



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Petry Weissové a soudců JUDr. Faisala Husseiniho a JUDr. Jiřího Pally v právní věci žalobce: **Chládek a Tintěra, Pardubice a.s.**, se sídlem K Vápence 2677, Zelené Předměstí, Pardubice, zast. Mgr. Jakubem Šotníkem, advokátem, se sídlem Šikulova 190/17, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 1. 2021, č. j. 2348/21/5300-22441-711776, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích ze dne 3. 11. 2021, č. j. 52 Af 13/2021-391,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích ze dne 3. 11. 2021, č. j. 52 Af 13/2021-391, **se zrušuje**.
- II. Rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 1. 2021, č. j. 2348/21/5300-22441-711776, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** uhradit žalobci k rukám jeho zástupce, advokáta Mgr. Jakuba Šotníka, náhradu nákladů řízení o žalobě a o kasační stížnosti ve výši 40.912 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Specializovaný finanční úřad (dále jen „správce daně“) doměřil žalobci dodatečnými platebními výměry z 5. 2. 2020 daň z přidané hodnoty (DPH) za zdaňovací období leden 2016 až říjen 2016 a červenec a srpen 2017 (v jednotlivých zdaňovacích obdobích spadajících do roku 2016 částku 84 000 Kč, vyjma září 2016, kdy se jednalo o 168 000 Kč; za každé z období červenec a srpen 2017 částku 63 000 Kč), přičemž s doměřením daně stanovil žalobci za jednotlivá dotčená zdaňovací období zákonnou povinnost uhradit penále ve výši 20 % z doměřené daně.

[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 Edifio Solutions s.r.o. (dále jen „Edifio Solutions“). Dle žalovaného žalobce neprokázal, že mu byla deklarovaná reklamní plnění poskytnuta v rozsahu ujednaném ve Smlouvě o zajištění reklamy prostřednictvím motoristického sportu z 4. 1. 2016 (dále jen „Smlouva 1“) a ve Smlouvě o zajištění reklamy prostřednictvím motoristického sportu z 1. 2. 2017 (dále jen „Smlouva 2“). Reklamní služby sice nemohly být s ohledem na zranění jezdce, pana P. M., 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. Dále s věcí souvisí, že žalobce neprokázal ani to, že by v obdobích, kdy jezdec nebyl zraněn a závodil, proběhla reklama v rozsahu dle uvedených smluv. V případě zdaňovacího období září 2016 (daňový doklad č. 16082) pak nebylo možné přiznat nárok na odpočet daně za částku prezentovanou jako prémie za umístění jezdce M. na pátém místě žebříčku Mistrovství Evropy Open 2016, neboť daňový doklad č. 16082 není průkazný. Z důvodu neunesení důkazního břemene nebylo možné žalobci přiznat ani nárok na odpočet daně v částečném rozsahu.

[3] Žalobce brojil proti rozhodnutí žalovaného u Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích (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, přičemž neprokázání rozsahu je důvodem k odepření nároku na odpočet. Krajský soud v rámci celého rozsudku zdůraznil břemeno tvrzení a důkazní, které v daňovém řízení tíží daňový subjekt. Přitom po zranění jezdce P. M. se žalobci dostalo plnění v menším rozsahu, než byl smluven, přesto však došlo k fakturaci v plném rozsahu a žalobce následně uplatnil nárok na odpočet daně v plné výši. Navíc v rozporu se smluvními ujednáními nebylo žalobcovo logo umístěno na pravém a levém rameni závodního dresu pana M. Na věci s ohledem na okolnosti věci nemůže nic změnit, že se žalovaný v napadeném rozhodnutí opomněl vyjádřit k podkladům „Vizuál 2016“ a „Vizuál 2017“ (dále také jen „vizuál“ či „vizuály“), dle nichž mělo dojít ke změně smluvních ujednání o konkrétní podobě reklamy (vynechání loga z ramenou závodního dresu). Taktéž nebyly splněny podmínky pro částečný nárok na odpočet daně, tedy v souvislosti s plněními, u kterých dle žalobce nevznikly pochybnosti o jejich poskytnutí. Dle krajského soudu tomu tak bylo s ohledem na judikaturu Nejvyššího správního soudu zejména proto, že žalobce neprokázal podíl ceny plnění připadající na jednotlivé reklamní služby.

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), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“).

[5] Podle stěžovatele krajský soud žalobu nesprávně zamítl v důsledku toho, že se nekriticky ztotožnil se skutkovým a právním posouzením věci ze strany žalovaného a přijal závěr žalovaného, že stěžovatel neunesl své důkazní břemeno ohledně naplnění podmínek pro vznik nároku na odpočet daně z přijatých reklamních plnění od společnosti Edifio Solutions dle § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“). Podle krajského soudu stěžovatel neprokázal přijetí zdanitelných plnění od Edifio Solutions v předmětu a rozsahu deklarovaném na příslušných daňových dokladech. Tím však krajský soud pominul důkazní prostředky obsažené ve správním spise.

[6] Závěr pro neuznání nároku na odpočet z veškerých přijatých reklamních plnění od Edifio Solutions opřel krajský soud – ve shodě se žalovaným – výhradně o to, že i) údajně

pokračování

nebylo prokázáno přijetí zdanitelných plnění od společnosti Edifio Solutions ve sjednaném rozsahu (v důsledku zranění motokrosového jezdce P. M. v průběhu sezón 2016 a 2017) a ii) chyběla loga stěžovatele na levém a pravém rameni dresu jezdce P. M. Přitom však sám krajský soud (i žalovaný) dospěl k závěru, že stěžovatel prokázal, že reklamní služby byly stěžovateli poskytovány i mimo samotné motokrosově závody (tj. i po zranění jezdce P. M. v letech 2016 a 2017), a to na veřejně přístupných trénincích, v průběhu přípravy na závody, v bazénu či posilovně v Holicích (právě jezdce M.). Absence loga stěžovatele na levém a pravém rameni dresu jezdce M. byla také zcela v souladu se Smlouvou 1 a Smlouvou 2, potažmo s odsouhlasenými a podepsanými dispozicemi o umístění loga stěžovatele na závodním motocyklu a dresu jezdce P. M. pro sezóny 2016 a 2017 (zmíněné vizuály), které stěžovatel v průběhu daňového řízení správci daně předložil a které měl žalovaný k dispozici.

[7] Stěžovatel navrhl a předložil celý řetězec přímých i nepřímých důkazů svědčících v jeho prospěch, tj., že reklamní plnění od společnosti Edifio Solutions mu byla poskytnuta ve sjednaném rozsahu dle Smlouvy 1, jejího dodatku č. 1 z 5. 9. 2016 (dále také jen „Dodatek č. 1“) a Smlouvy 2, a že i po dobu zranění jezdce P. M. bylo poskytováno reklamní plnění v takovém rozsahu, který kompenzoval skutečnost, že se pan M. pro zranění nemohl aktivně účastnit některých motokrosových závodů v letech 2016 a 2017. Pokud jde o chybějící stěžovatelova loga na ramenou jezdce, upozorňuje stěžovatel na to, že jím a společností Edifio Solutions signovaná dispozice o umístění loga stěžovatele na závodním motocyklu a dresu jezdce P. M. pro sezónu 2016 (tedy již zmiňovaný Vizuál 2016) obsahuje dispozice loga stěžovatele na závodním motocyklu a dresu, a to dle bodu III.1 Smlouvy 1 s výjimkou prezentace loga stěžovatele na levém a pravém rameni závodního dresu, kterou se stěžovatel se společností Edifio Solutions nakonec dohodli vynechat. Tímto vizuálem tak došlo ke změně Smlouvy 1. Chybějící loga stěžovatele na levém a pravém rameni dresu jezdce P. M. tak byla zcela v souladu se Smlouvou 1, resp. s její změnou provedenou odsouhlaseným a signovaným Vizuálem 2016. Závěr žalovaného, že reklamní plnění nebylo poskytnuto z tohoto důvodu ve sjednaném předmětu a rozsahu dle Smlouvy, je tak zcela lichý, resp. nenachází odraz ve zjištěném skutkovém stavu. Totéž pak platí pro rok 2017 a obdobný Vizuál 2017. V tomto roce navíc stěžovatel a společnost Edifio Solutions ujednali, což souvisí s absencí loga na ramenou dresu jezdce, že na přední stranu závodního dresu umístí místo kulatého barevného loga stěžovatele o průměru 11 cm (bod III.1 Smlouvy 2) hranaté logo stěžovatele o daleko větších rozměrech. Umístění hranatého loga stěžovatele o daleko větších rozměrech dokládá řada v daňovém řízení předložených důkazních prostředků. Žalovaný přitom pochybil, pokud dané vizuály nehodnotil; krajský soud je pak v kontextu věci vyhodnotil nesprávně.

[8] Stěžovatel také uvedl, že byly eventuálně dány podmínky pro snížení nároku na odpočet (nikoli tedy na jeho úplné odepření). Za tím účelem již v rámci odvolacího řízení předložil tabulku, z níž vyplývají nezpochybnitelné nároky na odpočet z přijatých zdanitelných plnění od společnosti Edifio Solutions – obsahovala údaje o tom, které závody, jichž se pan M. účastnil aktivně nebo jako statik, jsou přiřaditelné k jednotlivým fakturám za příslušná zdanitelná období. Přesto žalovaný tento nárok odmítl, a to opět s neudržitelným odůvodněním, že dle fotografií z jednotlivých závodů nebylo stěžovatelovo logo umístěno na ramenou závodního dresu. Podobného pochybení se následně dopustil i krajský soud, který se navíc s částí příslušné žalobní argumentace vůbec nevypořádal.

[9] Krajský soud v návaznosti na rozhodnutí žalovaného pochybil i v otázce hodnocení faktury č. 16082. Okolnosti věci totiž jasně svědčí o tom, že se týkala vyplacení prémie za umístění jezdce ve smyslu Smlouvy 1, resp. Dodatku č. 1.

[10] Závěrem stěžovatel poukázal na to, že dle jeho názoru by se na uznání přinejmenším části odpočtů daně měly uplatnit závěry uvedené v rozsudku Nejvyššího správního soudu z 30. 9. 2021, č. j. 2 Afs 153/2020-48.

[11] Ve vyjádření ke kasační stížnosti žalovaný stěžovatelovy námitky odmítl jako nedůvodné a navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

[12] V první řadě uvedl, že odepření nároku na odpočet daně bylo zcela v souladu s judikaturou Soudního dvora EU (dále jen „SDEU“). V tomto směru je zřejmé, že pokud měl stěžovatel vzniknout nárok na odpočet DPH v jím tvrzené výši, muselo předně dojít k přijetí zdanitelných plnění v tvrzeném rozsahu. Nelze přitom připustit, aby prokazatelné přijetí části z deklarovaného plnění opravňovalo stěžovatele k čerpání celého nárokovaného odpočtu DPH. Pokud stěžovatel neprokázal přijetí zdanitelného plnění v tvrzeném rozsahu, pak nebylo prokázáno splnění jedné z věcných podmínek pro přiznání nároku na odpočet DPH. Uvedený závěr je v souladu s rozsudky kasačního soudu.

[13] V daňovém řízení také nebyly porušeny zásady hodnocení důkazů. Pokud jde v tomto ohledu zvláště o grafické návrhy dressů (tzv. vizuály), stěžovatel rozporuje jejich hodnocení, podle něhož nepředstavovaly po formální stránce změnu smlouvy. Stěžovatel však pomíjí právní názor krajského soudu vyjádřený v bodě 25 napadeného rozsudku, z něhož vyplývá, že stěžovatel v rámci daňového řízení nevyvrátil pochybnosti ohledně správnosti svého daňového tvrzení, a snažil se tak učinit až v rámci řízení o žalobě. V posuzované věci totiž stěžovatel v rámci daňového řízení proti závěru ohledně absence loga na dressu závodního jezdce coby snížení rozsahu plnění ničeho nenamítal a toliko mezi jinými důkazními prostředky předložil grafické návrhy dressů. Dle krajského soudu bylo povinností stěžovatele primárně unést břemeno tvrzení a ve vztahu k těmto tvrzením pak unést i břemeno důkazní. Proti tomuto právnímu názoru krajského soudu, se kterým se žalovaný zcela ztotožňuje, stěžovatel nikterak nebrojí. Z bodu 26 napadeného rozsudku je pak zřejmé, že předmětné důkazní prostředky vzbuzují pochybnosti o tom, zda je vůbec lze považovat za dodatek způsobující změnu smlouvy. Tím spíše je tedy nebylo možno v rámci daňového řízení považovat za důkaz o změně příslušných smluv bez odpovídajícího tvrzení stěžovatele. Závěry, které se opírají o absenci log na ramenou závodního dressu, jsou tak nezpochybněny. Nelze souhlasit ani se stěžovatelovým názorem, že by po něm snad daňové orgány požadovaly nesplnitelný či excesivní standard pro prokázání přijetí deklarovaných plnění. V této souvislosti žalovaný opakuje, že reklama nebyla v plném rozsahu poskytnuta ani s ohledem na zranění jezdce; v relevantním rozsahu byla plnění stěžovateli poskytována jen v části obou závodních sezón. V tomto ohledu pak nemůže vést k úspěchu ani ta část stížnostní argumentace, v níž stěžovatel pokazuje na to, že uhrazené prostředky dodavatel použil pro účely své (závodní) činnosti.

[14] Nebyly splněny ani podmínky pro přiznání částečné hodnoty odpočtu. To odpovídá závěrům, které Nejvyšší správní soud vyslovil v rozsudku z 27. 7. 2021, č. j. 8 Afs 252/2019-38. Okolnosti věci pak brání i uznání odpočtu v případě plnění souvisejícího s prémie za umístění závodního jezdce. V daných souvislostech pak není přílehlavý ani stěžovatelův odkaz na rozsudek kasačního soudu č. j. 2 Afs 153/2020-48.

[15] K vyjádření žalovaného podal stěžovatel repliku. V ní zdůraznil, že je oprávněn kdykoli v průběhu soudního či daňového řízení odkázat na judikaturu SDEU, která je navíc pro vnitrostátní orgány (soudy i orgány správy daní) závazná. Právě v rozporu s judikaturou SDEU pak v otázce neuznání odpočtu rozhodl jak žalovaný, tak krajský soud. Navíc je zřejmé, že žalovaný nesprávně hodnotil předložené důkazní prostředky, přičemž není případný ani jeho odkaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 252/2019-38;

pokračování

stěžovatel totiž ve smyslu tohoto rozsudku žalovanému sám vyčíslil nezpochybnitelný nárok na odpočet DPH z přijatých reklamních plnění za vybraná měsíční zdanitelná období roku 2016.

[16] V reakci na stěžovatelovu repliku uvedl žalovaný v dalším svém vyjádření, že trvá na tom, že závěry týkající námitek ohledně rozsahu přijatého plnění jsou správné, jak vyplývá i z názoru vyjádřeného v rozsudku Nejvyššího správního soudu z 14. 9. 2022, č. j. 1 Afs 89/2022-49. Obdobnou argumentaci jako nyní uplatnil stěžovatel i v řízení vedeném u Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 4 Afs 397/2021, přičemž i v tomto případě je třeba ji odmítnout. Stále pak ob stojí i to, že nebylo možné stěžovateli přiznat ani část nároku na odpočet.

[17] Stěžovatel dne 11. 7. 2023 kasační stížnost doplnil odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu z 26. 6. 2023, č. j. 8 Afs 111/2022-36, *BENECHM*. V ní šlo o obdobná zdaňovací období, obdobné plnění, stejného dodavatele a závodního jezdce (pana P. M.). Ani zranění jezdce v průběhu jednotlivých sezón nepovažoval Nejvyšší správní soud za důvod pro odeprání nároku na odpočet DPH, pakliže k propagaci docházelo i poté, ačkoli jinými způsoby, než např. přímo na závodech.

[18] Na toto doplnění zareagoval žalovaný dne 10. 8. 2023 tak, že dle jeho názoru nejsou závěry rozsudku *BENECHM* na nynější věc přenositelné. Trvá na tom, že stěžovatel obdržel pouze část smluveného zdanitelného plnění, avšak cenu, která byla sjednána, uhradil celou. Stěžovatel nemůže nárokovat odpočet DPH co do části ujednaného rozsahu z plnění, které mu fakticky nebylo poskytnuto. Dle žalovaného nelze přijetí plnění v nižším rozsahu, než jaký byl původně sjednán, a nedostatek jakéhokoli následného smluvního ujednání, hodnotit jinak, než že stěžovatel neprokázal přijetí zdanitelného plnění v deklarovaném rozsahu.

[19] Konečně dne 10. 10. 2023 obdržel kasační soud další doplnění kasační stížnosti. V něm stěžovatel poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu z 16. 8. 2023, č. j. 1 Afs 212/2022-79, *MELICHAR CZ*. Ten přitom opět v souvislosti s obdobným reklamním plněním poskytnutým v letech 2016 a 2017 za podobných podmínek, a ve spojení se závodní činností pana P. M., plně navázal na rozsudek *BENECHM* a odmítl závěry žalovaného o nedostatečném rozsahu propagace v důsledku zranění jezdce, potřebě měnit smluvní ujednání poté, co jezdec nemohl provozovat aktivní závodní činnost apod. I v nynější věci by se tak soud měl přidržel závěrů vyslovených ve zmíněných rozsudcích prvního a osmého senátu Nejvyššího správního soudu. Drobné formální rozdíly, např. v textaci příslušných smluv, nejsou relevantní. Ostatně obdobný jako nyní uplatňovaný pokus žalovaného odlišit se od závěrů rozsudku *BENECHM* odmítl kasační soud právě v rozsudku *MELICHAR CZ*.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[20] 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 přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[21] Kasační stížnost je **důvodná**. K tomu soud předesílá, že důvodnost kasační stížnosti shledává pouze s ohledem na problematiku daňového dokladu č. 16082 (prémie za umístění jezdce – viz část III.3.4 tohoto rozsudku). Ve zbývajícím rozsahu (tvrzená nepřezkoumatelnost, problematika zbývajících daňových dokladů, včetně unesení břemene

tvrzení a břemene důkazního, popř. otázka možnosti částečného uznání nároku na odpočet DPH) považuje Nejvyšší správní soud kasační stížnost za nedůvodnou, byť jsou některé dílčí námitky stěžovatele relevantní.

[22] Přitom otázkou, která představuje jádro sporu, je, zda měl být stěžovateli přiznán odpočet DPH, který si nárokoval (či alespoň jeho část). Podle žalovaného nikoli, neboť dle něj stěžovatel neprokázal rozsah, v němž přijal zdanitelná plnění spočívající v zajištění propagace prostřednictvím motoristického sportu od dodavatele Edifio Solutions.

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

[23] Stěžovatel uzavřel se společností Edifio Solutions Smlouvu 1 a Smlouvu 2. Smlouva 1 byla uzavřena na období od 1. 1. 2016 do 31. 12. 2016, Smlouva 2 na období od 1. 2. 2017 do 31. 12. 2017. Předmětem smluv bylo zajištění reklamy prostřednictvím motokrosového týmu Edifio Solutions team. V bodě III. smluv bylo ujednáno, že propagace (závazek obstarat pro stěžovatele „vhodnou reklamu/propagaci obchodního jména, jakož i jeho povolených předmětů podnikání“) bude poskytována tím, že Edifio Solutions team „způsobem a formou v souladu s touto smlouvou a právními předpisy [...] umístí kulaté barevné logo o průměru 8-9.5 cm na přední blatník závodního motocyklu jezdců Edifio Solutions team, dále na levé a pravé zadní číselné bočnici umístí logo o průměru 6-7 cm a na přední stranu závodního dresu umístí kulaté barevné logo o průměru 11 cm a na levé a pravé rameno logo o průměru 8 cm“. Reklama měla být poskytována „na podnicích Mistrovství Evropy a MEZ MČR, na kterých team bude startovat. Dále event. při dalších ústně sjednaných sportovních akcích, mezinárodních závodech, na reklamních poutacích v zázemí teamu, na společenských akcích, při charitativní činnosti, dresech jezdců teamu a případným ústním projevem při televizním a rozhlasovém vysílání“. Z tohoto bodu dále plyne, že Edifio Solutions team je povinen vyhradit pro prezentaci loga druhé smluvní strany místo, které odpovídá vloženým prostředkům. Cena za uvedená plnění byla v daných smlouvách stanovena ve výši 4.000.000 Kč + DPH ve výši 21 % (rok 2016), resp. 3.000.000 Kč + DPH ve výši 21 % (rok 2017), a měla být hrazena ve sjednaných lhůtách splatnosti uvedených na vystavovaných fakturách za jednotlivé měsíce převodem na účet, přičemž v každém roce mělo jít o deset faktur po 400.000 Kč bez DPH (rok 2016), resp. pro 300.000 Kč bez DPH (rok 2017).

[24] Stěžovatel dále předložil správci daně faktury (daňové doklady), podle nichž mu společnost Edifio Solutions fakturovala „částku za provádění reklamy prostřednictvím motoristického sportu, dle smlouvy o umístění reklamy“. Stěžovatel k tomu přiložil příslušné výpisy z účtu, fotoknihy či fotografie z motokrosových závodů.

[25] Žalovaný k tomu po provedeném dokazování konstatoval, že z předložených fotografií je zřejmé, že se na pravém ani levém rameni závodního dresu nenacházelo žádné stěžovatelovo logo, ačkoli ve Smlouvě 1 a Smlouvě 2 bylo ujednáno umístění loga o průměru 8 cm. To má potvrdit zjištění, že reklamní služby prokazatelně nebyly stěžovateli poskytnuty v rozsahu ujednaném v příslušných smlouvách, na základě kterých byly vystaveny jednotlivé (dle žalovaného sporné) daňové doklady. Zároveň se žalovaný domníval, že dominantní formou propagace měla být ta, která se odehrávala přímo při závodech, nikoli jiné podoby, jako např. jezdcova návštěva bazénu či posilovny, byť v dresu, na kterém je stěžovatelovo logo. Jde totiž o aktivity, které jsou svým rozsahem nesrovnatelné s motokrosovými závody s účastí několika tisíc diváků. Zároveň svědecké výpovědi paní Evy Morávkové (jednatelka společnosti Edifio Solutions) a pana E. (který za danou společnost také vystupoval a podílel se na organizaci závodní činnosti) provedené v jiných daňových řízeních výslovně potvrdily, že reklamní služby byly vzhledem ke zranění jezdce P. M. poskytovány v menším rozsahu. Dle žalovaného tak nebylo prokázáno, že k

pokračování

přijetí reklamních služeb od společnosti Edifio Solutions došlo v rozsahu a předmětu plnění deklarovaného na daňových dokladech, resp. ve Smlouvě 1 a Smlouvě 2.

[26] Podle žalovaného zároveň nebylo možné přiznat nárok na odpočet daně z daňového dokladu č. 16082, na základě kterého měla být obchodní společnosti Edifio Solutions v souladu se Smlouvou 1 a Dodatkem č. 1 vyplacena prémie za umístění závodního jezdce P. M. na pátém místě žebříčku Mistrovství Evropy Open 2016. Podle žalovaného je totiž jednou z povinných náležitostí daňového dokladu dle § 29 odst. 1 písm. f) zákona o DPH vymezení předmětu a rozsahu plnění. Ten ale nebyl na zmíněném daňovém dokladu uveden dostatečně konkrétně. Podle žalovaného nadto nebyly splněny ani podmínky pro uznání části nárokovaného odpočtu.

[27] Mezi stranami přitom nebylo sporné, že jediný jezdec Edifio Solutions 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 či banneru v zázemí týmu, rehabilitace ve fitcentru a návštěva plaveckého bazénu) a hradil stále stejnou výši sjednané ceny. V roce 2016 tak uhradil celkem 4 400 000 Kč + DPH (jednotlivé faktury za měsíce leden až říjen, přičemž v měsíci říjnu bylo placeno i na základě shora zmiňované faktury č. 16082) a v roce 2017 (v měsících červenec a srpen) celkem 600 000 Kč + DPH. Služby tedy nebyly poskytnuty v plném rozsahu. V rozporu se smlouvami o reklamě také nebylo stěžovatelovo logo umístěno na ramenu závodního dresu jezdce.

[28] 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 po dobu zranění jezdce P. M. byla reklama uskutečňována „v menší formě“, což vyplynulo již ze svědeckých výpovědí paní Evy Morávkové a pana L. E., pročež je správný závěr žalovaného, že poskytnutím reklamních služeb nedošlo k předmětu a rozsahu plnění tvrzeném na sporných daňových dokladech, tedy že stěžovateli nemohl vzniknout nárok na odpočet DPH v plné výši. Navíc, a dle krajského soudu v neposlední řadě, nemohla být reklama po dobu zranění P. M. logicky zajišťována umístěním loga na pravém a levém rameni jeho závodního dresu; ostatně v daňovém řízení stěžovatel neunesl své důkazní břemeno k prokázání, že toto logo bylo na dresu umístěno. Na tom dle krajského soudu nic nezměnilo ani to, že se žalovaný v napadeném rozhodnutí výslovně nevyjádřil k problematice již v daňovém řízení předloženého Vizualu 2016, který dle žalobních tvrzení stěžovatele měl představovat důkaz o změně Smlouvy 1 mezi ním a společností Edifio Solutions. Dle krajského soudu o určité pochybení šlo, ale nezpůsobovalo takovou nezákonnost napadeného rozhodnutí, která by měla vést k jeho zrušení. Podle krajského soudu totiž „stěžejním důvodem“ pro nepřiznání nároku na odpočet DPH byla skutečnost, že reklama nemohla být prováděna v dohodnutém rozsahu dle Smlouvy 1 v důsledku zranění P. M. na motokrosových závodech a zmíněný vizuál rozsah poskytované reklamy v souvislosti se zraněním P. M. neupravoval, navíc neobsahoval ani datum podpisu a uvedení sezony, které by se to mělo týkat, takže se ani po formální stránce nejednalo o změnu Smlouvy 1. Jak již přitom bylo řečeno výše, krajský soud se s žalovaným ztotožnil i ve věci nemožnosti přiznat alespoň částečný odpočet daně, a to i v souvislosti s daňovým dokladem č. 16082.

III.2 Námitka nepřezkoumatelnosti

[29] Stěžovatel uplatnil námitku nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku. Námitkou nepřezkoumatelnosti se kasační soud zabýval jako první, neboť z věcného hlediska je možné se věnovat pouze přezkumu rozhodnutí, které vůbec přezkoumatelné je.

[30] Jak vyplývá z konstantní judikatury Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu, má-li být soudní rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být patrné, jaký skutkový stav vzal soud za rozhodný, jakým způsobem postupoval při posuzování relevantních skutečností a z jakých důvodů považuje argumentaci účastníků řízení za nedůvodnou (viz nálezy Ústavního soudu z 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, z 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97, a z 11. 4. 2007, sp. zn. I. ÚS 741/06, a rozsudky NSS z 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003-130, č. 244/2004 Sb. NSS, z 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003-52, z 1. 6. 2005, č. j. 2 Azs 391/2004-62, a z 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008-75). Meritorní přezkum rozsudku je tak možný pouze za předpokladu, že se jedná o rozhodnutí srozumitelné, které je opřeno o dostatek relevantních důvodů, z nichž je zřejmé, proč soud rozhodl tak, jak je uvedeno v jeho výroku. Současně z rozsudku musí být patrné, jak se správní soud vypořádal se vznesenými žalobními body a k nim se vztahující žalobní argumentací. Nepřezkoumatelnost se přitom může týkat i jen části napadeného rozsudku, přičemž vypořádání žalobních námitek může být i implicitní.

[31] Napadený rozsudek přitom je přezkoumatelný. K jednotlivým žalobním námitkám se krajský soud vyjádřil většinou výslovně, a to podrobně, popřípadě lze na základě ucelené argumentační linie dovodit, že se k některým námitkám vyslovil přinejmenším implicitně. Správní orgány a soudy přitom nemají povinnost vypořádat se s každou dílčí námitkou, pokud proti tvrzení účastníka řízení postaví právní názor, v jehož konkurenci námitky jako celek neobstojí; takový postup shledal ústavně konformním i Ústavní soud (srov. nálezy z 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, a rozsudky NSS z 12. 3. 2015, č. j. 9 As 221/2014-43, nebo z 27. 2. 2019, č. j. 8 Afs 267/2017-38).

[32] Zároveň na tomto místě kasační soud připomíná, že nepřezkoumatelnost rozsudku není závislá na subjektivní představě stěžovatele o tom, jak podrobně by měl být rozsudek odůvodněn (srov. rozsudek NSS z 11. 10. 2017, č. j. 3 As 292/2016-67), ani nespočívá v tom, že soud rozhodne jinak, než jak si účastník řízení představuje.

[33] V tomto smyslu tedy Nejvyšší správní soud konstatuje, že napadený rozsudek nepovažuje za nepřezkoumatelný.

III.3 Zhodnocení skutkového stavu a závěrů krajského soudu a žalovaného

III.3.1 Obecná východiska týkající se nároku na odpočet DPH

[34] 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

pokračování

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; v unijním kontextu k této otázce také např. rozsudek NSS z 1. 7. 2021, č. j. 7 Afs 44/2021-29, bod 17).

[35] 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). Soud tak konstatuje, že s otázkou nutnosti prokázání toho, v jakém rozsahu bylo plnění uskutečněno, se již jeho judikatura opakovaně zabývala (v kontextu s tím také judikatura zmíněná v bodě [34]).

III.3.2 Uznání nároku na odpočet daně za reklamní služby poskytované společností Edifio Solutions

[36] Kasační soud s odkazem na výše uvedené konstatuje, že se účastníci řízení ve skutkových zjištěních v zásadě 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 Edifio Solutions. Ze smluv vyplývá, že tato společnost měla poskytovat propagaci stěžovatele prostřednictvím závodního týmu Edifio Solutions team na závodech Mistrovství Evropy a Mezinárodního mistrovství ČR v motokrosu, a případně také při dalších blíže nespecifikovaných sportovních akcích a mezinárodních závodech, na reklamním poutači u zázemí týmu, na sportovním motocyklu, na společenských akcích, při charitativní činnosti, dresích jezdců týmu a případným ústním projevem při televizním a rozhlasovém vysílání. Jednoznačně pak byly ve smlouvách specifikovány podmínky uvedení loga stěžovatele na závodním motocyklu a dresu jezdce. Takto měla být obstarána vhodná reklama obchodního jména stěžovatele, jakož i jeho povolených předmětů podnikání (k podobě smlouveného plnění viz bod [23]). 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 (vyjma ramenou) 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, popřípadě při přípravě či rehabilitaci v posilovně nebo při návštěvě bazénu.

[37] Nejvyšší správní soud souhlasí se stěžovatelem, že nynější věc se značně podobá případům, které řešil v rozsudcích *BENECHM* a *MELICHAR CZ* (obdobné smlouvy, a tedy i do jisté míry podobná plnění, tentýž jezdec a jeho zranění, roky 2016 a 2017, angažmá pana E. atp.). Pokud by se pominula níže rozebíraná otázka loga na ramenu dresu jezdce M., bylo by možné říci, že stěžovatel rozsah plnění dostatečně prokázal. Z fotografií předložených stěžovatelem je zřejmé, že závodník stěžovatele propagoval na vybraných závodech Mistrovství Evropy a Mezinárodního 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 (včetně 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). Vzhledem ke konzistenci předložených důkazních prostředků, navíc podpořené svědeckými výpověďmi, z nich neplynou žádné pochybnosti o jejich věrohodnosti.

[38] Podobně jako v rozsudcích *BENECHM* a *MELICHAR CZ* by i zde Nejvyšší správní soud mohl konstatovat, že i nyní bylo třeba přihlídnout také ke specifické povaze daného reklamního plnění a dlouhodobosti spolupráce stěžovatele s panem E., zmocněncem společnosti Edifio Solutions, 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 potenciální 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. 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, byť ne přímo na trati během závodů.

[39] Jedním ze dvou stěžejních argumentů žalovaného i krajského soudu v jejich závěru o tom, že stěžovatel neprokázal rozsah plnění, byl ten, že z důvodu zranění závodníka propagace nemohla proběhnout v rozsahu sjednaném ve smlouvě. Bylo ovšem prokázáno, že k propagaci stěžovatele docházelo i v době, kdy se jezdec z důvodu svého zranění nemohl závoděním aktivně účastnit a bylo tak činěno i některými formami uvedenými v příslušných smlouvách. Dodavatel poskytl stěžovateli 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 či v rámci přípravy a rehabilitace. Zranění jezdce přitom v posuzovaném případě nevedlo k principiální nemožnosti plnění, nýbrž pouze k využití jiných forem propagace, nevymykajících se ze smluv. Takto postavená argumentace žalovaného i krajského soudu by tak neobstála (v podrobnostech opět viz rozsudky *BENECHM* a *MELICHAR CZ*).

[40] Důvod, proč shora kasační soud hovoří o nesprávnosti závěrů žalovaného a krajského soudu „toliko“ podmiňovacím způsobem, spočívá v druhém aspektu, pro který žalovaný nárok na odpočet DPH ve vztahu k jednotlivým plněním (vyjma faktury č. 16082 – k tomu níže) nepřiznal. Jde o to, že skutečně z žádného z důkazů předložených v daňovém řízení nevyplývá, že by docházelo k propagaci stěžovatele prostřednictvím toho, že bylo umístěno „na levé a pravé rameno logo o průměru 8 cm“ (viz bod 3.1 Smlouvy 1 i Smlouvy 2, jak je citován v bodě [23] tohoto rozsudku). V průběhu daňového řízení tuto skutečnost stěžovatel ani výslovně nezpochybňoval, pouze obecně trval na tom, že bylo plněno tak, jak předvíдалy smlouvy. Proto se plně uplatní závěry žalovaného i krajského soudu, které se zabývaly neprokázáním nutného požadavku v podobě rozsahu plnění, a které jsou zcela v souladu s judikaturou citovanou v bodech [34] a [35] tohoto rozsudku.

[41] Kasační soud pak ve výsledku souhlasí i se závěrem krajského soudu, dle kterého v tomto směru nebyly relevantní ani tzv. vizuály (viz např. body [3] a [7] tohoto rozsudku). Je sice pravdou, že je stěžovatel předložil správci daně již jako přílohu své odpovědi na výzvu k prokázání skutečností z 6. 9. 2018, která byla v návaznosti na výzvy z 9. 8. 2018, č. j. 1579988/18/2709-60561-602188, a č. j. 1579999/18/2709-60561-602188, zaevidována pod č. j. 1684828 a č. j. 1684839. Zároveň však poté, co jej žalovaný seznámil se zjištěnými skutečnostmi a vyzval k vyjádření se v rámci odvolacího řízení (č. j. 47735/20/5300-22441-711776 z 16. 12. 2020), v odvolání nijak k problematice log na ramenou závodního dresu (včetně před soudem tvrzené změny Smlouvy 1 právě Vizuálem 2016) neargumentoval, a to přesto, že chybějící loga žalovaný v bodě 22 specifikované výzvy z 16. 12. 2020 zdůraznil

pokračování

zvýrazněním textu. V tomto smyslu plně ob stojí závěr krajského soudu, že pominutí uvedených vizuálů mohlo představovat jisté pochybení žalovaného, avšak nikoli podstatné, a to také proto, že z principu rozložení břemene tvrzení a břemene důkazního v daňovém řízení plyne, že bylo na žalobci, aby předložil správci daně taková tvrzení a takové důkazní prostředky, aby uvedenou pochybnost vyvrátil. V této souvislosti souhlasí kasační soud s krajským soudem, že správce daně a žalovaný nebyli sami povinni z moci úřední vyhledávat v žalobcem předložených dokladech důkazy, které by vyvrátily jejich pochybnosti, resp. tuto specifickou pochybnost. Důkazní břemeno, stejně jako břemeno tvrzení, naopak tížilo žalobce, a proto bylo na něm již v daňovém řízení příslušnou pochybnost vyvrátit. V tomto směru se uplatní závěry komentářové literatury, resp. judikatury, a to i k břemenu tvrzení, dle níž správní soudy „zásadně nemohou napravovat procesní pasivitu daňového subjektu, který nebyl v řízení před správcem daně a v řízení odvolacím co do svých tvrzení a co do návrhů důkazů nijak aktivní, a skutková tvrzení uplatnil poprvé teprve v řízení před správními soudy (rozsudek NSS 1 Afs 103/2009-232, bod 44). Soud totiž přezkoumává otázku, zda daňový subjekt (žalobce) unesl v daňovém řízení své důkazní břemeno, resp. otázku rozložení důkazního břemene v konkrétní situaci. Možnost, že by toto důkazní břemeno unesl teprve nově předloženými důkazy před správním soudem, je vyloučena“ (Kühn, Z. In: Kühn, Z., Kocourek, T. a kol. Soudní řád správní. Komentář. Praha: Wolters Kluwer, 2019, s. 633, b. 14).

[42] K tomu Nejvyšší správní soud dodává, že ani dle jeho názoru nemohly předložené vizuály důkazně vyvrátit pochybnosti daňových orgánů, resp. prokázat, že jimi došlo ke změně reklamních smluv. Jednak lze přitakat krajskému soudu, že tyto podklady neobsahují žádné datum, ani jiné bližší specifikace, byť jsou opatřeny podpisy a razítka stěžovatele a společnosti Edifio Solutions. Především ale nezobrazují podobu celého závodního dresu. Jeho části jsou z nich zřejmé, avšak dres v oblasti ramenou neobsahují. Nadto tyto vizuály nevyprávějí nic o údajné dohodě stěžovatele s dodavatelem, že pro sezónu 2017 budou loga na ramenou nahrazena umístěním loga „o daleko větších rozměrech“ na přední straně dresu oproti logu na tomto místě původně dohodnutému. Navíc vyjádření stěžovatele v rámci daňového řízení spíše nasvědčují opačnému než nyní prezentovanému postupu, tedy že nejdříve byly odsouhlaseny vizuály, a až poté došlo k podpisu smlouvy (k tomu viz odpověď č. 14 v rámci protokolu o zahájení daňové kontroly z 6. 6. 2018, č. j. 1233157/18/2709-60561-602188 a na to navazující vyjádření v rámci odpovědi č. j. 1684828 a č. j. 1684839 zmíněné v bodě [41]). Pokud tedy stěžovatel tvrdí, že došlo ke změně smluvních ujednání, měl se k tomu již v daňovém řízení vyjádřit („tvrdit“) a v této spojitosti případně navrhnout důkazy (např. svědecká výpověď týkající se změny smluvního ujednání).

III.3.3 Možnost částečného uznání nároku na odpočet DPH

[43] Stěžovatel také namítal, že krajský soud i žalovaný pochybili, pokud dospěli k závěru, že nebylo možné přiznat nárok na odpočet DPH z těch přijatých plnění od společnosti Edifio Solutions, o kterých nebylo pochyb. Stěžovatel argumentuje, že měl být přiznán nárok na odpočet minimálně u těch faktur, které bylo možné bezpečně přiřadit k závodům, kterých se jezdec P. M. účastnil buď aktivně, nebo jako statik.

[44] K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že i v případě, kdy by bylo možné přiřadit vybrané faktury k jednotlivým závodům tak, jak to uvádí stěžovatel, stále přetrvává „problém“ spočívající v tom, že nebyl prokázán rozsah reklamního plnění v souladu se Smlouvou 1 a Smlouvou 2 (absence loga na ramenou závodního dresu). Pakliže k tomu stěžovatel namítá, že vypuštění loga z původně dohodnuté propagace bylo v souladu s danými smlouvami, odkazuje soud v této souvislosti na část III.3.2 tohoto rozsudku, kde se danou problematikou zabýval. Proto se také není třeba zabývat tou částí stěžovatelovy

argumentace, v níž se v návaznosti na vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti zabývá eventuálními důsledky vyplývajícími ze situace, kdy by kasační soud dospěl k závěru, že absence loga na ramenou závodního dresu odpovídá rozsahu plnění sjednanému ve Smlouvě 1 a Smlouvě 2.

[45] Kasační soud také doplňuje, že se k obdobné stěžovatelově argumentaci, která se týkala neprokázání rozsahu reklamního plnění, včetně otázky možného částečného přiznání odpočtu DPH, zabýval již v rozsudku z 31. 10. 2022, č. j. 4 Afs 397/2021-99. Zde se v bodě 55, na který odkazuje i nyní, vyjádřil ke stěžovatelovým námitkám opírajícím se o rozsudky Nejvyššího správního soudu z 20. 2. 2020, č. j. 7 Afs 420/2018-37, a ze 7. 8. 2019, č. j. 5 Afs 263/2018-51. Tyto námitky kasační soud označil za nepřiléhavé a uvedl, že se v dané záležitosti (a dle názoru soudu i v právě posuzované věci) stále uplatní závěry jeho rozsudku č. j. 1 Afs 89/2022-49, kde v bodě 27 uvedl: *„S tím úzce souvisí možnost uznání pouze části odpočtu. Obecně platí východisko uvedené shora, totiž že důkazní břemeno daňový subjekt tíží ohledně celého rozsahu deklarovaného plnění. Pro uznání nároku na odpočet je pak určení konkrétního rozsahu zcela nezbytné (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 10. 2015, č. j. 6 Afs 78/2015-42). Uznání odpočtu je tak možné pouze v případě, že lze bez významných pochybností učinit závěr o poskytnutí plnění v deklarovaném rozsahu. V tomto ohledu pak platí závěr krajského soudu, že v případě paušálních částek si nelze učinit jednoznačný závěr o tom, jakou měrou se ta která část promítla do celkové ceny zaplacené za reklamní službu. Jinými slovy pak nelze dojít například k tomu, že dvě prokázaná plnění z deseti mají hodnotu dvou desetin zaplacené částky, jestliže taková vůle neplyne ze smluvních ujednání stěžovatelky a jejího dodavatele“.*

[46] I nyní se přitom jednalo o paušální částky nevztahující se k jednotlivým oddělitelným plněním. V tomto směru tak kasační soud přiměřeně odkazuje na svůj rozsudek č. j. 4 Afs 397/2021-99, kde se v bodě 57 vyjádřil k obdobné stěžovatelově problematice (podobnost spočívala mj. v dohodnuté ceně jako celku, a to za situace neprokázání nemarginální části plnění): *„V nyní posuzované věci se stěžovateli rovněž podařilo prokázat uskutečnění pouze určité dílčí části sjednaného plnění, za něž následně uplatňoval nárok odpočet daně, poskytnutí části tohoto plnění však prokázáno nebylo (reklamy na LED obrazovkách, resp. sjednaného rozsahu reklamy na plakátech a letácích). Nelze přitom mít za to, že by se u neprokázané části deklarovaného plnění jednalo o část zcela marginální ve vztahu k prokázané části plnění. Situace v projednávané věci je tak zcela srovnatelná s věcí rozhodnutou rozsudkem č. j. 1 Afs 89/2022-49 v tom, že se jednalo i zde o reklamu sjednanou jako jeden celek za globální cenu, aniž by bylo možné ze stěžovatelem poskytnutých informací zjistit cenu za část plnění, jejíž realizaci se stěžovateli podařilo prokázat. [...]. Nejvyšší správní soud tedy neshledává jakýkoli důvod, aby se v nyní rozhodované věci odchýlil od závěrů vyslovených v rozsudku č. j. 1 Afs 89/2022-49 a kasační argumentaci stěžovatele o tom, že mu měla být uznána alespoň část jím uplatňovaného nároku na odpočet daně na vstupu, považuje soud za nedůvodnou.“*

[47] K dané otázce Nejvyšší správní soud shrnuje, že jejím posouzením se krajský soud přiléhavě věnoval v bodě 27 napadeného rozsudku a jeho závěry odpovídají výše uvedeným konstatováním kasačního soudu.

III.3.4 Daňový doklad č. 16082 – prémie za umístění závodního jezdce

[48] Ačkoli soud shora uvedené námitky nepovažoval za důvod pro zrušení rozsudku krajského soudu (popřípadě rozhodnutí žalovaného), je tomu jinak v případě argumentace vztahující se k daňovému dokladu č. 16082. Dle stěžovatele měl být přiznán nárok na odpočet, neboť zaplacená částka zjevně byla premií za umístění jezdce, jak bylo dohodnuto ve Smlouvě 1 a Dodatku č. 1.

pokračování

[49] Soud k tomu uvádí, že Smlouva 1 obsahuje bod V.3, dle kterého „[s]mluvní strany se dále dohodly, že pro případ, kdy bude v kalendářním roce 2016 dosaženo výborných výsledků s evropským umístěním jezdců a týmů do osmého místa evropského žebříčku, může být po vzájemné ústní dohodě smluvních stran účtována Edifio Solutions teamem mimořádná platba za provedenou reklamu ve výši 10 % z dohodnuté celkové částky za poskytnutou reklamu uvedenou v bodě V.1 této smlouvy bez DPH. Tato mimořádná částka bude vyfakturována první smluvní stranou druhé smluvní straně v měsíci prosinci roku 2016“. Ve zmíněném Dodatku č. 1 se pak uvádí, že stěžovatel „využije klauzuli [dle bodu V.3 Smlouvy 1 za umístění Edifio Solutions teamu na průběžném pátém místě Mistrovství Evropy] a vyplatí za výborné výsledky a prezentaci společnosti Chládek a Tintěra teamu Edifio Solutions jednorázový bonus (mimořádnou platbu) za provedenou reklamu ve výši 10 % z dohodnuté celkové částky Smlouvy, tedy částku 400 000,-Kč bez DPH. Uvedená mimořádná platba za provedenou reklamu bude účtována samostatným daňovým dokladem v září 2016, přičemž sjednané datum uskutečnění zdanitelného plnění bude 21 dní od data jeho doručení na adresu Chládek a Tintěra“.

[50] Faktura č. 16082, znějící na částku 400 000 Kč bez DPH, obsahuje stejnou specifikaci jako ostatní předložené daňové doklady: „fakturujeme Vám částku za provádění reklamy prostřednictvím motoristického sportu, dle smlouvy o umístění reklamy“. Datum vystavení je uvedeno jako 5. 9. 2016, stejně tak datum zdanitelného plnění. Datum splatnosti je 30. 9. 2016. Platba za tuto fakturu byla dle výpisu ze stěžovatelova účtu provedena dne 27. 9. 2016.

[51] O tom, že se jezdec P. M. umístil v roce 2016 na pátém místě „evropského žebříčku“, svědčí podklady, které stěžovatel předložil v daňovém řízení a které nebyly zpochybněny. Je pak sice pravdou, že předmět plnění je na dané faktuře uveden poměrně neurčitě a neobsahuje specifikaci, že jde o prémii za umístění jezdce (naopak, jak již bylo řečeno, je předmět plnění zveden stejně jako u jiných dotčených faktur). Na druhou stranu se však soud ztotožňuje se stěžovatelem, že daňový doklad č. 16082 je dostatečně odlišitelný od ostatních daňových dokladů vystavených od ledna do října roku 2016. Přitom platí, že nejsou-li deklarovaná plnění postačujícím způsobem specifikována v dokladech ve smyslu § 29 odst. 1 písm. f) zákona o DPH, může daňový subjekt jejich fakticitu prokázat jinak, dalšími způsoby předvídanými zákonem č. 280/2009 Sb., daňový řád (srov. např. již zmiňovaný rozsudek č. j. 8 Afs 44/2011-103, body 41 až 44).

[52] V dané věci to pak znamená, že faktura č. 16082 odpovídá Dodatku č. 1 v tom, že v něm bylo výslovně uvedeno, že jednorázový bonus (mimořádná platba), resp. premie za umístění bude účtována samostatným daňovým dokladem v září 2016, přičemž sjednané datum uskutečnění zdanitelného plnění bude 5. 9. 2016 (viz body [49] a [50]). Na ostatních porovnávaných dokladech vystavených společností Edifio Solutions za zdaňovací období leden až říjen 2016 je přitom vždy dle Smlouvy 1 uveden jako datum vystavení a datum uskutečnění zdanitelného plnění čtvrtý den v měsíci, za který se dle Smlouvy 1 jednotlivé faktury vystavovaly (leden až říjen). Přitom společnost Edifio Solutions jinak vystavila deset daňových dokladů za uvedená zdaňovací období po 400 000 Kč. Stejná částka dle „jedenáctého“ daňového dokladu (tedy faktury č. 16082) pak odpovídá výši premie za umístění závodního jezdce P. M. na pátém místě žebříčku Mistrovství Evropy Open 2016. Těžko si lze v kontextu věci představit jiný důvod vystavení dané faktury, než že se jedná o prémii dle bodu V.3 Smlouvy 1 a jejího Dodatku č. 1. S ohledem na výše uvedené proto neobstojí závěr krajského soudu postavený zejména na nedostatečné konkretizaci předmětu plnění na uvedené faktuře, opírající se o § 29 odst. 1 písm. f) zákona o DPH, ani dílčí výtka žalovaného v napadeném rozhodnutí, že se v počtu dní lišila splatnost dle Smlouvy 1 (21 dní) a dle samotné faktury (25 dní), resp. že dle Smlouvy 1 měla být příslušná faktura vystavena

až v prosinci. S přihlédnutím ke konkrétním okolnostem věci pak soud doplňuje, že smluvní ujednání o mimořádné platbě za umístění považuje v kontextu Smlouvy 1 a Dodatku č. 1 za relativně samostatné, které není přímo vázáno na prokázání plného rozsahu reklamního plnění dle Smlouvy 1, a to v situaci, kdy propagace v určitém rozsahu bezesporu probíhala a v návaznosti na to si strany výslovně sjednaly poskytnutí uvedeného „bonusu“.

IV. Závěr a náklady řízení

[53] Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost jako důvodnou v tom smyslu, že stěžovatel prokázal nárok na odpočet DPH v souvislosti s daňovým dokladem č. 6082 (část III.3.4 tohoto rozsudku). Ve zbytku závěry žalovaného a krajského soudu ve svém důsledku, byť s jistými korekcemi, obstály (srov. zejména bod část III.3.2 tohoto rozsudku ve vazbě na rozhodnutí ve věci *BENECHEM a MELICHAR CZ*). Jelikož by však krajský soud, vázán názorem Nejvyššího správního soudu, nemohl rozhodnout jinak než zrušit rozhodnutí žalovaného 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.].

[54] 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.

[55] 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 osm úkonů právní služby, kterými bylo dvakrát převzetí a příprava zastoupení (v řízení o žalobě a v řízení o kasační stížnosti), sepsání žaloby, účast na jednání před krajským soudem, sepsání kasační stížnosti a tři další podání ve věci samé [§ 11 písm. a), d) a g) advokátního tarifu]. Soud mu tedy přiznal odměnu za osm úkonů právní služby ve výši 24.800 Kč [8 × 3.100 Kč dle § 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bodem 5. advokátního tarifu] a paušální náhradu hotových výdajů ve výši 2.400 Kč (8 × 300 Kč dle § 13 odst. 4 advokátního tarifu), celkem 27.200 Kč.

[56] Zástupci stěžovatele jsou současně plátcí DPH, a proto se v souladu s § 35 odst. 10 s. ř. s. zvyšuje odměna ve výši 27.200 Kč o tuto daň ve výši 21 % a činí tak 32.912 Kč. K tomu je třeba připočíst částku 8.000 Kč za zaplacené soudní poplatky za žalobu a kasační stížnost (3.000 Kč + 5.000 Kč). Celkem tak jde o 40.912 Kč. Žalovaný je povinen tuto částku zaplatit stěžovateli k rukám jeho zástupce, advokáta Mgr. Jakuba Šotníka, ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

pokračování

V Brně dne 14. prosince 2023

Mgr. Petra Weissová
předsedkyně senátu