranil, propagoval ji i nadále, např. tím, že nosil závodní dres při rehabilitaci, na některých závodech měl postavené zázemí a pózoval pro fotografie. Krajský soud v bodech 29 až 33 svého rozsudku dospěl k závěru, že je zřejmé, že propagace probíhala. Z důvodu zranění závodníka však nemohla proběhnout v rozsahu sjednaném ve smlouvě.

[17] Otázkou rozložení důkazního břemene v daňovém řízení se zdejší soud opakovaně zabýval. Odkázat lze například na rozsudek ze dne 22. 8. 2013, čj. 1 Afs 21/2013-66, ve kterém zdejší soud popsal rozložení důkazního břemene následovně: *„Daňové řízení je postaveno na zásadě, že daňový subjekt má jednak povinnost daň přiznat (břemeno tvrzení) a jednak povinnost toto své tvrzení prokázat (břemeno důkazní). [...] Svá tvrzení daňový subjekt prokazuje zejména svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (srov. např. rozsudky NSS ze dne 26. 9. 2012, čj. 8 Afs 14/2012 - 65, ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 16. 7. 2009, čj. 1 Afs 57/2009 - 83, nebo ze dne 8. 7. 2010, čj. 1 Afs 39/2010 - 124). I když daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní, respektive § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto ohledu správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují „vážné a důvodné pochyby“ (srov. cit. rozsudek čj. 2 Afs 24/2007 - 119). Správce daně je proto povinen označit konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené evidence jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen tak může unést své zákonné důkazní břemeno (rozsudek NSS ze dne 22. 10. 2008, čj. 9 Afs 30/2008 - 86). Pokud správce daně shora uvedené skutečnosti prokáže, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu, popř. svá tvrzení korigovat. Tyto skutečnosti bude daňový subjekt prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím (srov. cit. rozsudky NSS čj. 1 Afs 39/2010 - 124, či čj. 2 Afs 24/2007 - 119).“* K obdobným závěrům dospěl Nejvyšší správní soud i např. v rozsudcích ze dne 30. 9. 2015, čj. 2 Afs 193/2015-70, ze dne 12. 2. 2015, čj. 9 Afs 152/2013-49, ze dne 14. 12. 2016, čj. 4 Afs 179/2016-60, či ze dne 18. 1. 2012, čj. 1 Afs 75/2011-62.

[18] Co se týče prokázání oprávněnosti nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, konkrétní obsah důkazního břemene vychází zejména z příslušných ustanovení daňového práva hmotného, v posuzovaném případě z § 72 odst. 1 věty první zákona o DPH, podle něhož má plátce daně nárok na odpočet daně, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro

uskutečnění své ekonomické činnosti, a z § 73 odst. 1 zákona o DPH, dle kterého pro uplatnění nároku na odpočet daně je plátcem povinen mít daňový doklad. Dle ustanovení § 29 odst. 1 písm. f) zákona o DPH, přitom daňový doklad musí obsahovat též údaj o rozsahu a předmětu zdanitelného plnění (viz i čl. 226 odst. 6 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2016 o společném systému daně z přidané hodnoty). Uvedené formální podmínky pro přiznání nároku na odpočet je však nutno vykládat v souladu s judikaturou zdejšího soudu tak, že *„prokazování nároku na odpočet daně je sice prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Proto ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, resp. došlo tak, jak je v dokladech deklarováno“* (rozsudek ze dne 27. 1. 2012, čj. 8 Afs 44/2011–103).

[19] Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že *„plátcem daně má povinnost prokázat, v jakém rozsahu bylo plnění uskutečněno“* (rozsudek NSS ze dne 13. 7. 2007, čj. 5 Afs 165/2006–133), přičemž *„určení konkrétního rozsahu přijetí zdanitelných plnění je pro nárok na odpočet daně nezbytné“* (rozsudky NSS ze dne 20. 10. 2015, čj. 6 Afs 78/2015–42, ze dne 22. 11. 2017, čj. 6 Afs 8/2017–48, či ze dne 11. 6. 2021, čj. 4 Afs 402/2020–63, bod 32, a ze dne 4. 2. 2021, čj. 7 Afs 224/2020–31, bod 15).

[20] Nejvyšší správní soud konstatuje, že se účastníci řízení ve skutkových zjištěních shodují. Vyvozují z nich však odlišné závěry ohledně unesení důkazního břemene stěžovatelkou. Nejvyšší správní soud tudíž rekapituluje, že stěžovatelka 4. 1. 2016 uzavřela smlouvu o propagaci se společností Edificio Solutions. Ze smlouvy vyplývá, že tato společnost měla poskytovat propagaci stěžovatelky 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. Jezdec P. M. se ovšem v průběhu roku 2016 zranil a závodil v tomto roce pouze 3 měsíce. Z důkazů předložených stěžovatelkou vyplývá, že na dresu i motorce uvedeného jezdce a na reklamních poutačích u zázemí jeho týmu bylo umístěno logo stěžovatelky. Závodník navíc prezentoval logo stěžovatelky i na závodech, na kterých z důvodu zranění nezávodil.

[21] Nejvyšší správní soud konstatuje, že stěžovatelka rozsah plnění dostatečně prokázala. Z fotografií předložených stěžovatelkou je zřejmé, že závodník stěžovatelku propagoval např. na závodech mistrovství Evropy v dubnu a červnu 2016 ve Slovinsku, Chorvatsku a na Slovensku a Mezinárodním MČR v červnu, červenci a září 2016. Stěžovatelka předložila velké množství důkazních prostředků (fotografií), které zachycují nejen logo stěžovatelky, ale zároveň také místo konání propagace (závodu) i termín konání. Stěžovatelka rovněž předložila fotografie z posilovny, ze kterých je zřejmé, že závodník propagoval stěžovatelku i mimo jednotlivé závody, resp. v období zotavování po zranění. Vzhledem ke konzistenci předložených důkazních prostředků, navíc podpořené svědeckými výpověďmi, z nichž neplynou žádné pochybnosti o jejich věrohodnosti.

[22] Nejvyšší správní soud dále konstatuje, že v nyní posuzované věci je nutné přihlídnout i ke specifické povaze formy reklamního plnění a dlouhodobosti spolupráce stěžovatelky s panem Exnerem, manažerem týmu Edificio Solution. Stěžovatelka uzavřela

pokračování

smlouvu o propagaci na počátku roku 2016, tedy ve chvíli, kdy nemohla vědět, jak bude jezdec úspěšný (a s jeho úspěchem bude spojeny potenciální dosah reklamy), či zda se zraní a propagace nebude moci probíhat přímo účastí na závodech. Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s žalovaným v tom, že předloženou smlouvu nelze považovat za smlouvu odvážnou v pravém slova smyslu, jelikož samotná propagace nezávisela na nejisté události. Je však třeba zohlednit, že dosah reklamy je obecně značně ovlivněn výkony jezdce během sezóny, a proto je pochopitelná i obecněji formulovaná smlouva. Nejvyšší správní soud dále přihlédl k tomu, že stěžovatelka smlouvu uzavřela na celý rok 2016. Z povahy věci je zřejmé, že se způsob propagace v jednotlivých měsících musí lišit, např. v závislosti na počtu závodů. Přestože se jezdec v průběhu sezóny zranil, z předložených důkazních prostředků jednoznačně vyplývá, že k propagaci stěžovatelky nadále docházelo způsoby předpokládanými smlouvou, byť ne přímo na trati během závodů. Tvrzení stěžovatelky ohledně rozsahu poskytovaného plnění jsou navíc konzistentní během daňového i soudního řízení a nezavádají tak pochybnosti o rozsahu skutečně poskytnutého plnění. Co se týče dlouhodobosti spolupráce, lze jen dodat, že Ladislav Exner dle protokolu o výslechu svědka ze dne 26. 11. 2018, čj. 1957606/18/2709-60561-608272, vypověděl, že stěžovatelku a jejího jednatele velice dobře zná. Uvedl, že jednatel stěžovatelky podporuje motosport dlouhodobě. Nejvyšší správní soud proto konstatuje, že v kontextu veškerých zjištění je zcela pochopitelné, že stěžovatelka neodstoupila od smlouvy v případě krátkodobého zranění jezdce v případě, že spolupráce mezi stěžovatelkou a jejím dodavatelem (resp. panem Exnerem) probíhala dlouhodobě, a i přes zranění jezdce byla zajištěna jiným způsobem.

[23] Stěžejním argumentem žalovaného i krajského soudu při jejich závěru o tom, že stěžovatelka neprokázala rozsah plnění je ten, že z důvodu zranění závodníka propagace nemohla proběhnout v rozsahu sjednaném ve smlouvě. Rozsah plnění byl ovšem ve smlouvě vymezen obecně a k takto sjednaným způsobům propagace jednoznačně došlo. Z výtek žalovaného i krajského soudu tak není zřejmé, co tedy měla stěžovatelka více prokazovat, jelikož prokázala, že jí dodavatel poskytl propagaci při sportovních akcích (a z fotografií je i zřejmé na kterém místě a v jaký den), na sportovním motocyklu, dresu jezdce, na reklamním poutači u zázemí týmu i při návštěvě sportovního zařízení (posilovny). Nejasnosti ohledně rozsahu po zásahu vyšší moci (zranění jezdce) přitom byly v daňovém řízení dostatečně vysvětleny. Ze smlouvy k této otázce plyne pouze to, že pokud do smluvního vztahu zasáhne vyšší moc, je zasažená strana povinna informovat druhou smluvní stranu o nemožnosti plnění. O zásahu vyšší moci však byla stěžovatelka informována. Jak již Nejvyšší správní soud výše uvedl, zranění jezdce v tomto případě nevedlo k nemožnosti plnění, nýbrž pouze k využití jiných forem propagace, předpokládaných smlouvou. Důvodem pro neuznání odpočtu nemůže být ani to, že stěžovatelka nereagovala na výzvu k vyjádření se v rámci odvolacího řízení po změně právního názoru žalovaného. Stěžovatelka totiž veškeré důkazní prostředky předložila již správci daně. Žalovaný jimi proto disponoval a byl povinen k nim přihlédnout. Z výše uvedených důvodů proto závěry krajského soudu neobstojí.

IV. Závěr a náklady řízení

[24] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná, a proto rozsudek krajského zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.), v němž

je krajský soud vázán výše vysloveným právním názorem Nejvyššího správního soudu (§ 110 odst. 4 s. ř. s.), podle nějž stěžovatelka rozsah přijatých zdanitelných plnění prokázala.

[25] Nejvyšší správní soud se zabýval rovněž tím, zda jsou dány důvody i pro zrušení rozhodnutí správního orgánu (§ 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s.). Dospěl k závěru, že nikoliv. Žalovaný v napadeném rozhodnutí neodepřel stěžovatelce nárok na odpočet DPH pouze z důvodu neprokázaného rozsahu plnění, nýbrž také z důvodu neprokázání deklarovaného dodavatele. S ohledem na uplatněné kasační námitky, na to navazující zrušující důvody a vyslovený závazný právní názor Nejvyššího správního soudu je však krajský soud v dalším řízení vázán tímto názorem pouze ve vztahu k prokázanému rozsahu plnění. Prokázání deklarovaného dodavatele, resp. toho, zda plnění skutečně dodal daňový subjekt s postavením plátce DPH, se Nejvyšší správní soud s ohledem na kasační námitky nezabýval. Proto nemůže současně s napadeným rozsudkem zrušit i napadené rozhodnutí, které bylo odůvodněno i neprokázáním deklarovaného dodavatele, tedy otázkou, kterou se Nejvyšší správní soud neřešil.

[26] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně 26. června 2023

Jitka Zavřelová
předsedkyně senátu