



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Magdaleny Ježkové a soudců JUDr. Ivony Šubrtové 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. Rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 12. 2020, č. j. 47383/20/5300-22443-712712, se ruší a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen nahradit žalobci náklady řízení ve výši 20 342 Kč, a to do patnácti dnů od právní moci tohoto rozsudku do rukou jeho zástupce.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobce napadl žalobou dle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), v záhlaví specifikované rozhodnutí, kterým žalovaný zamítl jeho

odvolání proti celkem 10 rozhodnutím (dodatečným platebním výměřům) 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“).
3. Krajský soud v Hradci Králové nejprve rozsudkem ze dne 6. 4. 2022, č. j. 31 Af 1/2021 – 59, zamítl žalobu. Nejvyšší správní soud ale rozsudkem ze dne 26. 6. 2023, č. j. 8 Afs 111/2022 – 36, zrušil uvedený rozsudek a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

II. Shrnutí argumentace obsažené v žalobě a ve vyjádření žalovaného

4. 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.
5. 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.
6. 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.
7. 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.

8. 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.
9. 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.
10. Také ze svědeckých výpovědí dle žalobce vyplývá, že deklarovaná služba byla poskytnuta v rozsahu sjednaném smlouvou.
11. 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.
12. 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.
13. 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.
14. 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.

15. 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.
16. 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 („zákon 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.
17. K námitce, podle níž správce daně postupoval odlišně v různých (obdobných) případech, žalovaný uvedl, že se jedná o ničím nedoložené tvrzení.

III. Ústní jednání

18. 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 plátcí. 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).
19. 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 Edificio, jestli žalobce požadoval snížení platby, anebo to bral jako investici do dalších sezón.
20. 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.

21. Pokud jde o prokázání rozsahu, v němž přijal zdanitelné plnění, žalobce k dotazu soudu uvedl, že v případě sponzoringu v motorsportu 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 11 rozsudku). Žalobce ale není schopen toto své tvrzení doložit.

IV. První rozsudek krajského soudu a rozsudek NSS

22. Krajský soud rozsudkem č. j. 31 Af 1/2021 – 59 zamítl žalobu. Nejprve se zabýval otázkou, zda žalobce prokázal rozsah přijetí zdanitelných plnění. Souhlasil přitom s hodnocením žalovaného. Tedy že z žalobcem předložených důkazů plyne, že k určité propagaci žalobce jezdcem P. M. v roce 2016 skutečně došlo, rozsah deklarovaných plnění tím ale prokázán nebyl. Soud shledal, že již jen z tohoto důvodu nemohl být žalobci přiznán nárok na odpočet daně. Ve vztahu k závěru žalovaného, podle nějž žalobce neprokázal, že přijal zdanitelná plnění od deklarovaného dodavatele, společnosti Edificio, krajský soud odkázal na rozsudek Soudního dvora a na něj navazující rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ve věci *Kemwater ProChemie*. Soud přisvědčil žalobci, že žalovaný přijal tento závěr na základě právního názoru vycházejícího z judikatury, která byla překonána uvedenými rozsudky. Konstatoval proto, že pokud by neprokázání přijetí zdanitelných plnění od deklarovaného dodavatele bylo jediným důvodem odeprání nároku na odpočet, bylo by třeba napadené rozhodnutí zrušit a věc vrátit žalovanému k dalšímu řízení. Tak tomu ale v nyní posuzované věci nebylo, neboť 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.
23. Nejvyšší správní soud rozsudkem č. j. 8 Afs 111/2022 – 36 zrušil uvedený rozsudek krajského soudu. NSS totiž shledal, že žalobce rozsah plnění dostatečně prokázal. Otázkou prokázání deklarovaného dodavatele, resp. toho, zda plnění skutečně dodal daňový subjekt s postavením plátce DPH, se NSS s ohledem na uplatněné kasační námitky nezabýval.

V. Nové posouzení věci krajským soudem

24. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu žalobních námitek v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního soudního řádu správního.
25. 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 Edificio, jednak neprokázal rozsah, v němž přijal zdanitelná plnění.

26. 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 plátcu uplatnil jiný plátce, prokázání tohoto nároku daňovým dokladem.
27. 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).
28. 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).
29. 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 Edificio „smlouvu o zajištění propagace prostřednictvím motoristického sportu“. Předmětem smlouvy bylo zajištění propagace prostřednictvím týmu Edificio 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.

30. Při hodnocení otázky, zda žalobce prokázal rozsah plnění, je krajský soud vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v rozsudku č. j. 8 Afs 111/2022 – 36. Krajský soud na tyto závěry v plném rozsahu odkazuje:

„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 nich neplynou žádné pochybnosti o jejich věrohodnosti.

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 E., manažerem týmu Edifio Solution. Stěžovatelka uzavřela smlouvu o propagaci na počátku roku 2016, tedy ve chvíli, kdy nemohla 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. 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. Tvzení stěžovatelky ohledně rozsahu poskytovaného plnění jsou navíc konzistentní během daňového i soudního řízení a nezavdávají tak pochybnosti o rozsahu skutečně poskytnutého plnění. Co se týče dlouhodobosti spolupráce, lze jen dodat, že L. E. 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 E.) probíhala dlouhodobě, a i přes zranění jezdce byla zajištěna jiným způsobem.

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 (...) 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 povinná informovat druhou smluvní stranu o nemožnosti plnění. O zásahu vyšší moci však byla stěžovatelka informována (...) 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 přiblídnout (...).“

31. Námítka, že měl být žalobci přiznán alespoň nárok na odpočet týkající se zdanitelných plnění za měsíce předcházející zranění jezdce, je tedy nadbytečná. Žalobce navíc uplatnil tuto námítku poprvé během soudního jednání. Jedná se tak o námítku uplatněnou po uplynutí lhůty k podání žaloby a soud by k ní stejně nemohl přihlížet, s ohledem na koncentraci řízení upravenou v § 71 odst. 2 s. ř. s.
32. Podle žalovaného žalobce dále neprokázal, že přijal zdanitelná plnění od deklarovaného dodavatele, společnosti Edifio. Ze shrnutí obsaženého zejména v bodech [33] a [34] napadeného rozhodnutí je patrné, že žalovaný opírá tento závěr částečně o stejné důvody jako závěr o neprokázání rozsahu plnění (žalovaný v této souvislosti poukazuje například na skutečnost, že žalobce nijak nerefletoval zranění nositele reklamy). Na tyto důvody by bylo možné přiměřeně aplikovat výše citované závěry Nejvyššího správního soudu. Žalovaný nicméně uvedl i další argumenty na podporu svého závěru, podle nějž žalobce neprokázal, že přijal zdanitelná plnění od společnosti Edifio. Poukázal například na vazby mezi společnostmi Edifio a společností Spencer, které měly stejnou jednatelku, paní E. M., a měly žalobci poskytovat obdobná plnění (v podrobnostech viz také body [26] a [32] napadeného rozhodnutí). Dále žalovaný poukázal na skutečnost, že Edifio Solution team se zavázal, že připraví veškeré, smlouvami blíže nespécifikované, reklamní materiály. Žalobce přitom nepředložil žádný důkaz o tom, že by se společnost Edifio na tvorbě reklamních materiálů skutečně podílela, resp. jejich výrobu zajistila. Proti těmto zjištěním žalovaného již žalobce neuplatnil žádné konkrétní žalobní námítky a není úkolem soudu, aby je domýšlel za něj. Krajský soud má proto za nezpochybněný závěr žalovaného, podle nějž žalobce neprokázal přijetí plnění od deklarovaného dodavatele.
33. Žalobce ovšem namítl, že žalovaný přijal tento závěr na základě právního názoru vycházejícího z judikatury, která byla překonána rozsudkem Soudního dvora a na něj navazujícím rozsudkem rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ve věci *Kemwater ProChemie*. Uvedenou námítku, uplatněnou také poprvé při soudním jednání, soud neshledal nepřipustnou, 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 dovedl, že dodavatel nemusí být jednoznačně identifikován, pokud ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že nutně měl postavení osoby povinné k dani (plátce DPH).

34. Krajský soud dodává, 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 zacílit 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).
35. V rozsudku č. j. 31 Af 1/2021 – 59 krajský soud konstatoval, že pokud by neprokázání přijetí zdanitelných plnění od deklarovaného dodavatele bylo jediným důvodem odepření nároku na odpočet, bylo by z uvedených důvodů třeba napadené rozhodnutí zrušit a věc žalovanému vrátit k dalšímu řízení. Soud nevidí důvod se od těchto závěrů nyní odchýlit. A jelikož dle Nejvyššího správního soudu žalobce prokázal rozsah přijetí zdanitelných plnění, nastala v dané věci přesně taková situace.

VI. Závěr a náklady řízení

36. Krajský soud z výše uvedených důvodů zrušil napadené rozhodnutí žalovaného a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Právním názorem, který soud vyslovil ve zrušujícím rozsudku, je správní orgán v dalším řízení vázán (§ 78 odst. 1, 4 a 5 s. ř. s.).
37. Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Protože Nejvyšší správní soud zrušil původní rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení, rozhodl krajský soud o náhradě nákladů řízení před krajským soudem a také řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 s. ř. s.). Žalobce byl ve věci úspěšný, krajský soud mu proto přiznal náhradu nákladů řízení. Žalobce má právo na náhradu zaplaceného soudního poplatku za žalobu proti rozhodnutí správního orgánu ve výši 3 000 Kč a za podání kasační stížnosti ve výši 5 000 Kč.
38. V řízení před krajským soudem byl žalobce zastoupen advokátem, náleží mu proto také náhrada nákladů právní služby poskytnuté jeho zástupcem za dva úkony po 3 100 Kč (převzetí a příprava zastoupení, účast na jednání), včetně paušální náhrady hotových výdajů po 300 Kč [§ 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a) a d) a § 13 odst. 4 vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif)] – celkem 8 228 Kč s DPH. Zástupce žalobce ve vyčíslení nákladů řízení požadoval přiznání náhrady rovněž za úkon spočívající v podání žaloby, avšak v době podání žaloby nebyl žalobce zastoupen.

39. V řízení o kasační stížnosti vedeném pod sp. zn. 8 Afs 111/2022 učinil zástupce žalobce jeden úkon (podání kasační stížnosti). Náleží mu tedy náhrada nákladů právní služby ve výši 3 100 Kč, včetně paušální náhrady hotových výdajů ve výši 300 Kč (§ 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. d) a § 13 odst. 4 advokátního tarifu). Celkové náklady řízení o kasační stížnosti činí 4 114 Kč s DPH.
40. Žalovaný je tedy povinen nahradit žalobci náklady řízení v celkové výši 20 342 Kč, a to do patnácti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho zástupce.

Poučení:

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

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

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

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 26. září 2023

JUDr. Magdalena Ježková v. r.
předsedkyně senátu