



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Věry Šimůnkové a soudců Mgr. Jana Čížka a Mgr. Ing. Petra Šuránka ve věci

žalobkyně: **S. W., s.r.o., IČO X**
sídlem X
zastoupená advokátkou Mgr. Petrou Hrachy
sídlem Cihlářská 19, 602 00 Brno

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

o žalobách proti rozhodnutím žalovaného ze dne 23. 5. 2017, č. j. 16054/17/5300-22444-702525, č. j. 16053/17/5300-22444-702525 a č. j. 16052/17/5300-22444-702525,

takto:

- I. Řízení ve věcech vedených u Krajského soudu v Praze pod sp. zn. 48 Af 15/2017, sp. zn. 48 Af 16/2017 a sp. zn. 48 Af 17/2017 se spojují ke společnému řízení. Věci budou nadále vedeny pod sp. zn. 48 Af 15/2017.
- II. Rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 5. 2017, č. j. 16054/17/5300-22444-702525, č. j. 16053/17/5300-22444-702525 a č. j. 16052/17/5300-22444-702525, se zrušují a věci se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni k rukám Mgr. Petry Hrachy, advokátky, na náhradě nákladů řízení částku ve výši 46 026 Kč, a to do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

1. Žalobkyně se žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) podanou dne 24. 7. 2017 domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 5. 2017, č. j. 16054/17/5300-22444-702525 (dále jen „napadené rozhodnutí I“). Napadeným rozhodnutím I žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil platební výměr Finančního úřadu pro Středočeský kraj, Územního pracoviště v K. (dále jen „finanční úřad“ nebo „správce daně“) ze dne 3. 11. 2016, č. j. 4494113/16/2110-52523-201794 (dále jen „platební výměr I“), kterým byla žalobkyni namísto vykazaného nadměrného odpočtu ve výši 347 410 Kč vyměřena daňová povinnost na dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období červenec 2015 ve výši 346 990 Kč. Další žalobou podanou téhož dne pak žalobkyně napadla rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 5. 2017, č. j. 16053/17/5300-22444-702525 (dále jen „napadené rozhodnutí II“), jímž žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil platební výměr finančního úřadu ze dne 5. 5. 2016, č. j. 2528087/16/2110-52523-201794 (dále jen „platební výměr II“), kterým jí byl snížen nadměrný odpočet v celkové výši 694 610 Kč vykazaný v přiznání k DPH za zdaňovací období únor 2015 na částku 210 Kč. Téhož dne podala žalobkyně další žalobu, kterou napadla rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 5. 2017, č. j. 16052/17/5300-22444-702525 (dále jen „napadené rozhodnutí III“), kterým žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil platební výměr finančního úřadu ze dne 28. 6. 2016, č. j. 3271375/16/2110-52523-201794 (dále jen „platební výměr III“), kterým byla žalobkyni namísto vykazaného nadměrného odpočtu ve výši 200 060 Kč vyměřena daňová povinnost na DPH za zdaňovací období prosinec 2015 ve výši 147 140 Kč.
2. Z důvodu, že se všechny tři žaloby týkají obdobných skutkových otázek a jedná se o spor mezi totožnými účastníky, soud v první řadě rozhodl podle § 39 odst. 1 s. ř. s. o spojení věcí ke společnému projednání.
3. Žalobkyně především napadeným rozhodnutím a platebním výměrům vyčítala nesprávné určení dne uskutečnění zdanitelného plnění, od čehož se odvíjí podle ní nesprávné určení výše DPH.
4. Skutkovým základem sporu je uzavření smlouvy o reklamě a propagaci mezi žalobkyní jako dodavatelem reklamních a marketingových práv vyjmenovaných vrcholových sportovců a společností G. G. s.r.o. (dále jen „G.“) jako zadavatelem reklamy ze dne 10. 11. 2014 na částku ve výši 10 000 000 Kč, na základě které žalobkyně téhož dne vystavila faktury na tři jednotlivé splátky odměny. Žalobkyně vzhledem k překročení zákonem stanoveného obratu pro vznik povinnosti platit DPH podala dne 13. 12. 2014 přihlášku k registraci k DPH a od 1. 1. 2015 se stala plátcem DPH.
5. Předmětem sporu je otázka vzniku daňové povinnosti, konkrétně zda byl dnem uskutečnění zdanitelného plnění den 10. 11. 2014, kdy žalobkyně jako neplátce DPH na základě výše uvedené smlouvy vystavila fakturu č. FV2014001 na částku 4 000 000 Kč se splatností dne 31. 1. 2015, fakturu č. FV2014003 na částku 4 000 000 Kč se splatností dne 30. 6. 2015 a fakturu č. FV2014004 na částku 2 000 000 Kč se splatností dne 30. 11. 2015, nebo zda vznikla žalobkyni povinnost přiznat daň na výstupu až ke dni přijetí úplaty za poskytnutou službu (tj. ve zdaňovacích obdobích únor 2015, červenec 2015, prosinec 2015), kdy již byla plátcem DPH a uplatňovala bezprostředně související odpočty daně k těmto plněním.
6. Podle žalobkyně prodej a koupě reklamních práv jakožto samostatného a hlavního plnění podle smlouvy představuje pozbytí nehmotné věci, resp. převod práva, tj. službu ve smyslu ustanovení § 14 odst. 1 písm. a) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 31. 12. 2014 (dále jen „zákon o DPH“) a k uskutečnění zdanitelného plnění

v takovém případě došlo uzavřením smlouvy o poskytnutí práv, tj. dne 10. 11. 2014, tedy v době, kdy žalobkyně ještě nebyla plátcem DPH. Proto žalobkyně nemohla daňové doklady vystavit s DPH. Takto přitom žalovaný hodnotil převod reklamních práv i u jiných daňových subjektů, jak vyplývá z jeho rozhodnutí ze dne 8. 12. 2015, č. j. 39387/15/5300-22443-711513 (dále jen „konkurenční rozhodnutí“), přičemž není pravdou, že by v uvedeném případě byly smlouveny rozdílné platební podmínky nebo že by žalobkyně zneužívala právo.

7. Žalobkyně napadeným rozhodnutím vytýká, že byl za den uskutečnění zdanitelného plnění považován nejprve den 10. 11. 2014, neboť na základě takto vystavených faktur byla žalobkyně registrována k DPH, v řízeních předcházejících vydání napadených rozhodnutí však byl zcela nepředvídatelně za rozhodný den pro přiznání daně považován naopak den přijetí plateb. Plnění ze smlouvy tak žalovaný podle žalobkyně podrobil režimu DPH dvakrát, z čehož podle ní plyne, že žalovaný nehodnotil důkazy řádně a nerespektoval pravomocné rozhodnutí finančního úřadu v registračním řízení.
8. Není přitom pravdivé tvrzení žalovaného v napadených rozhodnutích, že námitka nepředvídatelnosti postupu správce daně je lichá, protože směřuje do registračního řízení, které je již pravomocně ukončené a nelze je přezkoumávat v tomto řízení. Žalobkyně v tomto směru odkazuje na judikaturu Nejvyššího správního soudu, podle níž je registrační povinnost pouze evidenční otázkou, která není pro uplatňování práv a plnění povinností plátce rozhodující s tím, že pokud nejde o dobrovolného plátce, daňový subjekt se plátcem DPH stává ze zákona překročením stanoveného obrátu. Pokud tedy správce daně učinil závěr, že bez ohledu na názor zastávaný v registračním řízení dnem uskutečnění zdanitelného plnění nebyl den vystavení faktur (10. 11. 2014), nýbrž datum přijetí plateb, pak mu uniká, že žalobkyně by překročila zákonem stanovený obrát až v měsíci únoru 2015, přihlášku k registraci by byla povinna podat do 15. 3. 2015 a plátcem DPH by se ze zákona stala až ke dni 1. 4. 2015.
9. Kromě výše uvedeného žalobkyně v žalobě proti napadenému rozhodnutí I namítala i porušení procesních pravidel v rámci daňového řízení, konkrétně mělo být žalobkyni dne 23. 11. 2015 a dne 16. 3. 2016 odepřeno právo nahlížet do spisu. Dále jí měly být ukládány povinnosti v rozporu se zákonem, zejména povinnost předložit finanční rozpočet a smlouvy, které nejsou daňovými doklady, jež by žalobkyni ukládal zákon o DPH vydávat. Pochybením má být i to, že ve výzvě k odstranění pochybností ze dne 21. 9. 2015 nebyly pochybnosti správce daně řádně specifikovány, neboť nebyly uvedeny důvody těchto pochybností a pochybnosti o ekonomické činnosti žalobkyně, jež vyplývala již ze samotného daňového přiznání, nemohly obstát. Nebyly splněny ani podmínky pro zahájení daňové kontroly kvůli pouhým dvěma daňovým dokladům, přičemž důvody jejího zahájení nebyly vysvětleny, protože takovým vysvětlením nemůže být konstatování potřeby rozsáhlého dokazování.
10. Žalobkyně dále namítala, že nebyla řádně zdůvodněna změna územního pracoviště finančního úřadu v průběhu daňového řízení, čímž mělo být porušeno její základní právo na zákonnou úřední osobu. Žalovaným zmiňované vnitřní organizační opatření bylo třeba zdůvodnit. Žalobkyně též vytýká správním orgánům, že se nedostatečně vypořádaly s jejími stížnostmi ze dne 29. 5. 2016 a ze dne 1. 11. 2016 na odepření nahlížení do spisu, jejich vyjádření považuje za nepřezkoumatelné a nezákonné a namítá, že posledně uvedená stížnost nebyla vyřízena do konce daňové kontroly, neboť o výsledku šetření byla zpravena až po vydání platebního výměru I. Znemožněním nahlédnutí do spisu jí bylo odňato právo seznámit se s důkazem vedeným pod č. j. 4302666/15/2124-60563-208959 a

vyjádřit se k němu, a došlo tak k porušení zásady procesní rovnosti a jejího práva na spravedlivý proces.

11. V žalobě proti napadenému rozhodnutí III pak žalobkyně také brojí proti výzvě k odstranění pochybností, která podle ní nebyla řádně zdůvodněna, neboť neuváděla důvod zahájení postupu k odstranění pochybností ani nekonkretizovala údajné pochybnosti.
12. Žalovaný ve vyjádřeních nesouhlasil s námitkami žalobkyně a měl za to, že skutkový stav a právní posouzení věci je podrobně rozvedeno v odůvodnění napadených rozhodnutí, jakožto i v celém předloženém spisovém materiálu, proto plně odkázal na napadená rozhodnutí. Žalovaný konstatoval, že pro posouzení daňové povinnosti je nutné zodpovědět tři okruhy otázek: a) zda plnění poskytnuté G. je službou ve smyslu § 14 zákona o DPH, b) ke kterému okamžiku je třeba považovat zdanitelné plnění za uskutečněné a c) zda žalobkyně byla v daném okamžiku registrována k DPH. Žalovaný nezpochybňuje splnění první podmínky, tj. závěr, že poskytnutí možnosti umístění ochranné známky G. na závodním oblečení sportovců a další sjednané způsoby propagace této značky představuje poskytnutí služby ve formě pozbytí nehmotné věci.
13. Žalovaný však odmítá, že by k převodu práv (žalobkyní nabytých jinou smlouvou dne 3. 11. 2014) a k uskutečnění zdanitelného plnění na výstupu došlo již uzavřením smlouvy o reklamě a propagaci s G. dne 10. 11. 2014. V tomto směru žalovaný popírá, že by se odchýlil od své předchozí rozhodovací praxe, protože žalobkyní zmiňované konkurenční rozhodnutí vycházelo z odlišných skutkových okolností. V něm řešená smlouva o převodu marketingových práv totiž nabyla účinnosti již okamžikem jejího podpisu a plnění z ní byla poskytována bezprostředně po jejím uzavření, lišil se i obsah a plnění poskytovaná na základě smlouvy. K uskutečnění zdanitelného plnění tak došlo podle § 21 odst. 4 písm. b) zákona o DPH dnem, kdy došlo k převodu marketingových práv. Tímto dnem byl již den podpisu smlouvy, protože již tímto dnem objednatel marketingová práva nabyt a bezprostředně je dále poskytoval zadavatelům reklamy, což v navazujícím řízení potvrdily jak rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 20. 4. 2017, č. j. 46 Af 2/2016-49, publikovaný pod č. 3672/2018 Sb. NSS, tak rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2017, č. j. 2 Afs 168/2017-32 (byť s poznámkou o postupu vedoucím k porušení zásady neutrality DPH). Smlouva o reklamě a propagaci uzavřená žalobkyní dne 10. 11. 2014 se však stala účinnou až ode dne 1. 1. 2015 a jejím předmětem bylo průběžné poskytování reklamních a propagačních služeb společnosti G. v období od 1. 1. 2015 do 31. 12. 2015. Závěr, že žalobkyně neposkytovala plnění již od podpisu smlouvy, potvrzuje i obsah smlouvy ze dne 3. 11. 2014, na základě níž byla žalobkyni předmětná marketingová práva poskytnuta také na dobu určitou od 1. 1. 2015 do 31. 12. 2015. V tomto směru tedy existuje mezi oběma případy zásadní rozdíl, shodu lze nalézt jen v porušení principu neutrality DPH.
14. U takto žalobkyní poskytnuté služby se podle § 21 odst. 4 písm. a) zákona o DPH považuje zdanitelné plnění za uskutečněné dnem jejího poskytnutí nebo dnem vystavení daňového dokladu podle toho, který z nich nastane dříve. V den vystavení daňového dokladu však žalobkyně marketingová práva ještě nenabyla, proto je nemohla poskytnout G. k užití ani na ně vystavit daňový doklad ve smyslu § 28 zákona o DPH. Správce daně proto určil den uskutečnění zdanitelného plnění dle § 21 odst. 1 zákona o DPH ke dni přijetí úplaty, tj. k datům 9. 2. 2015, 2. 7. 2015 a 28. 12. 2015, kdy již správce daně mohl postavit najisto, že žalobkyně marketingovými právy disponovala a obdržela za jejich poskytnutí platbu, a v souladu se zásadou neutrality DPH uznal žalobkyni nárok na

odpočet zdanitelného plnění na vstupu za stejná období měsíců února, července a prosince 2015.

15. Za účelovou pak žalovaný považuje námitku žalobkyně, že se plátcem stala až k 1. 4. 2015. Pokud by žalobkyně v únoru 2015 ještě nebyla plátcem DPH, nemohla by v uvedeném období uplatňovat ani odpočet na vstupu. Výsledkem by pak bylo taktéž daňově neutrální řešení, při němž by žalobkyně nebyla povinna odvést daň na výstupu, ale nemohla by nárokovat ani odpočet daně na vstupu. Žalobkyně však postupovala tak, že ohledně jedné transakce vykazující zjevnou věcnou a časovou souvislost uplatnila nárok na daňový odpočet, avšak sama daň na výstupu neúčtovala a správci daně neuvedla. Doměřením daně na výstupu tak žalobkyně nebyla na svých nárocích krácena a žalovanému nelze vytýkat, že postupoval v souladu se zákonem.
16. K námitce žalobkyně o porušení pravidel zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění zákona č. 368/2016 Sb. (dále jen „daňový řád“) žalovaný uvádí, že rezolutně odmítá porušení procesních předpisů, které by mělo vliv na zákonnost platebního výměru nebo rozhodnutí o odvolání, v souvislosti s tímto žalovaný plně odkázal na odůvodnění napadených rozhodnutí I a III, kde se podrobně s námitkami žalobkyně ohledně procesních vad daňového řízení zabýval.
17. Žalobkyně v replikách popírala odlišnost skutkového stavu řešeného konkurenčním rozhodnutím, neboť v něm řešená smlouva byla uzavřena dne 23. 5. 2014 na dobu určitou od 1. 6. 2014 do 31. 12. 2014, i tehdy tedy doba uzavření smlouvy předcházela době plnění a době účinnosti, která byla výslovně sjednána k 1. 6. 2014. Žalovaný proto měl respektovat právní názor vyslovený v konkurenčním rozhodnutí a v souvislosti s ním i v rozsudku Nejvyššího správního soudu, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo podpisem smlouvy, tj. převodem nehmotné věci. Žalovaný podle ní naprosto ignoruje, že došlo ke dvojímu zdanění, tj. že jedno plnění bylo podrobeno DPH dvakrát. Daňovou neutralitu nelze vztahovat pouze na dva obchodní případy, ale je nutno ji uplatňovat na celek plnění podléhající dani v rámci předmětného daňového přiznání. Žalobkyně se ohrazuje proti tomu, že by ohledně jedné transakce vykazující časovou a věcnou souvislost vykazovala DPH různě. Poté, co se stala plátcem DPH, veškerá uskutečněná plnění podrobila DPH tak, jak byla povinna. Podle žalobkyně nemůže být pochyb ve světle judikatury Nejvyššího správního soudu, že rozhodným okamžikem je nabytí práv k nehmotné věci, což se děje uzavřením smlouvy, přičemž tento okamžik je shodný s datem vystavení faktur. Skutečnost, kdy byly následně platby přijímány, je pak podle žalobkyně nerozhodná.
18. Z obsahu správních spisů soud zjistil, že dne 13. 12. 2014 podala žalobkyně přihlášku k registraci k DPH. Jako rozhodný den pro povinnost registrace uvedla 30. 11. 2014, neboť v předcházejících 12 měsících dosáhla obrátu 10 300 000 Kč. Rozhodnutím ze dne 6. 2. 2015, č. j. 706508/15/2110-40511-201689, zaregistroval finanční úřad žalobkyni jako plátce DPH s tím, že podle § 6 zákona o DPH se stala plátcem ode dne 1. 1. 2015. Žádné podrobnější odůvodnění rozhodnutí o registraci neobsahuje.
19. Žalobkyně podala dne 25. 3. 2015 daňové přiznání k DPH za zdaňovací období únor 2015, ve kterém nepřiznala žádná zdanitelná plnění na výstupu a vykázala nadměrný odpočet ve výši 694 610 Kč. Dne 14. 4. 2015 vydal finanční úřad výzvu k odstranění pochybností podle § 89 odst. 1 daňového řádu odůvodněnou tím, že žalobkyně uplatnila nárok na odpočet, aniž by za celou dobu své registrace od 1. 1. 2015 vykázala uskutečněnou ekonomickou činnost, takže má správce daně pochybnosti o správnosti, pravdivosti a úplnosti údajů o přijatých zdanitelných plněních, konkrétně o tom, zda byla deklarovaná

plnění skutečně přijata a zda byl odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění za zdaňovací období únor 2015 uplatněn v souladu s § 72 a § 73 zákona o DPH, zejména zda budou přijatá plnění použita k ekonomické činnosti. Žalobkyně dne 30. 4. 2015 předložila související faktury a doklady o úhradě faktur bankovním převodem. Klíčová zálohová faktura na částku 4 000 000 Kč vystavená společností S. I. M. a.s. jako předmět plnění uváděla pouze údaj „*Fakturuje Vám dle smlouvy.*“ Dne 27. 5. 2015 dále žalobkyně předložila smlouvu o reklamní spolupráci uzavřenou dne 3. 11. 2014 mezi S. I. M. a.s. jako dodavatelem a žalobkyní jako objednatelem, na základě níž žalobkyně za odměnu 8 000 000 Kč ve čtyřech splátkách ve výši 4 000 000 Kč (únor 2015), 2 000 000 Kč (červenec 2015), 1 000 000 Kč (říjen 2015) a 1 000 000 Kč (vyúčtovací faktura, která nebude vystavena dříve než 16. 2. 2015) nabyla marketingová práva vyjmenovaných vrcholových sportovců a žalobkyni bylo umožněno je využívat s tím, že dodavatel je povinen tyto služby poskytovat od 1. 1. 2015 do 31. 12. 2015. Mezitím finanční úřad obdržel od banky dne 21. 4. 2015 vyžádaný výpis z účtu žalobkyně, v němž vedle odchozí platby ve výši 4 000 000 Kč ze dne 16. 2. 2015 zaznamenal i příchozí platbu 4 000 000 Kč ze dne 9. 2. 2015. Dne 7. 9. 2015 zahájil finanční úřad daňovou kontrolu žalobkyně, jejímž předmětem byla DPH za zdaňovací období únor 2015 v neomezeném rozsahu a současně ukončil postup k odstranění pochybností. Výzvou ze dne 13. 10. 2015 vyzval finanční úřad žalobkyni k prokázání toho, za jakým účelem byla dne 9. 2. 2015 na její účet připsána úhrada ve výši 4 000 000 Kč od společnosti G., a k doložení smluv, faktur či jiných důkazních prostředků potřebných k doložení, že se nejedná o uskutečněné zdanitelné plnění. Podáním ze dne 21. 10. 2015 žalobkyně předložila fakturu č. FV20140001 ze dne 10. 11. 2014 na částku 4 000 000 Kč splatnou dne 31. 1. 2015 s označením předmětu fakturace „*Fakturuje Vám dle smlouvy, ze dne 10. 11. 2014*“. Dne 5. 2. 2016 byla žalobkyně seznámena s kontrolním zjištěním, podle něž v roce 2014 nebyly reklamní služby poskytovány, a nedošlo tedy ani k uskutečnění zdanitelného plnění. Faktury ani nebyly daňovým dokladem, protože žalobkyně se stala plátcem až 1. 1. 2015. Protože žalobkyně přijala úplatu dříve, než došlo k poskytnutí služby (k čemuž u služeb obvykle dochází dokončením služby), zahrnul finanční úřad přijatou platbu mezi přijatá zdanitelná plnění v únoru 2015. Žalobkyně dne 29. 2. 2016 namítala, že závěr finančního úřadu odporuje rozhodnutí o registraci žalobkyně k DPH a ustanovení § 21 odst. 4 zákona o DPH. Namítala též, že i neplátce může vystavit daňový doklad a že finanční úřad provedl důkaz listinou, kterou ponechal ve vyhledávací části spisu. Dne 5. 5. 2016 byl finančním úřadem vydán platební výměr II, kterým byla žalobkyni na základě zprávy o daňové kontrole projednané dne 2. 5. 2016 vyměřena za únor 2015 daň na výstupu ve výši 694 400 Kč, uznán odpočet daně ve výši 694 610 Kč a nadměrný odpočet ve výši 210 Kč (platební výměr II). Ve zprávě o daňové kontrole uvedl, že listinou přerazenou dne 27. 4. 2016 z vyhledávací části spisu, kterou provedl důkaz, je výpis z bankovního účtu žalobkyně, který je jí k dispozici. K rozhodnutí o registraci finanční úřad uvedl, že v době registrace neměli příslušní pracovníci k dispozici vedle faktur smlouvu či bankovní výpis a neměli důvod předpokládat, že údaje v přihlášce k registraci jsou nepravdivé či zavádějící. V dalším daňovém řízení však již správce daně hodnotil získané důkazní prostředky ve vzájemné souvislosti. Ve zbytku finanční úřad argumentoval shodně jako v kontrolním zjištění ze dne 5. 2. 2016.

20. Dne 25. 8. 2015 žalobkyně podala daňové přiznání k DPH za zdaňovací období červenec 2015, ve kterém nepřiznala žádná zdanitelná plnění na výstupu a vykázala nadměrný odpočet ve výši 347 410 Kč. Dne 21. 9. 2015 vydal finanční úřad výzvu k odstranění

pochybností odůvodněnou tím, že žalobkyně uplatnila nárok na odpočet, aniž by současně vykázkala uskutečněná plnění, takže má správce daně pochybnosti o správnosti, pravdivosti a úplnosti údajů o přijatých zdanitelných plněních a o tom, zda byla použita pro uskutečnění ekonomické činnosti. Žalobkyni vyzval k prokázání toho, že odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění za zdaňovací období červenec 2015 byl uplatněn v souladu s § 72 a § 73 zákona o DPH, pro jaké účely byla či budou zdanitelná plnění použita a jakou žalobkyně uskutečňuje ekonomickou činnost, zda za tím účelem využívá nějaký obchodní majetek či zaměstnance, kdo jsou její obchodní partneři, jaké má obchodní záměry apod. Souběžně si finanční úřad vyžádal výpis z bankovního účtu žalobkyně, v němž vedle odchozí platby ve výši 2 000 000 Kč ze dne 29. 7. 2015 zaznamenal i příchozí platbu 4 000 000 Kč ze dne 2. 7. 2015. Žalobkyně v reakci na výzvu odkázala na již předloženou smlouvu o reklamní spolupráci ze dne 3. 11. 2014 a předložila zálohovou fakturu a doklad o úhradě částky 2 000 000 Kč bankovním převodem. Dne 4. 11. 2015 zahájil finanční úřad daňovou kontrolu žalobkyně, jejímž předmětem byla DPH za zdaňovací období červenec 2015 v neomezeném rozsahu, a současně ukončil postup k odstranění pochybností. Při ústním jednání dne 23. 11. 2015 se žalobkyně dožadovala předložení dvou listin z vyhledávací části spisu označených jako interní písemnost. Finanční úřad jí však dne 4. 12. 2015 sdělil, že je nemůže předložit, protože se jedná o písemnosti sloužící výlučně pro jeho potřeby. Výzvou ze dne 7. 12. 2015 vyzval finanční úřad žalobkyni k prokázání toho, za jakým účelem byla dne 2. 7. 2015 na její účet připsána úhrada ve výši 4 000 000 Kč od společnosti G., a toho, že se nejedná o uskutečněné zdanitelné plnění, v případě, že se jednalo o zprostředkování reklamních služeb, žádal o doložení finančního rozpočtu těchto služeb. Podáním ze dne 20. 1. 2016 žalobkyně na tuto výzvu odpověděla, že dne 10. 11. 2014 vystavila společnosti G. fakturu č. FV20140003 na částku 4 000 000 Kč, která jí dne 2. 7. 2015 uhradila na účet žalobkyně. Tato platba není předmětem DPH, neboť byla započítána do obrátu žalobkyně, v důsledku čehož se podle § 6 zákona o DPH stala plátcem daně. Současně žalobkyně předložila předmětnou fakturu a smlouvu o reklamě a propagaci ze dne 10. 11. 2014. Dne 11. 2. 2016 vydal finanční úřad zajišťovací příkaz k zajištění úhrady DPH za zdaňovací období červenec 2015, jež nebyla dosud stanovena, který byl žalovaným následně v odvolacím řízení potvrzen. Dne 2. 5. 2016 byla žalobkyně seznámena s výsledky kontrolního zjištění s tím, že jí vznikla za zdaňovací období červenec 2015 daňová povinnost ve výši 346 990 Kč, protože přijatá platba byla zdanitelným plněním. Protože fakturu žalobkyně nevystavila jako plátce, nejedná se o daňový doklad a nelze tvrdit, že se plnění uskutečnilo v den jeho vystavení. Žalobkyně je plátcem až od 1. 1. 2015 a s ohledem na uzavření smlouvy o reklamě a propagaci na dobu určitou od 1. 1. 2015 do 31. 12. 2015 je dnem uskutečnění zdanitelného plnění den 31. 12. 2015. Protože platba byla přijata před uvedeným dnem, podléhá zdanění v měsíci, kdy byla přijata. Žalobkyně podala v návaznosti na to dne 30. 5. 2016 mimo jiné stížnost na nezákonný postup finančního úřadu spočívající v tom, že jí nebylo umožněno dne 23. 11. 2015 nahlédnout do daňového spisu a že dne 4. 12. 2015 jí bylo pouze sděleno, že se jedná o písemnosti sloužící výlučně pro potřeby správce daně. Dne 28. 6. 2016 byla žalobkyně finančním úřadem vyrozuměna o výsledku šetření s tím, že stížnost byla shledána nedůvodnou, protože požadované úřední záznamy o taktice správce daně při posuzování důvěryhodnosti daňových přiznání jsou interními písemnostmi. Dne 3. 11. 2016 byl finančním úřadem vydán platební výměr I, kterým byla žalobkyni na základě výsledků daňové kontroly vyměřena daň na výstupu ve výši 694 400 Kč, uznán odpočet daně ve výši 347 410 Kč a vyměřena DPH za červenec 2015 ve výši 346 990 Kč. Ve zprávě o daňové

kontrole projednané se žalobkyní dne 1. 11. 2016 k tomu finanční úřad uvedl, že výzvu k odstranění pochybností považuje za jasnou, určitou, srozumitelnou a splnitelnou, neboť jednoznačně vymezovala skutkové důvody pochybností spočívajících v tom, že žalobkyně uplatňuje nárok na odpočet, aniž by vykazovala uskutečněná plnění. Dále argumentoval obdobně jako u platebního výměru II. Žalobkyně ještě dne 1. 11. 2016 podala novou stížnost na to, že dne 16. 3. 2016 nebylo jejímu zástupci umožněno nahlédnout do neveřejné části spisu, čímž měla být zkrácena její práva v probíhající kontrole DPH za červenec 2015. Dne 21. 11. 2016 finanční úřad vyrozuměl žalobkyni o nedůvodnosti jejích stížností, přičemž popsal povahu jednotlivých písemností založených v neveřejné části spisu a uzavřel, že listiny, které nebyly přeraženy do veřejné části, nebylo možné zástupci žalobkyně zpřístupnit.

21. Dne 24. 1. 2016 žalobkyně podala daňové přiznání k DPH za zdaňovací období prosinec 2015, ve kterém nepřiznala žádná zdanitelná plnění na výstupu a vykazala nadměrný odpočet ve výši 200 060 Kč. Dne 16. 2. 2016 vydal finanční úřad výzvu k odstranění pochybností odůvodněnou tím, že žalobkyně uplatnila nárok na odpočet, aniž by současně vykazala uskutečněná plnění, takže má správce daně pochybnosti o správnosti, pravdivosti a úplnosti údajů o přijatých zdanitelných plněních a o tom, zda byla použita pro uskutečnění ekonomické činnosti. Žalobkyni vyzval k prokázání toho, že odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění za zdaňovací období prosinec 2015 byl uplatněn v souladu s § 72 a § 73 zákona o DPH, a uvedení toho, pro jaké účely byla přijatá plnění použita nebo kdy a jakým způsobem budou uskutečněná plnění související s těmito přijatými plněními. Žalobkyně v reakci na výzvu předložila přijaté faktury a smlouvu o daňovém poradenství, která souvisela s některými z faktur. Dne 11. 5. 2016 finanční úřad žalobkyni seznámil s výsledky postupu k odstranění pochybností, v nichž s argumentací obdobnou jako v předchozích případech žalobkyni vyměřil DPH i z platby přijaté od G. dne 28. 12. 2015 ve výši 2 000 000 Kč. Žalobkyně dne 25. 5. 2016 navrhla, aby finanční úřad provedl další dokazování (žádné důkazní prostředky však nespecifikovala), zpochybnila konkrétnost výzvy k odstranění pochybností a namítla nedostatečné zohlednění § 21 odst. 4 písm. a) a b) zákona o DPH, z nichž podle ní lze dovodit, že datem uskutečnění zdanitelného plnění byl 10. 11. 2014. Dne 28. 6. 2016 finanční úřad vydal platební výměr III, kterým byla žalobkyni na základě výsledků postupu k odstranění pochybností ze dne 11. 5. 2016 vyměřena DPH za prosinec 2015 ve výši 147 140 Kč s odkazem na to, že žalobkyně další důkazní prostředky nenavrhla.
22. Žalobkyně se proti všem třem platebním výměrům odvolala a namítala nedostatečnou konkrétnost výzev k odstranění pochybností, vybočení finančního úřadu z rozsahu vydané výzvy (v případě platebního výměru III) a opominutí § 21 odst. 4 písm. a) a b) zákona o DPH, které vymezují, kdy je služba poskytnuta, a z nichž lze podle ní dovodit, že datem uskutečnění zdanitelného plnění byl 10. 11. 2014, kdy se stala smlouva o reklamě a propagaci platnou. Úhrada daňového dokladu není uskutečněním zdanitelného plnění podle zákona o DPH. Namítla, že daňové doklady mohou vystavovat i neplátcí, jak plyne u osob povinných k dani z § 108 odst. 1 písm. i) zákona o DPH i ze směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“), a že finanční úřad faktury posoudil odlišně než v rozhodnutí vydaném v registračním řízení, jímž byl vázán. Poukázala též na konkurenční rozhodnutí, v němž obdobný případ byl posouzen odlišně. V odvolání proti platebnímu výměru II namítla též to, že finanční úřad použil jako důkaz listinu, kterou ponechal ve vyhledávací části spisu, a že finanční úřad řádně nevypořádal její námitky proti úřednímu záznamu o výsledcích postupu

k odstranění pochybností. V odvolání proti platebnímu výměru I namítla také to, že povaha ekonomické činnosti žalobkyně plynula již z daňového přiznání, v němž žalobkyně za svou hlavní činnost označila reklamní činnosti, a že výzvou ke sdělení podnikatelských záměrů a k předložení smlouvy a finančního rozpočtu (jedná se o interní písemnosti žalobkyně, které nemá povinnost předkládat) finanční úřad překročil svou pravomoc a stejně tak nepatřičný byl požadavek na doložení uskutečněných zdanitelných plnění v situaci, kdy žalobkyně v daňovém přiznání uvedla, že žádná nebyla uskutečněna. Uvedla, že jí také nebylo jakkoliv vysvětleno, z jakého důvodu byl postup k odstranění pochybností zahájený územním pracovištěm v K. ukončen a daňová kontrola zahájena územním pracovištěm ve S., jestliže žalobkyně nezměnila své sídlo. Žalobkyně se také nemohla seznámit se všemi důkazy a obává se, že bylo se spisem manipulováno, protože dne 23. 11. 2015 jí finanční úřad neumožnil nahlížet do spisu. V rozporu s § 261 odst. 4 daňového řádu také nedošlo k vyřízení stížnosti ze dne 1. 11. 2016 proti postupu správce daně před ukončením daňové kontroly.

23. Dne 23. 5. 2017 vydal žalovaný napadená rozhodnutí, kterými odvolání žalobkyně proti výše uvedený platebním výměrům zamítl a platební výměry finančního úřadu potvrdil. V odůvodnění uvedl, že dospěl shodně jako prvostupňový správce daně k závěru, že žalobkyni vznikla povinnost přiznat daň ke dni přijetí úplaty na bankovní účet dle § 21 odst. 1 zákona o DPH. Žalovaný v nich argumentoval shodně jako ve vyjádření k žalobě, tj. tím, že den uskutečnění zdanitelného plnění podle § 24 odst. 1 písm. b) zákona o DPH nebylo možné určit, protože den, kdy dochází k pozbytí nehmotné věci, nebyl ve smlouvě ze dne 10. 11. 2014 stanoven. Jednoznačně byla stanovena pouze účinnost smlouvy od 1. 1. 2015 do 31. 12. 2015. Podle § 24 odst. 1 písm. a) zákona o DPH také nebylo možné postupovat, protože faktury vystavila osoba, která nebyla plátcem DPH (žalobkyně se jím stala až od 1. 1. 2015), a den poskytnutí služby nelze jednoznačně určit, neboť žalobkyně neprokázala, kdy a kde v roce 2015 sportovci propagovali G., a služba tak byla konzumována v průběhu celého roku a podle smlouvy byla ukončena dne 31. 12. 2015. Proto vznikla žalobkyni daňová povinnost podle § 21 odst. 1 zákona o DPH ke dni přijetí úplaty na bankovní účet. K výzvam k odstranění pochybností žalovaný konstatoval, že byly konkrétní a určité, protože z nich mohla žalobkyně seznat, kde a ohledně jakých údajů v daňovém přiznání pochybnosti vznikly, ostatně žalobkyně na výzvy reagovala a předložila důkazní prostředky požadované finančním úřadem. Finanční úřad přitom správně hodnotil i příjmy zjištěné na základě důkazních prostředků vyžádaných v přímé souvislosti s okolnostmi prověřovanými v postupu k odstranění pochybností. Finanční úřad také správně vycházel z pravomocného rozhodnutí o registraci žalobkyně k DPH, tj. z toho, že žalobkyně je k DPH registrována od 1. 1. 2015. V nyní vedeném vyměřovacím řízení již nelze přezkoumávat to, zda žalobkyně byla osobou povinnou k dani již v době vystavení faktur ani jiné okolnosti vztahující se k registračnímu řízení. Zásada legitimního očekávání nezaručuje, že správce daně bude slepě následovat svá dřívější rozhodnutí, garantuje pouze předvídatelné rozhodování, čehož lze dosáhnout i odůvodněním odlišného jednání racionálními argumenty, jak konstatuje Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 24. 2. 2010, č. j. 6 Ads 88/2006-159, č. 2059/2010 Sb. NSS. Územní pracoviště ve S. spadá podle vnitřního organizačního opatření finančního úřadu pod řídicí úroveň územního pracoviště v K., přičemž v průběhu řízení se nezměnily úřední osoby, které daňové řízení vedly. V souladu s § 66 odst. 1 a 2 daňového řádu žalobkyně nebyla oprávněna nahlédnout do vyhledávací části spisu, správně jí však byl dán dne 23. 11. 2015 k nahlédnutí soupis písemností obsažených ve vyhledávací části daňového spisu. Pokud finanční úřad vyzýval

žalobkyni k předložení finančního rozpočtu či smluv, plnil tím svou povinnost podle § 92 odst. 4 daňového řádu vyzvat žalobkyni k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně. Stížnosti podané dne 30. 5. 2016 finanční úřad vyřídil před skončením daňové kontroly, neopodstatněnou stížnost podanou dne 1. 11. 2016 vyřídil sice až dne 21. 11. 2016, avšak na takto podanou stížnost žalobkyně při projednání zprávy o daňové kontrole nijak neupozornila a její postup hodnotí žalovaný jako účelový. Napadená rozhodnutí byla doručena zástupci žalobkyně dne 24. 5. 2017.

24. Krajský soud v Praze přezkoumal napadená rozhodnutí žalovaného, jakož i řízení, která vydání rozhodnutí předcházela, v rozsahu napadených výroků a v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že žaloby jsou důvodné.
25. Ve věci soud rozhodl bez nařízení jednání, neboť žalobkyně na výzvu podle § 51 odst. 1 s. ř. s. ve lhůtě dvou týdnů nesdělila, že trvá na konání jednání, a žalovaný s takovým postupem výslovně souhlasil. Jednání nebylo třeba nařizovat ani za účelem dokazování, jelikož soud nepokládal za potřebné provádět důkazy nad rámec toho, co plyne ze správních spisů.
26. Podle § 21 odst. 1 zákona o DPH je plátce povinen daň přiznat ke dni uskutečnění zdanitelného plnění nebo ke dni přijetí úplaty, a to k tomu dni, který nastane dříve, pokud zákon nestanoví jinak. Plátce daň uvádí v daňovém přiznání za zdaňovací období, ve kterém mu vznikla povinnost přiznat daň.
27. Podle § 14 odst. 1 písm. a) zákona o DPH se poskytnutím služby rozumí všechny činnosti, které nejsou dodáním zboží. Poskytnutím služby se pro účelu zákona o DPH rozumí také pozbytí nehmotné věci.
28. Podle § 21 odst. 4 zákona o DPH se při poskytnutí služby zdanitelné plnění považuje za uskutečněné
 - a) dnem jejího poskytnutí nebo dnem vystavení daňového dokladu s výjimkou splátkového nebo platebního kalendáře nebo dokladu na přijatou úplatu, a to tím dnem, který nastane dříve,
 - b) dnem uvedeným ve smlouvě, ke kterému dochází k pozbytí nehmotné věci nebo přenechání zboží k užití jinému; pokud je sjednán způsob stanovení úplaty a k uvedenému dni není známa její výše, zdanitelné plnění se považuje za uskutečněné ke dni přijetí úplaty.
29. Jak bylo uvedeno výše, hlavním předmětem sporu bylo určení dne, ke kterému měla žalobkyně případně povinnost přiznat daň, zda to byl den 10. 11. 2014, kdy žalobkyně jako neplátce DPH vystavila faktury na celkovou částku 10 000 000 Kč (se splatností dne 31. 1. 2015, dne 30. 6. 2015 a dne 30. 11. 2015), či zda daňová povinnost vznikla žalobkyni dnem úhrady těchto faktur (v únoru, červenci a prosinci 2015).
30. Soud v první řadě konstatuje, že se touto otázkou ve vztahu k žalobkyni zčásti zabýval již v řízení o zákonnosti zajišťovacích příkazů vydaných k zajištění úhrady v té době ještě nestanovené DPH za měsíc červenec 2015 a prosinec 2015 pod sp. zn. 48 Af 25/2016 a 45 Af 15/2016, a to v návaznosti na rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 21. 6. 2018, č. j. 48 Af 15/2016-42, vydaný ve skutkově blízké věci, a dospěl k závěru, že datem uskutečnění zdanitelného plnění nebyl okamžik vystavení faktur ve smyslu § 21 odst. 4 písm. a) zákona o DPH. Soud se však nezabýval přímo otázkou, zda datum uskutečnění zdanitelného plnění nemělo být určeno jinak, neboť byl v daných věcech limitován uplatněnými žalobními body, které se zabývaly výhradně určením dne uskutečnění zdanitelného plnění na základě ustanovení § 21 odst. 4 písm. a) zákona o DPH.
31. Nyní však žalobkyně uplatnila odlišnou argumentaci, v níž se dovolává aplikace § 21 odst. 4 písm. b) zákona o DPH a závěrů rozhodnutí žalovaného v obdobné věci, na něž

navazovaly rozsudky Krajského soudu v Praze ze dne 20. 4. 2017, č. j. 46 Af 2/2016-49, č. 3672/2018 Sb. NSS, a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2017, č. j. 2 Afs 168/2017-32. Tato argumentace je přitom klíčová, neboť ustanovení § 21 odst. 4 písm. b) zákona o DPH představuje vůči písm. a) téhož odstavce *lex specialis*, jelikož ustanovení písm. a) má širší působnost, když je způsobilé dopadat na veškeré služby (každá služba je poskytována a má být na ni vystaven daňový doklad), zatímco ustanovení písm. b) dopadá jen na specifické služby, jejichž podstatou je převod nehmotné věci či poskytnutí uživatelského práva k movité věci. Doposud vyslovená argumentace Krajského soudu v Praze ve vztahu k žalobám proti zajišťovacím příkazům by proto přicházela v úvahu jen tehdy, pokud by datum uskutečnění zdanitelného plnění nebylo možné určit podle písm. b).

32. Pokud jde o tvrzení žalobkyně, že prodej reklamních práv představuje pozbytí nehmotné věci, tj. službu podle § 14 odst. 1 písm. a) zákona o DPH, přičemž k převodu práv a k uskutečnění zdanitelného plnění na vstupu v takovém případě dojde uzavřením smlouvy o poskytnutí práv, tedy podle § 21 odst. 4 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty, považuje jej soud za důvodné, byť do jisté míry nepřesné.
33. Na základě smlouvy o reklamě a propagaci poskytla žalobkyně jediný komplex plnění, který zjevně není dodáním zboží. Jedná se tak nutně o službu. Tento komplex plnění sestávajícího ze získání práva mít na ujednané části dresu či sportovního vybavení sportovců logo G. a mít toto logo na jejich webových stránkách, z propagace společnosti G. na tiskových konferencích sportovců a při jejich styku s médii a širokou veřejností, získání práva užít tvář, podobu, hlas, podpis, paraferu, image a jméno sportovců v prezentačních materiálech G. a závazku těchto sportovců se maximálně třikrát do roka zúčastnit obchodních nebo společenských akcí G. v trvání nejvýše 4 hodin, spolu se závazkem žalobkyně poskytnout přehled reklamního plnění do konce ledna 2016 přitom není pro účely DPH rozumně a bez nepřiměřených obtíží dělitelný, neboť pro odběratele má význam pouze jako celek, neboť dopad prezentace sponzora sportovcem, pokud by sám sponzor nemohl ve svých propagačních materiálech a v rámci svých akcí na poskytovanou finanční podporu danému sportovci poukazovat, by byl podstatnou měrou oslaben. Nanejvýš by bylo možné plnění rozdělit podle jednotlivých sportovců, to však na režim uplatňování DPH nemá vliv, takže by to bylo zbytečné. Nedílnou povahu plnění odráží i způsob ujednání ceny jako úhrnné bez jakýchkoliv vodítek pro kalkulaci ocenění jednotlivých dílčích složek plnění. Pokud jde o stanovení data uskutečnění zdanitelného plnění takto poskytnuté komplexní služby, je proto nutné posoudit, jaká služba [z hlediska charakteristik, s nimiž zákon o DPH pracuje v jednotlivých ustanoveních speciálních vůči obecnému ustanovení § 21 odst. 4 písm. a), tj. zejména v odst. 4 písm. b), popř. v odst. 5 a 6] je pro toto komplexní plnění charakteristická a definuje jeho daňový režim. Datum uskutečnění zdanitelného plnění je tedy třeba určit podle hlavní složky komplexu poskytovaných služeb, která představuje určující motivaci pro pořízení zdanitelného plnění (srov. analogicky např. rozsudek Soudního dvora Evropské unie ve věcech C-432/15 *Baštová*, odst. 71-73, a v něm odkazovanou judikaturu).
34. V rámci tohoto komplexu je přitom nepochybně kvalitativně i kvantitativně hlavní složkou převod osobnostních práv sportovců, tj. oprávnění umisťovat viditelně logo G. na místech a věcech v dispozici těchto sportovců (dres, sportovní vybavení, osobní webové stránky, panely na tiskových konferencích), a oprávnění užít jejich podobu, hlas a další osobnostní projevy v propagačních materiálech G.. Aktivní plnění poskytovaná sportovci (zmínky o sponzorovi na tiskových konferencích a při jiných příležitostech setkání sportovců s médii a veřejností a účast na akcích pořádaných sponzorem) a zejména pak

aktivní plnění poskytovaná žalobkyní (vypracování přehledu reklamních plnění, případná koordinace komunikace se sportovci), jež nemají povahu převodu práv jakožto nehmotné věci a sama o sobě by nemohla být považována za specifickou službu řešenou v § 21 odst. 4 písm. b) zákona o DPH, v tomto souhrnném plnění hrají minoritní roli a z ničeho neplyne, že by pro G. byly hlavní složkou, která je motivovala k uzavření smlouvy o reklamě a propagaci a vynaložení sjednané úhrady. S ohledem na to je tedy namístě datum uskutečnění zdanitelného plnění určit právě na základě pravidel nastavených pro případy pozbytí nehmotné věci, tj. podle § 21 odst. 4 písm. b) zákona o DPH.

35. Žalovaný v napadených rozhodnutích dospěl shodně jako žalobkyně ke správnému závěru, že se v daném případě jedná o poskytnutí služby spočívající v pozbytí nehmotné věci ve smyslu § 496 odst. 2 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění účinném do 31. 12. 2018, neboť se jedná o poskytnutí reklamních a marketingových práv, nicméně neztotožnil se již s názorem, že dnem uskutečnění zdanitelného plnění by měl být den uzavření dané smlouvy, neboť podle žalovaného není den, kdy dochází k pozbytí nehmotné věci, ve smlouvě určen. Žalovaný upozornil na to, že ze smlouvy o reklamě a propagaci jednoznačně vyplývá jen období účinnosti této smlouvy, a to období od 1. 1. 2015 do 31. 12. 2015, kdy žalobkyně pozbývá právo k nehmotné věci. Závěry rozsudků Krajského soudu v Praze ze dne 20. 4. 2017, č. j. 46 Af 2/2016-49, č. 3672/2018 Sb. NSS, a Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2017, č. j. 2 Afs 168/2017-32, spolu s výkladem zastávaným v konkurenčním rozhodnutí odmítl ve věci žalobkyně aplikovat pro skutkovou odlišnost spočívající v tom, že tam posuzovaná smlouva nabyla účinnosti již datem podpisu. Žalobkyně oponuje tím, že tehdy posuzovaná smlouva nabyla účinnosti s časovým odstupem od podpisu.
36. Soud v tomto ohledu musí na základě popisu zjištění ze správního spisu v rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 20. 4. 2017, č. j. 46 Af 2/2016-49, č. 3672/2018 Sb. NSS, konstatovat, že ve zmíněných rozsudcích byla klíčová smlouva, na základě níž tehdejší žalobkyně a stěžovatelka marketingová práva nabyla, a ta v souladu s tím, co uvádí žalovaný, nabyla účinnosti již datem podpisu, tj. dne 21. 5. 2014, a byla uzavřena na dobu určitou do 31. 12. 2014. Právě ve vztahu k této smlouvě zdejší soud i Nejvyšší správní soud uzavřeli, že dnem uskutečnění zdanitelného plnění byl den uzavření smlouvy. Údaje tvrzené žalobkyní v replice, tj. že smlouva byla podepsána dne 23. 5. 2014 a byla uzavřena na dobu určitou od 1. 6. 2014 do 31. 12. 2014, se vztahují ke smlouvě, kterou tehdejší žalobkyně převedla marketingová práva dál, tj. k plnění na výstupu, k němuž se soudy výslovně nevyjádřily.
37. Tato nepřesnost však nic nemění na tom, že v těchto rozsudcích byl učiněn jednoznačný závěr, že dnem uskutečnění zdanitelného plnění v případě služby spočívající v převodu marketingových práv na dobu určitou je den, kdy se stala smlouva o převodu této nehmotné věci účinnou. V případě převodu těchto práv na dobu od 21. 5. 2014 do 31. 12. 2014 byl jako den pozbytí nehmotné věci uvedený ve smlouvě soudy určen den 21. 5. 2014, nikoliv den 31. 12. 2014. Nebyl přijat ani závěr, že v takové situaci den pozbytí nehmotné věci nebyl jednoznačně ve smlouvě určen.
38. K tomu soud považuje za potřebné doplnit, že dnem uvedeným ve smlouvě, ke kterému dochází k pozbytí nehmotné věci, nelze chápat striktně jen den, o němž je výslovně v uzavřené smlouvě konstatováno, že právě k tomuto datu dodavatel pozbývá práva k převáděné nehmotné věci. V tomto směru musí i správce daně podrobit smluvní ujednání výkladu a ujasnit si, zda takový den lze jednoznačně určit na základě komplexu sjednaných práv a povinností v předmětné smlouvě, přičemž nelze trvat na doslovné specifikaci

takového dne; postačí, lze-li bezpečně takový den na základě textu smlouvy určit. Soud přitom na rozdíl od žalovaného zastává názor, že v nyní posuzovaném případě smlouvy o reklamě a propagaci ze dne 10. 11. 2014 lze takový den z textu smlouvy jednoznačně dovodit. Žalobkyně totiž společnosti G. předmětná marketingová práva poskytla na období od 1. 1. 2015 do 31. 12. 2015, tj. ve stejném rozsahu, jako je sama nabyta smlouvou ze dne 3. 11. 2014. Počínaje dnem 1. 1. 2015 již žalobkyně nebyla oprávněna převáděná práva využít pro sebe, tj. nemohla se dožadovat umístění vlastního loga na dresech sportovců nebo jejich přítomnosti na svých společenských akcích, tuto možnost získanou na základě smlouvy ze dne 3. 11. 2014 totiž obratem převedla na svého odběratele. K pozbytí nehmotné věci, která byla podstatou poskytované služby, tedy v souladu s ujednáním ve smlouvě o reklamě a propagaci ze dne 10. 11. 2014 došlo ve prospěch společnosti G. již dnem 1. 1. 2015. Tento den je datem uskutečnění zdanitelného plnění a k tomuto datu je tedy třeba posoudit, zda poskytnuté plnění podléhalo povinnosti odvést daň na výstupu. Pozdější datum úhrady faktur, z něž vycházel žalovaný, nebylo relevantní, ustanovení § 21 odst. 1 ani § 21 odst. 4 písm. a) zákona o DPH v daném případě není důvodu aplikovat.

39. K datu 1. 1. 2015 již byla žalobkyně registrována jako plátce DPH, uvedená zdanitelná plnění tak měla přiznat jako zdanitelná plnění ve zdaňovacím období leden 2015. Pokud tato zdanitelná plnění žalovaný, resp. finanční úřad vyměřil v měsících únor, červenec a prosinec 2015, postupoval v rozporu se zákonem. Napadená rozhodnutí jsou proto nezákonná a soud je musel podle § 78 odst. 1 s. ř. s. zrušit.
40. Co se však týká tvrzeného porušení § 8 odst. 2, popř. § 99 odst. 1 daňového řádu a námitky dvojího zdanění tím, že by plnění na základě smlouvy o reklamě a propagaci bylo v rámci režimu DPH uplatněno dvakrát, konkrétně ke vzniku registrační povinnosti a následně ke vzniku povinnosti přiznat DPH, zde soud nedává žalobkyni za pravdu.
41. V rozsudku ze dne 19. 5. 2016, č. j. 6 Afs 50/2016-47, Nejvyšší správní soud konstatoval: *„Existuje-li zde – ve formě pravomocného rozhodnutí – odpověď k tomu povolání orgánu veřejné moci, byť sama vyslovená jen v rámci odůvodnění jím řešené prejudiciální otázky, správce daně ji jako podklad pro vlastní úsudek o předběžné otázce k námitce daňového subjektu vzít musí a – zejména hodlá-li na ni odpovědět jinak – musí přesvědčivě vyložit důvody, které ho k odlišné odpovědi na prejudiciální otázku vedly. Toto konstatování plyne již jen z obecné povinnosti správce daně, resp. soudu řádně odůvodnit svá rozhodnutí a vypořádat včas a řádně vznesené odvolací či žalobní námitky.“* Nejvyšší správní soud tak sice připustil, že vázanost správce daně rozhodnutím o předběžné otázce nedopadá jen na samotný výrok takového rozhodnutí (zde o registraci žalobkyně k DPH od 1. 1. 2015), ale i na nosnou část odůvodnění, ve vztahu k takovému odůvodnění však připustil možnost se odchýlit na základě přesvědčivého vyargumentování odlišného závěru. V nynějším případě však odůvodnění rozhodnutí o registraci žalobkyně k DPH ze dne 6. 2. 2015 prakticky žádné odůvodnění svého závěru neobsahuje. V dané situaci tak pro žalovaného není závazný v něm nevyslovený závěr, že žalobkyně překročila rozhodný obrat již ke dni 10. 11. 2014. Žalovaný tedy může bez rozporu s uvedeným rozhodnutím vycházet z toho, že ke dni 1. 1. 2015 žalobkyně již byla plátcem DPH, který byl povinen přiznat daň ze zdanitelných plnění uskutečněných v lednu 2015 (a totéž platilo i pro měsíce únor, červenec a prosinec 2015).
42. Soud se navíc se žalovaným ztotožňuje v tom, že fakturami ze dne 10. 11. 2014 žalobkyně pouze osvědčila (učinila pravděpodobným), že dosáhla obratu pro povinnou registraci k DPH, nikoliv že se zdanitelné plnění uskutečnilo. Na základě tohoto osvědčení pak bylo

vydáno rozhodnutí o registraci žalobkyně, podle nějž byla od 1. 1. 2015 plátcem DPH, na základě čehož se na ni poté vztahovala povinnost přiznat v souladu s § 21 odst. 1 zákona o DPH daň ke dni přijetí úplaty. Jak však vyplývá z předchozích závěrů soudu, žalobkyní v registračním řízení tvrzené a fakturami dokládané skutečnosti nebyly pravdivé, a rozhodnutí o registraci žalobkyně je tak založeno na nesprávně zjištěném skutkovém stavu. V nynějším řízení však již žalovanému nenáleželo toto pravomocné rozhodnutí přehodnocovat, odhlédnout od něj by mohl jen v případě, že by tím předešel rozporu svého rozhodnutí se směrnicí o DPH (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 7. 2014, č. j. 8 Afs 59/2013-33, č. 3124/2014 Sb. NSS), což však nedopadá na případ žalobkyně.

43. Žalobkyně v žalobě proti napadenému rozhodnutí I namítala i porušení procesních pravidel v rámci daňového řízení, kvůli čemuž považuje žalobkyně napadené rozhodnutí I za vydané v rozporu s čl. 2 odst. 2 a čl. 3 Listiny základních práv a svobod a v rozporu se základními zásadami a povinnostmi stanovenými správcí daně daňovým řádem.
44. Za prvé mělo být žalobkyni konkrétně odejmuto právo nahlížet do spisu dne 23. 11. 2015. Z protokolu o ústním jednání ze dne 23. 11. 2015, č. j. 4118226/15/2124-60563-203641, je zřejmé, že zástupce žalobkyně mimo jiné požádal o předložení listin z vyhledávací části spisu, na což finanční úřad reagoval tak, že se k této žádosti vyjádří do 7. 12. 2015. Finanční úřad žalobkyni dne 4. 12. 2015 sdělil, že tyto listiny nemohou být předloženy, neboť se jedná o písemnosti sloužící výlučně pro potřeby správce daně. Soud považuje tento postup finančního úřadu za zcela zákonný.
45. Podle § 66 odst. 1 věty první daňového řádu je daňový subjekt oprávněn u správce daně nahlédnout do části spisu týkající se jeho práv a povinností, které označí, s výjimkou části vyhledávací. Podle § 66 odst. 2 daňového řádu je daňový subjekt oprávněn nahlédnout do soupisu písemností obsažených ve vyhledávací části spisu.
46. Z citovaných zákonných ustanovení vyplývá, že žalobkyně nebyla krácena na svých právech, neboť jí bylo podle výše specifikovaného protokolu umožněno nahlédnout do soupisu písemností ve vyhledávací části spisu. Soud neshledává důvody pro zvláštní postup podle § 66 odst. 3 daňového řádu, neboť listiny zachycující strategii správců daně při vyhledávání pochybných daňových přiznání nelze zpřístupnit bez ohrožení cíle správy daní.
47. Žalobkyně podala dne 30. 5. 2016 stížnost mimo jiné na postup správce daně, neboť neumožnění nahlédnutí do vyhledávací části spisu považovala za nezákonný postup. Vyrozumění stěžovatele o výsledku šetření ze dne 24. 6. 2016 považuje žalobkyně za nepřezkoumatelné. Soud se ani s tímto názorem neztotožňuje vzhledem k tomu, že žalobkyně ve své stížnosti netvrdila žádné skutečnosti odůvodňující postup podle § 66 odst. 3 daňového řádu, a proto neměl finanční úřad možnost případný odlišný postup od § 66 odst. 1 a odst. 2 daňového řádu posoudit. Finanční úřad náležitě zdůvodnil, z jakého důvodu nemohly být interní písemnosti z vyhledávací části spisu zpřístupněny žalobkyni.
48. Pokud jde o stížnost na pracovníka správce daně ze dne 1. 11. 2016, ve které opětovně žalobkyně namítá nezákonný postup finančního úřadu pro neumožnění nahlédnout do vyhledávací části spisu dne 16. 3. 2016, souhlasí soud s názorem žalovaného, že se jedná o účelové jednání ze strany žalobkyně, kterým chtěla oddálit vydání platebního výměru I, když se proti nezákonnému postupu bránila až s odstupem téměř osmi měsíců a neupozornila správce daně při projednání zprávy o daňové kontrole na podání takové stížnosti. S ohledem na uvedené nepovažuje soud skutečnost, že stížnost žalobkyně nebyla vyřízena do skončení daňového řízení, za takovou vadu, která by zakládala nezákonnost

platebního výměru. V každém případě by však uvedená pochybení nemohla mít vliv na zákonnost napadených rozhodnutí, neboť ta se o požadované listiny z vyhledávací části daňového spisu ve svých závěrech nijak neopírala a stížnost byla před jejich vydáním vyřízena jako neopodstatněná. Soud tak uzavírá, že tento žalobní bod je nedůvodný.

49. Žalobkyně dále vyčítala výzvě k odstranění pochybností ze dne 21. 9. 2015, že v ní nebyly pochybnosti správce daně řádně specifikovány. Soud shledává uplatněnou námitku žalobkyně nedůvodnou, neboť finanční úřad zcela jasně specifikoval, z jakého důvodu vznikly pochybnosti, konkrétně protože byl uplatněn nárok na odpočet daně u přijatelných plnění a současně nebyla vykázána žádná uskutečněná zdanitelná plnění, čímž vznikly finančnímu úřadu pochybnosti, zda tato přijatá plnění byla vůbec použita pro uskutečnění ekonomické činnosti. Soud shledává takové odůvodnění pochybností dostatečným vzhledem k tomu, že žalovaný měl k dispozici pouze přiznání k DPH za období července 2015 podané žalobkyní. Pro posouzení otázky provázanosti přijatých plnění s plněními poskytnutými na výstupu přitom nepostačoval pouze údaj o tom, jaký je hlavní předmět ekonomické činnosti žalobkyně; takovou otázku je třeba řešit s konkrétní znalostí povahy korespondujících plnění na vstupu a výstupu.
50. K námitce žalobkyně, že jí měly být ukládány povinnosti v rozporu se zákonem, zejména povinnost předložit finanční rozpočet a smlouvy, soud uvádí, že ji taktéž shledává nedůvodnou. Žalovaný dne 7. 12. 2015 žalobkyni vyzval k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně v souladu s § 92 odst. 4 daňového řádu. Nelze souhlasit s tvrzením žalobkyně, že jí byly uloženy povinnosti v rozporu se zákonem. Finanční úřad se tímto snažil splnit svou povinnost náležitě zjistit skutkový stav tak, aby byla správně zjištěna a stanovena daň, a především upozornit žalobkyni na to, že v situaci existujících pochybností je na ní, aby unesla důkazní břemeno o skutečnostech uváděných v daňovém přiznání (§ 92 odst. 3 daňového řádu), přičemž uváděl příklady listin, které by mohly rozhodné okolnosti objasnit a přispět k unesení důkazního břemene tížícího žalobkyni.
51. Žalobkyně dále namítala, že zahájení daňové kontroly nebylo řádně zdůvodněno. Daňová kontrola byla zahájena dne 4. 11. 2015 při jednání ve věci odstranění pochybností u DPH za období červenec 2015, o němž byl sepsán protokol č. j. 4005691/15/2124-60563-203641. Finanční úřad zdůvodnil zahájení kontroly tím, že předpokládá rozsáhlejší důkazní šetření. Vzhledem k tomu, že se v rámci odstraňování pochybností ohledně podaného daňového přiznání nepodařilo pochybnosti odstranit, dospěl finanční úřad k závěru, že bude potřeba pokračovat v dokazování, což odůvodňuje zahájení daňové kontroly podle § 90 odst. 3 daňového zákona. Při zahájení daňové kontroly byly splněny i podmínky uložené § 87 odst. 1 daňového řádu, neboť byl vymezen předmět daňové kontroly (DPH za zdaňovací období červenec 2015) a rozsah daňové kontroly (v neomezeném rozsahu). Takový postup byl namísto i proto, že správce daně v rámci vyhledávací činnosti zjistil, že žalobkyně v rozhodném období inkasovala na svůj bankovní účet významnou částku, z níž neodvedla DPH. Bylo tedy nezbytné prošetřit povahu takto přijaté úhrady a komplexně ji posoudit z hlediska toho, zda podléhá DPH, v jaké sazbě, v kterém zdaňovacím období atd. Soud k tomu navíc připomíná, že zástupce žalobkyně byl přítomen při jednání, přičemž k obsahu protokolu, tj. mimo jiné k odůvodnění zahájení daňové kontroly, nevzněl žádné výhrady, z toho se lze domnívat, že odůvodnění zahájení daňové kontroly v danou chvíli považoval za dostatečné. Tento žalobní bod proto považuje soud za nedůvodný.
52. Pokud jde o námitku směřující proti nedostatečnému odůvodnění změny územního pracoviště, když v rámci daňového řízení vystupovalo Územní pracoviště v K. i Územní

pracoviště ve S., čímž mělo být porušeno základní právo na úřední osobu, i tu soud považuje za nedůvodnou. Podle přílohy č. 8 Organizačního řádu Finanční správy České republiky ze dne 23. 6. 2015, č. j. 41392/15/7400-00180, náleží územní pracoviště ve S. do řídicí působnosti územního pracoviště v K.. Kromě toho, správcem daně ve smyslu § 10 odst. 1 daňového řádu ve spojení s § 8 odst. 1 písm. b) a odst. 2 zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění účinném od 1. 1. 2015 (dále jen „zákon o Finanční správě“) byl v případě žalobkyně Finanční úřad pro Středočeský kraj jako celek. Změna územního pracoviště finančního úřadu ve smyslu § 8 odst. 5 zákona o Finanční správě v rámci jednoho finančního úřadu nepředstavuje změnu místně příslušného správce daně ve smyslu daňového řádu. S ohledem na uvedené tak nemohlo být zasaženo do procesních práv žalobkyně.

53. V žalobě směřující proti napadenému rozhodnutí III žalobkyně taktéž namítala vady výzvy k odstranění pochybností, neboť podle ní nebyla řádně zdůvodněna. Soud shledává i v tomto případě uplatněnou námitku žalobkyně nedůvodnou, neboť finanční úřad zcela jasně specifikoval, jaké pochybnosti vznikly (o správnosti, pravdivosti, průkaznosti a úplnosti údajů o přijatých zdanitelných plněních vykázaných v oddílu C přiznání) a z jakého důvodu pochybnosti vznikly (byl uplatněn nárok na odpočet daně u přijatelných plnění a současně nebyla vykázána žádná uskutečněná plnění, čímž vznikly u finančního úřadu pochybnosti, zda tato přijatá plnění byla použita pro uskutečnění ekonomické činnosti). Soud shledává takové odůvodnění pochybností dostatečným. I kdyby tomu však tak nebylo, na zákonnost napadených rozhodnutí by to nemělo vliv, neboť i přes eventuálně vadné zahájení postupu k odstranění pochybností by v daném případě nehrozila prekluze daňové povinnosti.
54. Závěrem soud shrnuje, že žalovaný nesprávně určil den, ke kterému vznikla žalobkyni povinnost přiznat DPH na základě § 21 odst. 1 zákona o DPH. Tímto dnem byl den uskutečnění zdanitelného plnění stanovený podle § 21 odst. 4 písm. b) zákona o DPH jako den pozbytí nehmotné věci, který předcházел přijetí úplaty. Dnem pozbytí nehmotné věci byl den, od kterého již žalobkyně nemohla nakládat s převáděnými marketingovými právy jako s vlastními bez porušení smlouvy, tj. den 1. 1. 2015. Byť tedy soud veškeré námitky žalobkyně směřující proti procesnímu postupu finančního úřadu shledal nedůvodnými, klíčová námitka nesprávné aplikace hmotného práva byla důvodná. Proto soud napadená rozhodnutí zrušil jako nezákonná podle § 78 odst. 1 s. ř. s. a věci vrátil žalovanému k dalšímu řízení, v němž bude vázán shora vysloveným právním názorem soudu (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
55. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalovaný nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch. Žalobkyně měla ve věci plný úspěch, a proto má právo na náhradu nákladů řízení. Její náklady spočívají v soudním poplatku ve výši 3 000 Kč za podání každé ze tří žalob a v nákladech na zastoupení advokátem. Zástupkyně žalobkyně provedla v každé z věcí tři účelné úkony právní služby po 3 100 Kč [převzetí a příprava zastoupení, podání žaloby a podání repliky – § 7, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif“)], dále jí náleží za každou z věcí tři paušální částky jako náhrada hotových výdajů po 300 Kč podle § 13 odst. 3 téže vyhlášky, vše (kromě soudního poplatku) zvýšeno v souladu s § 57 odst. 2 s. ř. s. o částku 2 142 Kč odpovídající náhradě za 21 % DPH. Žalobkyně tak má celkem právo na náhradu nákladů řízení ve výši 3 x 15 342 Kč, tj. celkem 46 026 Kč. Lhůtu k plnění stanovil soud v souladu s § 54 odst. 7 s. ř. s.

v délce 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku s tím, že s ohledem na § 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, užitý na základě § 64 s. ř. s., je žalovaný povinen náhradu nákladů řízení zaplatit k rukám zástupkyně žalobkyně (advokáta).

Poučení :

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou 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.

Praha 29. dubna 2019

JUDr. Věra Šimůnková, v. r.
předsedkyně senátu