



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Ivo Pospíšila a soudců Faisala Husseiniho a Michala Bobka v právní věci žalobce: **MELICHAR CZ s.r.o.**, se sídlem Dr. Teuchmanna 241, Úpice, zastoupeného JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem se sídlem Palackého 151/10, Prostějov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 7. 2021, č. j. 27786/21/5300-22441-712084, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 20. 7. 2022, č. j. 31 Af 29/2021-91,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 20. 7. 2022, č. j. 31 Af 29/2021-91, **se zrušuje**.
- II. Rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 7. 2021, č. j. 27786/21/5300-22441-712084, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný je **povinen** uhradit žalobci k rukám jeho zástupce, advokáta JUDr. Ing. Ondřeje Lichnovského, náhradu nákladů řízení o žalobě a o kasační stížnosti ve výši **51 860,65 Kč** do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Královéhradecký kraj (dále jen „správce daně“) doměřil žalobci dodatečnými platebními výměry z 20. 11. 2019 daň z přidané hodnoty (DPH) za zdaňovací období duben 2016 až prosinec 2016 a červenec a srpen 2017 (v každém z uvedených zdaňovacích období ve výši 42 000 Kč), přičemž s doměřením daně stanovil žalobci za jednotlivá dotčená zdaňovací období zákonnou povinnost uhradit penále (8 400 Kč za každé posuzované zdaňovací období).

[2] Žalovaný napadeným rozhodnutím označeným v záhlaví zamítl odvolání žalobce a jednotlivá rozhodnutí správce daně potvrdil. Podle žalovaného žalobce neunesl své důkazní břemeno a neprokázal oprávněnost uplatněného nároku na odpočet daně z přijatých plnění (daňových dokladů) od dodavatele Spencer life Media, s. r. o. (dále jen „SLM“). Dle žalovaného nebylo možné ověřit, zda se deklarovaná reklamní plnění, byť některá proběhla, uskutečnila v deklarovaném rozsahu, což souviselo s obecností smluv uzavřených se SLM a obecností vystavených faktur. Reklamní služby sice nemohly být s ohledem na zranění jezdce, který měl při motokrosových závodech a v souvislosti s nimi propagovat žalobce, poskytnuty v původně sjednaném rozsahu, přesto byly vyfakturovány v plné výši a takto si z nich také žalobce uplatnil nárok na odpočet daně.

[3] Žalobce brojil proti rozhodnutí žalovaného u Krajského soudu v Hradci Králové (dále jen „krajský soud“). Ten jeho žalobu zamítl shora nadepsaným rozsudkem. Krajský soud se ztotožnil s hodnocením žalovaného. Podle krajského soudu je jednou z okolností rozhodných pro uznání nároku na odpočet daně dle judikatury správních soudů také rozsah zdanitelných plnění. Neprokázání rozsahu plnění je samo o sobě důvodem k odepření nároku na odpočet. Rozsah plnění přitom byl ve smlouvách se SLM i v přijatých fakturách vymezen velmi obecně. Po zranění jezdce P. M. se žalobce spokojil pouze s omezenou formou propagace, aniž by na to reagoval z hlediska ceny plnění. Nadto poskytnutá plnění, byť se v určitém rozsahu nepopíratelně uskutečnila, neodpovídají zcela formám, specifikovaným ve smlouvách mezi žalobcem a SLM. Podle krajského soudu pak nebyla relevantní žalobcova argumentace týkající se problematiky podvodu na DPH ani případného (ne)narušení neutrality DPH s přihlédnutím k tomu, jak plnila své daňové povinnosti společnost SLM.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[4] Žalobce (dále „stěžovatel“) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností, kterou založil na důvodech podle § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“).

[5] Stěžovatel se v první řadě vyslovil k pochybnostem o rozsahu plnění. Namítl, že mezi zákonnými podmínkami nároku na odpočet daně není rozsah plnění, tudíž stěžovatele ohledně této podmínky netížilo důkazní břemeno, a nemohl jej tudíž neunesl. Podmínkou nároku na odpočet daně je mj. prokázat, že se uvedené plnění uskutečnilo a že doklady nejsou fiktivní, což nemá za sporné ani žalovaný. Dle stěžovatele je otázka, zda přijal dané služby ve sjednaném rozsahu, pouze úvahou o přiměřenosti úplaty, která však není z hlediska nároku na odpočet relevantní, jak uvedl Krajský soud v Praze v rozsudku z 6. 9. 2017, č. j. 48 Af 14/2015 - 48, ve věci *KemWater Prochemie*, který byl následně potvrzen Nejvyšším správním soudem. Odkaz krajského soudu na rozsudky Nejvyššího správního soudu z 11. 6. 2021, č. j. 4 Afs 402/2020 - 63, a z 9. 8. 2021, č. j. 6 Afs 235/2020 - 76, považuje stěžovatel za nepřiléhavé, neboť v uvedených věcech byla sporná samotná fakticita plnění. Rozsudek Soudního dvora EU (dále jen „SDEU“) z 25. 11. 2021, C-334/20, *Amper Metal Kft*, považuje stěžovatel naopak za přílehlavý, a to právě s ohledem na výše zmíněné závěry Krajského soudu v Praze v rozsudku č. j. 48 Af 14/2015 - 48.

pokračování

[6] Stěžovatel se dále vyslovil k úvaze krajského soudu o tom, že problematika neutrality DPH je relevantní pouze tehdy, pokud je případ kvalifikován jako podvod na DPH. Tuto úvahu považuje za mylnou. V této souvislosti stěžovatel poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu z 6. 9. 2022, č. j. 2 Afs 401/2020 - 74. Podle stěžovatele tak nebyl skutkový stav dostatečně zjištěn, neboť správce daně neověřoval, zda dodavatel SLM splnil svou daňovou povinnost. V takovém případě by totiž odepření nároku na odpočet daně stěžovateli znamenalo porušení neutrality systému DPH. Stěžovatel taktéž nesouhlasí, že by rozsudek SDEU z 27. 6. 2018 ve spojených věcech C-459/17 a C-460/17, *SGI a Valériane*, nebyl ve vztahu k nyní posuzovanému případu relevantní.

[7] V souvislosti se zraněním závodního jezdce M. stěžovatel namítá, že pokud se smluvní strany dohodly, že reklamní prezentace bude probíhat jinak, nelze z toho dovozovat, že se rozsah plnění zmenšil, nebo že nebyl prokázán. V tomto ohledu odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu z 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017 - 78, kde byly pochybnosti správce daně ohledně rozsahu plnění shledány nedůvodnými. Stěžovatel též nesouhlasí, že by uzavřené smlouvy byly obecné, neboť obsahují veškeré podstatné náležitosti pro daný typ smlouvy. Stěžovatel dále nesouhlasí s tím, že by náhradní formou prezentace nešlo plnohodnotně nahradit činnost, která měla být primárním předmětem plnění. V tomto směru je dle stěžovatele nutno respektovat svobodnou vůli smluvních stran. Krajský soud sice tvrdí, že stěžovatel neprokázal, že se s protistranou po zranění jezdce domluvil na odlišném plnění, nicméně v tomto ohledu přehlíží, že žalovaný odmítl provést důkaz, který za tímto účelem navrhl stěžovatel, tj. výslech jezdce M.. Podle stěžovatele tak správce daně neunesl své důkazní břemeno, neboť neprokázal pochybnosti ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“).

[8] Stěžovatel dále nesouhlasí se závěrem krajského soudu, podle kterého v případě, že měl stěžovatel za to, že opakovaný výslech závodního jezdce P. M. může přinést relevantní skutečnosti, měl žalovanému v reakci na jeho sdělení o neprovedení navrhovaného výslechu tyto skutečnosti sdělit. Dle stěžovatele je evidentní, že pokud jezdec propagaci uskutečnil, měl povědomí i o rozsahu této propagace. Tudíž nebylo nutné, aby stěžovatel svůj důkazní návrh dále jakkoli blíže rozebíral. První výslech svědka byl navíc dle stěžovatele proveden v době, kdy mu nebyly sděleny pochybnosti ohledně rozsahu plnění. Stěžovateli tak bylo upřeno právo vyvracet pochybnosti vyjádřené správcem daně ve smyslu § 86 odst. 2 písm. c) daňového řádu.

[9] Podle stěžovatele krajský soud i žalovaný popírají základní cíl správy daní, kterým je správné stanovení daně, pokud odmítají uznat alikvotní část daňových odpočtů za měsíce, ve kterých jezdec M. aktivně závodil. Tomu nemůže být na překážku skutečnost, že ve smlouvě nebyla cena plnění rozdělena na jednotlivé závody, neboť správce daně disponuje nástroji, jak cenu takto určit. V tomto ohledu stěžovatel odkazuje na nález Ústavního soudu z 22. 2. 2019, sp. zn. II. ÚS 819/18, podle kterého skutečnost, že správce daně neví, jak rozdělit nadměrný odpočet na částku spornou a nespornou, správcem daně neumožňuje zadržovat celou částku nadměrného odpočtu.

[10] Ve vyjádření ke kasační stížnosti žalovaný stěžovatelovy námitky odmítl jako nedůvodné, popř. je označil za nepřijatelné.

[11] Znovu odkázal na obecnou povahu smluv uzavřených s dodavatelem SLM, v nichž nebyl rozsah plnění dostatečně specifikován. Navíc se jezdec M., ať již aktivně nebo pasivně,

zúčastnil pouze několika závodů z šampionátů zmíněných ve smlouvách, a dalších smluvených akcí se nezúčastnil vůbec, resp. další související plnění nebyla nijak uskutečněna či prokázána (propagace na blíže nespecifikovaných zahraničních závodech, na charitativních a společenských akcích apod.). Žalovaný trvá na tom, že rozsah plnění bylo třeba jasně prokázat a selhání daňového subjektu v tomto smyslu vede k odepření nároku na odpočet daně. Nebyly relevantní ani stěžovatelovy odkazy na rozhodnutí českých správních soudů nebo SDEU.

[12] Problematiku neutrality DPH řešilo dostatečně napadené rozhodnutí, stejně jako rozsudek krajského soudu. Rozhodné přitom je, že stěžovatel nesplnil hmotněprávní podmínky nároku na odpočet DPH, protože otázka porušení neutrality DPH nebyla rozhodná. K tomu přistupuje, že námitku týkající se toho, zda společnost SLM uhradila daň, je nepřipustná, neboť ji stěžovatel nezmínil v žalobě. I kdyby ale snad byla přípustná, byla by bezpředmětná, neboť nárok na odpočet DPH byl odmítnut nikoli pro účast na podvodu na DPH, nýbrž, jak již bylo řečeno, pro nesplnění hmotněprávních podmínek.

[13] Stěžovatel dále neprokázal, že se strany po zranění jezdce M. dohodly na změně závazku sjednaného ve smlouvách. V této souvislosti je pak námitka týkající se opětovného výsledku tohoto svědka nepřipustná, neboť ji stěžovatel neuvedl v žalobě. Nadto skutečnost, že reklamní služby nemohly být vzhledem ke zranění jezdce poskytovány v plném rozsahu, plyne z výsledku jiného svědka, pana L. E., zplnomocněného zástupce SLM. Žalovaný také znovu uvádí, že bez ohledu na zranění jezdce nebyly uskutečněny (resp. to nebylo prokázáno) všechny formy propagace předvídané smlouvami. Případná propagace jezdce M. po jeho zranění nemohla být z hlediska jejího zásahu plnohodnotná ve srovnání s propagací dle smluv. K tomu se ostatně vyjádřil již i jiný rozsudek krajského soudu v obdobné věci. Námitka neunesení důkazního břemene správce daně dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu je pak opět nepřipustná.

[14] Stěžovatel se také domnívá, že návrh na opakovaný výsledek svědka M. v řízení správně odmítl pro nadbytečnost. Námitka stěžovatele, že mu odmítnutím návrhu na opakování svědecké výpovědi bylo upřeno právo vyvracet pochybnosti vyjádřené správcem daně ve smyslu § 86 odst. 2 písm. c) daňového řádu, je znovu nepřipustná dle § 104 odst. 4 s. ř. s.

[15] Za důvodnou pak žalovaný nepovažuje s ohledem na příslušnou judikaturu ani námitku neuznání alikvotní částky odpočtů.

[16] K vyjádření žalovaného podal stěžovatel repliku z 1. 3. 2023. V ní setrval na svém dosavadním stanovisku. Naopak argumentaci žalovaného považoval nadále za nesprávnou a také vyjádřil názor, že jeho kasační námitky nebyly nepřipustné. Dále stěžovatel kasační stížnost doplnil podáním ze 17. 7. 2023. V něm upozornil na rozsudek Nejvyššího správního soudu z 26. 6. 2023, č. j. 8 Afs 111/2022 - 36, *BENECHM*. V tomto rozsudku kasační soud posuzoval skutkově velmi obdobnou situaci (rovněž reklamní plnění poskytované jezdce P. M. v příslušném zdaňovacím období, a to i ve vazbě na jeho zranění a neabsolvování všech původně předpokládaných závodů). Nejvyšší správní soud přitom argumentaci obdobnou té, kterou nyní uplatňuje žalovaný, považoval za nesprávnou a dovedl, že daňový subjekt unesl své důkazní břemeno, neboť doložil důkazní prostředky prokazující uskutečnění reklamního plnění, přičemž okolnost, že z důvodu zranění jezdce nedošlo k propagaci u některých závodů přímo na závodní trati, nemůže být určující.

pokračování

[17] K doplnění kasační stížnosti se žalovaný vyjádřil dne 4. 8. 2023. Stále považoval kasační stížnost za nedůvodnou, neboť věc *BENECHM* byla skutkově i právně odlišná od případu stěžovatele. Nadto z rozsudku Nejvyššího správního soudu z 20. 1. 2023, č. j. 8 Afs 92/2022 - 239, vyplývá, že je nepřijatelná stěžovatelova argumentace judikaturou ve věci *Kemwater ProChemie*.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[18] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou. Důvodnost kasační stížnosti posoudil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[19] Kasační stížnost je **důvodná**.

[20] Otázkou, která představuje jádro sporu, je, zda měl být stěžovateli přiznán odpočet DPH, který si nárokoval. Podle žalovaného nikoli, neboť dle něj stěžovatel neprokázal rozsah, v němž přijal zdanitelná plnění spočívající v zajištění propagace prostřednictvím motoristického sportu od dodavatele SLM.

III.1 Skutkové okolnosti a právní východiska žalovaného a krajského soudu

[21] Stěžovatel uzavřel se společností SLM smlouvy o zajištění reklamy prostřednictvím motoristického sportu. Dne 1. 4. 2016 uzavřel smlouvu na období od 1. 4. do 31. 12. 2016 a dne 31. 3. 2017 na období od 1. 4. do 31. 12. 2017. Předmětem smluv bylo zajištění propagace prostřednictvím motokrosového týmu Edifio Solution team (ve smlouvě pro rok 2017 se hovoří o Spencer Media team, byť příslušný tým byl pod tímto názvem registrován v roce 2015). V článku III. smluv bylo ujednáno, že propagace bude poskytována na některých vybraných sportovních podnicích Mistrovství Evropy a Mezinárodního mistrovství ČR, při dalších blíže nespécifikovaných sportovních akcích a mezinárodních závodech, na reklamním poutači, u zázemí týmu, na sportovním motocyklu, na společenských akcích, při charitativní činnosti, na dresech jezdců týmu a případným ústním projevem při televizním a rozhlasovém vysílání. Z tohoto článku dále plyne, že Edifio Solution team je povinen vyhradit pro prezentaci loga druhé smluvní strany místo, které odpovídá vloženým prostředkům (ve smlouvě pro rok 2017 je dále uvedeno, že logo stěžovatele bude umístěno na levém a pravém spojleru sportovního motocyklu, na dresu jezdce a na reklamním poutači u zázemí týmu). Cena za uvedená plnění byla v obou smlouvách stanovena ve výši 1 800 000 Kč + DPH ve výši 21 % a měla být hrazena ve sjednaných lhůtách splatnosti uvedených na průběžně vystavovaných zálohových fakturách převodem nebo hotově.

[22] Stěžovatel dále předložil správci daně zálohové faktury a daňové doklady, podle nichž mu společnost SLM fakturovala „zálohu za provádění reklamy prostřednictvím motoristického sportu“. Na fakturách (daňových dokladech) je uveden odkaz na zálohové faktury. Stěžovatel předložil také fotoknihy, fotografie z motokrosových závodů, polepku na soutěžní stroj a kalendář na rok 2016.

[23] Žalovaný k tomu konstatoval, že uzavřená smlouva pro rok 2016 byla velice obecná a nekonkrétní z hlediska rozsahu plnění a počtu sportovních soutěží, na kterých měla být propagace zajišťována. Ve smlouvě nebyl vůbec uveden popis propagace (počet log, umístění, velikost atd.). Na základě této smlouvy bylo fakticky možné provést cokoliv, neboť nelze určit, k čemu přesně se dodavatel zavázal. Ve smlouvě pro rok 2017 sice bylo blíže specifikováno umístění loga stěžovatele, ale ani z této smlouvy nebylo zřejmé, na jakých konkrétních závodech měla být propagace uskutečněna. Rozsah plnění není zřejmý ani ze zálohových faktur a z daňových dokladů, které v podstatě pouze odkazují na uzavřenou smlouvu. Žalovaný upozornil, že rozsah plnění je dle § 29 odst. 1 písm. f) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“) povinnou náležitostí daňového dokladu. Žalovaný také zmínil, že na zálohových fakturách byl uveden způsob úhrady převodem, ale dle předložených pokladních dokladů docházelo k úhradám v hotovosti. Tento způsob úhrad je dle žalovaného neprůkazný.

[24] Mezi stranami nebylo sporné, že jediný jezdec Edifio Solution team, pan P. M., se při závodech konaných dne 12. 6. 2016 v Chorvatsku zranil a do konce roku 2016 již na žádných závodech nestartoval. Obdobná situace nastala v následujícím roce, v němž se znovu na závodech v Chorvatsku zranil již dne 21. 5. 2017. Podle žalovaného přesto nedošlo ke změně smluvního ujednání týkajícího se ceny za plnění. Stěžovatel se spokojil s plněním v omezené formě (účast jezdce na některých závodech pouze v podobě statika a vystavení soutěžního stroje v paddocku, rehabilitace ve fitcentru a návštěva plaveckého bazénu) a hradil stále stejnou výši sjednané ceny. V roce 2016 (v měsících duben až prosinec) tak uhradil celkem 1 800 000 Kč + DPH a v roce 2017 (v měsících červenec a srpen) celkem 400 000 Kč + DPH. Jak konstatoval žalovaný a po něm i krajský soud, podle uzavřených smluv navíc měla být reklama poskytována i na společenských akcích, při charitativní činnosti a případným ústním projevem při televizním a rozhlasovém vysílání. Vedle propagace obchodního jména pak měla být prováděna také propagace povolených předmětů podnikání stěžovatele. K naplnění těchto smluvních ujednání ale stěžovatel dle žalovaného nepředložil žádné důkazy. Určité nesrovnalosti žalovaný ze svého pohledu konstatoval také v případě závodů konaných ve dnech 15. a 16. 4. 2017 v Koldingu, v Dánsku, a dne 1. 5. 2015 v Myjavě, na Slovensku. V rozporu se smlouvou o reklamě zde logo stěžovatele nebylo uvedeno na reklamním poutači u zázemí týmu jezdce.

[25] Zjednodušeně řečeno tak za popsané situace žalovaný uzavřel, že stěžovatel neprokázal rozsah plnění, což je důvod pro odepření nároku na odpočet DPH. V tom se s ním krajský soud ztotožnil. Krajský soud v daném směru konstatoval, že ze stěžovatelem předložených důkazů plyne, že k určité propagaci jezdce P. M. v posuzovaných obdobích skutečně došlo. Podle fotografií založených v daňovém spise je dle krajského soudu zřejmé, že na dresu a motocyklu uvedeného jezdce a na reklamních poutačích u zázemí jeho týmu bylo umístěno logo stěžovatele (přínejmenším v případě některých závodů, kterých se jezdec aktivně zúčastnil). Rozsah deklarovaných plnění tím ale dle krajského soudu prokázán nebyl. Krajský soud zdůraznil, že na předložených daňových dokladech je rozsah zdanitelných plnění uveden zcela obecně. Předmět a rozsah plnění sice nemusí být na daňovém dokladu uveden vyčerpávajícím způsobem, ale je třeba, aby bylo patrné, za jaká plnění a v jakém množství či rozsahu je cena účtována. Z toho krajský soud v návaznosti na žalovaného dovodil, že jestliže je rozsah zdanitelného plnění uveden na daňovém dokladu natolik obecným způsobem, že není seznatelné, v jakém rozsahu bylo plnění poskytnuto, má plátce daně povinnost prokázat, v jakém rozsahu bylo

pokračování

plnění uskutečněno. Dle krajského soudu stěžovatelem uzavřené smlouvy o zajištění reklamy jsou však také nekonkrétní – smlouva pro rok 2017 z hlediska počtu sportovních soutěží, na kterých bude propagace zajišťována, smlouva pro rok 2016 rovněž z hlediska rozsahu plnění. Zároveň nebylo dle krajského soudu možné pominout, že jediný jezdec týmu Edifio Solution team z důvodu zranění závodil v průběhu roku 2016 jen necelé tři měsíce (zranil se dne 12. 6. 2016) a v průběhu roku 2017 ještě kratší dobu (ke zranění došlo dne 21. 5. 2017). Propagace žalobce se tak podle krajského soudu zjevně nemohla uskutečnit ve sjednaném rozsahu (jakkoliv zároveň platí, že rozsah plnění nebyl dostatečně specifikován). Smlouvy o zajištění reklamy uzavřené žalobcem odkazují (kromě jiného) na závody konané v rámci Mistrovství Evropy a Mezinárodního mistrovství ČR. Například v roce 2016 se ale v rámci těchto soutěží konalo celkem 17 závodů, přičemž jezdec P. M. se aktivně zúčastnil pouze 9 z nich. V době, kdy byl zraněný, sice propagoval žalobce a další subjekty jiným způsobem (například nosil závodní dres při rehabilitaci v posilovně, na některých závodech měl postavené zázemí a pózoval pro fotografie, byť nemohl závodit). Tímto způsobem však dle krajského soudu zjevně nelze plnohodnotně nahradit činnost, která měla být primárním předmětem zdanitelných plnění.

III.2 Zhodnocení skutkového stavu a závěrů krajského soudu a žalovaného

[26] K výše uvedenému Nejvyšší správní soud konstatuje, že co se týká prokázání oprávněnosti nároku na odpočet DPH, 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 plátce povinen mít daňový doklad. Dle § 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 kasačního 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 NSS z 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011 - 103).

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

[28] Kasační soud s odkazem na výše uvedené konstatuje, že se účastníci řízení ve skutkových zjištěních shodují. Vyvozují z nich však odlišné závěry ohledně unesení důkazního břemene stěžovatelem. Nejvyšší správní soud tudíž připomíná, že stěžovatel uzavřel smlouvy o zajištění reklamy se společností SLM. Ze smluv vyplývá, že tato společnost měla poskytovat propagaci stěžovatele prostřednictvím závodního týmu Edifio Solution team na některých vybraných sportovních podnicích Mistrovství Evropy

a Mezinárodního mistrovství ČR, při dalších blíže nespecifikovaných sportovních akcích a mezinárodních závodech, na reklamním poutači u zázemí týmu, na sportovním motocyklu, na společenských akcích, při charitativní činnosti, dresech jezdců týmu a případným ústním projevem při televizním a rozhlasovém vysílání. Takto měla být obstarána vhodná reklama obchodního jména stěžovatele, jakož i jeho povolených předmětů podnikání. Jezdec P. M. se ovšem v průběhu roku 2016 i 2017 zranil a závodil v těchto letech pouze necelé cca 3 či 2 měsíce. Z důkazů předložených stěžovatelem vyplývá, že na dresu i motocyklu uvedeného jezdce a na reklamních poutačích u zázemí jeho týmu bylo umístěno logo stěžovatele. Závodník navíc prezentoval logo stěžovatele i na závodech, na kterých z důvodu zranění nezávodil.

[29] Stejně jako ve skutkově podobné věci *BENECHEM* (obdobná smlouva, a tedy i obdobná plnění, tentýž jezdec a jeho zranění, rok 2016, angažmá pana E., atp.) Nejvyšší správní soud konstatuje, že stěžovatel rozsah plnění dostatečně prokázal. Z fotografií předložených stěžovatelem je zřejmé, že závodník stěžovatele propagoval na vybraných závodech Mistrovství Evropy a Mezinárodním mistrovství ČR v konkrétních měsících roku 2016 i 2017. Stěžovatel předložil množství důkazních prostředků (fotografií), které zachycují nejen jeho logo, ale zároveň také místo konání propagace (závodu) i termín konání. Je také zřejmé, že žalovaný nikdy nezpochybňoval výpovědi svědků (pana E. a pana M.), že závodník propagoval stěžovatele (popř. další smluvní partnery) i mimo jednotlivé závody, resp. v období zotavování po zranění (viz také fotografie z posilovny, které byly svědku M. předloženy v rámci jiného daňového řízení dle protokolu o výsledku svědka z 14. 11. 2018, č. j. 1924411/18/2709-60561-608272). Vzhledem ke konzistenci předložených důkazních prostředků, navíc podpořené svědeckými výpověďmi, z nich neplynou žádné pochybnosti o jejich věrohodnosti.

[30] Rovněž jako v rozsudku *BENECHEM* i zde Nejvyšší správní soud dále konstatuje, že v nyní posuzované věci je nutné přihlídnout i ke specifické povaze formy reklamního plnění a dlouhodobosti spolupráce stěžovatele s panem E., zmocněncem společnosti SLM, a také zaměstnavatelem a trenérem jezdce P. M. Stěžovatel uzavřel smlouvy o zajištění reklamy počátkem let 2016 a 2017, resp. před zahájením aktivní závodní sezóny v jednotlivých letech, tedy ve chvíli, kdy nemohl vědět, jak bude jezdec úspěšný (a s jeho úspěchem bude spojen potencionální dosah reklamy), či zda se zraní a propagace nebude moci probíhat přímo účastí na závodech. Přitom je třeba zohlednit, že dosah reklamy je v zásadě značně ovlivněn výkony jezdce během sezóny, a proto je pochopitelná i obecněji formulovaná smlouva. Kasační soud dále přihlédl k tomu, že stěžovatel smlouvy uzavřel na převážnou část let 2016 a 2017 (od 1. 4. do 31. 12. toho kterého roku). Z povahy věci je zřejmé, že se způsob propagace v jednotlivých měsících musí lišit, např. v závislosti na počtu závodů, ale i ročním období atd. Přestože se jezdec v průběhu obou sezón zranil, z důkazních prostředků jednoznačně vyplývá, že k propagaci stěžovatele nadále docházelo způsoby předpokládanými smlouvou, byť ne přímo na trati během závodů (žalovaný to alespoň nezpochybňuje). Tvrzení stěžovatele 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 L. E. dle protokolu o výsledku svědka z 11. 12. 2018, č. j. 1992936/18/2709-60561-609369, vypověděl, že stěžovatele velice dobře zná a v dané oblasti spolupracují více než dvě desetiletí. Z jeho výpovědi plyne, že jednatel (a v rozhodnou dobu jediný společník) stěžovatele podporuje motosport dlouhodobě; v tomto smyslu se konstantně vyslovoval i stěžovatel, který uváděl, že jeho jednatel je

pokračování

bývalý motokrosový závodník, o tento sport se stále zajímá a podporuje jej, jakož že i důvěrně zná okolnosti a podmínky jeho provozování. Nejvyšší správní soud proto konstatuje, že v kontextu veškerých zjištění je pochopitelné, že stěžovatel neodstoupil od smluv (popř. je zásadně nemodifikoval) v případě zranění jezdce za situace, že spolupráce mezi stěžovatelem a jeho dodavatelem (resp. panem E.) probíhala dlouhodobě, a i přes zranění jezdce byla zajištěna jiným způsobem, který byl v souladu s uzavřenými smlouvami (k tomu viz dále).

[31] Stěžejním argumentem žalovaného i krajského soudu v jejich závěru o tom, že stěžovatel neprokázal rozsah plnění je ten, že z důvodu zranění závodníka propagace nemohla proběhnout v rozsahu sjednaném ve smlouvě, resp. že nebyly naplněny všechny formy propagace dle smlouvy (při charitativních akcích, jiných typech závodů apod.). 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 měl stěžovatel více prokazovat, jelikož prokázal, že mu 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 [k propagaci např. při návštěvě sportovního zařízení (posilovny) viz bod [29] shora]. Zranění jezdce přitom v posuzovaném případě nevedlo k nemožnosti plnění, nýbrž pouze k využití jiných forem propagace, nevymykajících se ze smluv. Z výše uvedených důvodů proto závěry krajského soudu, a tedy i žalovaného, neobstojí. Proto není případný ani odkaz žalovaného v řízení o kasační stížnosti na rozsudek Nejvyššího správního soudu z 20. 1. 2023, č. j. 8 Afs 92/2022 - 239. Ten se sice vyslovil tak, že neprokázání rozsahu plnění postačuje k neuznání nároku na odpočet daně, zároveň je však třeba vzít v potaz, že v daném případě byly pochybnosti daňových orgánů podstatně závažnější, neboť i s ohledem na dodavatelské subjekty nebylo možno prokázat rozsah plnění deklarovaných na daňových dokladech, přičemž dotčený daňový subjekt dále neunesl své důkazní břemeno (nepředložil žádné podklady k části deklarovaných plnění).

[32] S ohledem na shora popsané tak kasační soud považuje za bezpředmětné zabývat se některými dalšími námitkami, jako např. otázkou přenesení důkazního břemene, nevyšlechnutí (opětovného) svědka M. či neuznání poměrné části odpočtů.

[33] Zároveň Nejvyšší správní soud nepovažuje za relevantní důvody, pro které se dle žalovaného věc *BENECHEM* liší od případu stěžovatele. V odkazovaném rozsudku se sice v bodě 20 hovoří o tom, že závodník prezentoval logo i na závodech, kterých se z důvodů zranění nezúčastnil, zatímco u stěžovatele se v roce 2016 jezdec M. účastnil pouze 12 závodů ze 17 (9 aktivně jako jezdec, 3 pasivně jako statik); smlouvy ve věci *BENECHEM* i u stěžovatele však shodně uvádějí propagaci na „*vybraných sportovních podnicích*“, nikoli na všech. S ohledem na okolnosti daných případů pak lze také s největší pravděpodobností dovozovat, že se jmenovaný jezdec v obou situacích pro oba daňové subjekty na propagaci podílel shodným způsobem. Není také relevantní, že smlouva ve věci *BENECHEM* obsahovala klauzuli o zásahu vyšší moci, zatímco v případě stěžovatele nikoli. Jde totiž spíše o podružný aspekt případu, který se netýká prokázaného rozsahu plnění. Podobné se týče i toho, že v případě *BENECHEM* daňový subjekt konzistentně trval na tom, že mu plnění bylo poskytnuto v plném rozsahu, zatímco stěžovatel uváděl, že si je vědom možnosti zranění jezdce, a proto mu postačovalo plnění v omezené formě. Jde totiž zjevně toliko o specifickou formulaci a reakci stěžovatele na průběh daňového řízení, kdy si uvědomoval, že bylo plnění poskytnuto v menší než ideální míře (avšak stále v souladu

se smlouvami – srov. bod [31] shora), přičemž je zřejmé, že bez ohledu na jinou procesní taktiku daňového subjektu ve věci *BENECHM* musela být plnění tomuto subjektu i stěžovateli poskytnuta zcela analogickým způsobem. V tomto směru také neobstojí tvrzení žalovaného, že v důsledku zranění jezdce nemohla plnění proběhnout v rozsahu předvídaném smlouvami, jakož i jeho úvahy o tom, zda se spíše nejednalo o sponzoring jezdce. Pakliže deklarovaná plnění nebyla dostatečně specifikována v dokladech ve smyslu § 29 odst. 1 písm. f) zákona o DPH, mohl stěžovatel jejich fakticitu, jak již bylo naznačeno výše, prokázat jinak, dalšími způsoby předvídanými daňovým řádem (příslušnými důkazními prostředky); k tomu lze odkázat např. na už zmiňovaný rozsudek č. j. 8 Afs 44/2011 - 103, body 41 až 44.

IV. Závěr a náklady řízení

[34] Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost jako důvodnou v tom smyslu, že stěžovatel prokázal uskutečnění zdanitelných plnění, u nichž uplatnil nárok na odpočet DPH. Jelikož by krajský soud, vázán názorem Nejvyššího správního soudu, mohl pouze žalobě proti rozhodnutí žalovaného vyhovět a vrátit věc žalovanému, rozhodl Nejvyšší správní soud současně o zrušení žalobou napadeného rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení [§ 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. za přiměřeného použití § 78 odst. 4 s. ř. s.]. V dalším řízení je žalovaný vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vyjádřeným v tomto rozsudku [§ 110 odst. 2 písm. a) ve spojení s § 78 odst. 5 s. ř. s.].

[35] Kasační soud doplňuje, že za jinak nezměněných podmínek, a s přihlédnutím ke konkrétním okolnostem věci, by žalovaný mohl setrvat na závěru o neuznání nárokovaných odpočtů, pokud by prokázal, že se stěžovatel účastnil transakce zasažené podvodem na DPH a o této skutečnosti věděl či mohl vědět (to také bylo původní východisko správce daně, které žalovaný v odvolacím řízení změnil na závěr o nesplnění hmotněprávních podmínek pro uplatnění odpočtu). Pak by bylo třeba se zabývat tou linií stěžovatelovy argumentace, která nyní nebyla relevantní, a to sice dodržením principu neutrality DPH, odvedení daně dodavatelem apod. Jinak řečeno, není to správce daně, kdo by měl určovat ekonomickou úměru uhrazených peněz ve vztahu k deklarovanému plnění (službě nebo zboží), pakliže se nejedná o podvod.

[36] V případě, že Nejvyšší správní soud zruší rozsudek krajského soudu a současně i rozhodnutí správního orgánu, je povinen rozhodnout kromě nákladů řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení, které předcházelo zrušenému rozhodnutí krajského soudu (§ 110 odst. 3 věta druhá s. ř. s.). Žalovaný ve věci úspěch neměl, náhrada nákladů řízení mu proto nenáleží. Stěžovatel měl ve věci plný úspěch, proto mu soud přiznal dle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. náhradu nákladů řízení proti žalovanému.

[37] V řízení před krajským soudem uhradil stěžovatel soudní poplatek ve výši 3 000 Kč za podání žaloby. Také uhradil soudní poplatek ve výši 5 000 Kč za podání kasační stížnosti. V řízení o žalobě byl zastoupen obchodní korporací oprávněnou poskytovat daňové poradenství a v řízení o kasační stížnosti byl zastoupen advokátem. Pro určení výše nákladů na zastoupení se užije vyhláška č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (dále jen „advokátní tarif“). Stěžovatelovi zástupci učinili deset úkonů právní služby, kterými bylo dvakrát převzetí a příprava zastoupení (v řízení o žalobě a v řízení o kasační stížnosti), sepsání žaloby a pět dalších podání ve věci

pokračování

samé (tři v řízení před krajským soudem a dvě v řízení před kasačním soudem; soud přitom považoval podání z 20. 4. 2022 a 22. 4. 2022, učiněná v řízení před krajským soudem, za toliko jeden účelný úkon právní služby, neboť vzhledem k úzké věcné a časové souvislosti těchto podání mohla být učiněna jako jediný úkon, a nebylo třeba je členit do dvou samostatných podání), účast na jednání před krajským soudem a sepsání kasační stížnosti [§ 11 písm. a), d) a g) advokátního tarifu]. Soud mu tedy přiznal odměnu za deset úkonů právní služby ve výši 31 000 Kč [§ 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bodem 5. advokátního tarifu] a paušální náhradu hotových výdajů ve výši 3 000 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu), celkem 34 000 Kč.

[38] Zástupci stěžovatele v řízení o žalobě dále náleží náhrada výdajů spojených s cestou na jednání soudu (§ 13 odst. 1 a 5 advokátního tarifu) na trase Praha – Hradec Králové a zpět. Cestu v délce 215 km dne 13. 7. 2022 uskutečnil vozidlem Audi A7, reg. zn. 4AZ5744 (kombinovaná spotřeba dle technického průkazu 6,3/100 km). Podle § 1 písm. b) vyhlášky č. 511/2021 Sb., ve znění účinném do 19. 8. 2022 (tj. v době uskutečnění cesty; srov. rozsudek NSS z 20. 10. 2022, č. j. 1 Afs 105/2022 - 95, bod 68) činila sazba náhrady za 1 km jízdy u osobních silničních motorových vozidel 4,70 Kč. Pro uvedenou vzdálenost je celková výše této náhrady 1 010,50 Kč. Vzhledem k uvedené spotřebě pohonných hmot a uvedené vzdálenosti byl celkový objem spotřebovaných pohonných hmot 13,545 l. Podle § 4 písm. c) vyhlášky výše průměrné ceny za 1 litr motorové nafty činila 47,10 Kč. Náhrada za spotřebované pohonné hmoty tedy činila (po zaokrouhlení na dvě desetinná místa) 637,97 Kč. Celková výše náhrady cestovních výdajů zástupce stěžovatele za cestu na jednání činila 1 648,47 Kč.

[39] Soud také přiznal zástupci stěžovatele náhradu za promeškaný čas strávený cestou ve výši 600 Kč, neboť cesta ze sídla zástupce stěžovatele (v řízení před krajským soudem) na Krajský soud v Hradci Králové trvá podle internetových stránek www.mapy.cz v ideálních podmínkách těsně pod 1,5 h, tj. při každé ze dvou cest se jedná o tři započaté půlhodiny, celkem tedy šest půlhodin. Výše náhrady činí 100 Kč za každou započatou půlhodinu (§ 14 odst. 3 advokátního tarifu), tedy celkem 6 000 Kč.

[40] Zástupci stěžovatele jsou současně plátcí DPH, a proto se v souladu s § 35 odst. 10 s. ř. s. zvyšuje odměna ve výši 36 248,47 Kč (34 000 + 1 648,47 + 600) o tuto daň ve výši 21 % a činí tak 43 860,65 Kč. K tomu je třeba připočítat částky 8 000 Kč za zaplacené soudní poplatky za žalobu a kasační stížnost (3 000 + 5 000). Celkem tak jde o 51 860,65 Kč. Žalovaný je povinen tuto částku zaplatit stěžovateli k rukám jeho zástupce, advokáta JUDr. Ing. Ondřeje Lichnovského, ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 16. srpna 2023

Ivo Pospíšil
předseda senátu