



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu Olgy Stránské a soudců Mgr. Jana Čížka a JUDr. Milana Podhrázkého ve věci žalobce S & C, se sídlem Č. a., K., IČO: X, zastoupeného Mgr. Petrou Hrachy, advokátkou se sídlem Cihlářská 19, Brno - Veveří, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 12. 2015, č. j. 39387/15/5300-22443-711513,

t a k t o :

I. Žaloba se zamítá.

II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobou podle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) se žalobce domáhal zrušení shora označeného rozhodnutí, kterým žalovaný zamítl jeho odvolání a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Středočeský kraj, Územní pracoviště v Kladně (dále jen „správce daně“) ze dne 1. 4. 2015, č. j. 1597874/15/2110-52522-204502, kterým správce daně vyměřil žalobci daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce září 2014 ve výši 0,- Kč, přičemž neuznal žalobcem uplatněný nárok na nadměrný odpočet daně ve výši 520.800,- Kč.

Žalovaný odůvodnil napadené rozhodnutí tím, že žalobce jako plátce daně z přidané hodnoty registrovaný k dani ode dne 1. 8. 2014 neoprávněně uplatnil nadměrný odpočet daně na vstupu podle daňového dokladu č. FV20140276 vystaveného dne 3. 9. 2014 společností S. I. M., se sídlem H., P., IČO: X (dále jen: „S. I.“). Předmětem plnění bylo poskytnutí služeb

podle smlouvy o poskytování marketingových práv a o zajištění služeb ze dne 21. 5. 2014 (dále také jen „smlouva o poskytování práv“). Touto smlouvou žalobce koupil od S. I. reklamní a marketingová práva související s činností reprezentace České republiky v házené na území ČR i v zahraničí, s organizací projektu Super den házené konaného dne 14. 6. 2014 a s organizací projektu Fotbalová škola P. Č. konaného 28. 6. – 4. 7. 2014. S. I. udělil žalobci oprávnění spravovat a komerčním způsobem nakládat s těmito reklamními a marketingovými právy ode dne účinnosti smlouvy o poskytování práv. Žalobce za poskytnutou službu zaplatil dne 3. 9. 2014. Podle žalovaného předmětné plnění představuje poskytnutí služby podle § 14 odst. 1 písm. a) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 30. 9. 2014 (dále jen „zákon o DPH“). Podle § 21 odst. 4 písm. b) zákona o DPH k uskutečnění zdanitelného plnění došlo dne 21. 5. 2014, kdy S. I. převedl na žalobce reklamní a marketingová práva, nikoliv až zaplacením úplaty za prodej práv. Tuto skutečnost dokládají i tři smlouvy uzavřené mezi žalobcem a zadavateli reklamy G. A. a.s. a G. G., s.r.o., které nabyly účinnosti již dne 1. 6. 2014. Žalovaný dále konstatoval, že uplatnění nároku na odpočet je v rozporu se zásadou neutrality, neboť žalobce neodvedl, a to ani dodatečně, daň z přidané hodnoty na výstupu z plnění, která sám poskytl zadavatelům reklamy. Z tohoto důvodu nemůže nárokovat odpočet daně na vstupu. Žalobce neprokázal, že zdanitelné plnění bylo užito v rámci ekonomické činnosti do budoucna k uskutečnění plnění, z něhož by mu vznikla povinnost odvést daň na výstupu. Žalobcem uplatněný nárok na odpočet daně proto nelze uznat.

Žalobce namítl, že závěry žalovaného nemají oporu v provedeném dokazování a nemohou obstát z hlediska zákonnosti. Poukázal na skutečnost, že S. I. uzavřením smlouvy o poskytování práv nepozbyl žádná práva, pouze poskytl žalobci nevýhradní licenci k užití reklamních a marketingových práv. Dále uvedl, že S. I. poskytl žalobci také další služby, které byly realizovány postupně po dobu účinnosti smlouvy do 31. 12. 2014, zejména reklamu na dresech a sportovní vybavení reprezentace, které hráči užívali po celou sezónu během zápasů či na tiskových konferencích, reklamu na internetových stránkách, monitoring účinnosti reklamy či osobní účast reprezentace na sjednaných akcích. Služby tedy nebyly poskytnuty jednorázově, naopak byly poskytovány po celou dobu trvání smlouvy o poskytování práv. Plnění je proto třeba posoudit jako obecně poskytované služby a závazek zdržet se určitého jednání nebo strpět určité jednání nebo situaci podle § 14 odst. 1 písm. d) zákona o DPH. K uskutečnění zdanitelného plnění proto došlo podle § 21 odst. 4 písm. a) zákona o DPH dnem poskytnutí platby. Žalobce dále namítá, že správce daně a žalovaný hodnotili provedené důkazy v rozporu se zásadou volného hodnocení důkazů, neboť nepřihlédli k tomu, že S. I. poskytoval žalobci služby po dobu trvání smlouvy o poskytování práv. Žalobce zaplatil sjednanou odměnu až po prokázání, že byla reklama poskytována a její poskytování bylo zajištěno i do budoucna. Žalovaný podle názoru žalobce zjednodušil vztah mezi žalobcem a S. I. na údajný převod práv, ačkoliv se jednalo jen o jednu z poskytnutých služeb. Nemůže proto obstát závěr, že uplatněný nadměrný odpočet je v rozporu se zásadou neutrality a že absentuje bezprostřední přímá souvislost přijatých služeb a následnou podnikatelskou činností žalobce. Podle žalobcova názoru zásada neutrality znamená, že poskytnutí zdanitelného plnění v rámci podnikatelské sféry nepřináší státu výtěžek z daně, neboť je inkasován až v okamžiku prodeje zboží či služby konečnému spotřebiteli. Daň na vstupu a daň na výstupu nebývá při běžné podnikatelské činnosti stejná, tj. přijatá plnění nemusí pokrývat všechna plnění poskytnutá. Žalobce prokázal souvislost přijatých plnění a

následnou ekonomickou činností. Bez uzavření smlouvy o poskytování práv by totiž nemohl poskytovat služby svým zákazníkům a přijímat od nich úplatu.

Žalobce dále vytýká správci daně, že nevedl řádně daňový spis. V této souvislosti odkázal na seznamy listin ze dne 9. 3. 2015 a ze dne 29. 4. 2015, které jsou dle jeho názoru odlišné a neobsahují úřední záznam ze dne 9. 3. 2015, č. j. 1092478/15/2110-60562-205224. Ve spise rovněž není založena emailová komunikace mezi žalobcem a správcem daně. Dále namítá, že správce daně po něm požadoval úhradu poplatku za kopie listin s odůvodněním, že mu je poskytoval opakovaně. Požadavek na úhradu poplatku byl nezákonný, neboť kopie listin požadovaných dne 29. 4. 2015 mu nebyly dříve poskytnuty. Žalobce také namítá, že mu nebyla poskytnuta předkládací zpráva, která byla žalovanému předložena správcem daně a tím nebyla šetřena jeho základní práva. Závěrem žalobce shrnul, že rozhodnutí žalovaného a správce daně jsou nezákonná pro rozpor s čl. 2 odst. 2, 3 a 4 Listiny základních práv a svobod, vyhlášené pod č. 2/1993 Sb. (dále jen „Listina“), pro rozpor se základními zásadami daňového řízení, zejména § 5 odst. 1 a 2, § 8 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) a rovněž v rozporu se zákonem o DPH.

Žalovaný ve vyjádření k žalobě odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí. Doplnil, že existence přímé a bezprostřední souvislosti mezi konkrétním plněním na vstupu a jedním nebo několika plněními na výstupu, jež zakládají nárok na odpočet daně, nikoliv pouze souvislost s ekonomickou činností žalobce, je nutnou podmínkou k tomu, aby nárok na odpočet daně na vstupu byl přiznán a aby mohl být rozsah nároku zjištěn. V této souvislosti odkázal na rozsudek SDEU ze dne 21. 2. 2013, ve věci C-104/12, *Wolfram Becker*, a rozsudek NSS ze dne 16. 3. 2015, č. j. 8 Afs 13/2014-103, publ. pod č. 3241/2015 Sb.NSS (všechna rozhodnutí NSS citovaná v tomto rozhodnutí jsou dostupná na www.nssoud.cz). Odmítl, že by během daňového řízení došlo k pochybení či manipulaci s obsahem spisu. Pokud jde o listiny, jejichž kopie odmítl správce daně poskytnout bezúplatně, uvedl žalovaný, že se jednalo o písemnosti, které byly žalobci doručeny nebo které žalobce sám poskytl. Pořízení kopií těchto listin tedy podléhalo poplatkové povinnosti. Do předkládací zprávy, resp. stanoviska správce daně k podanému odvolání, nebylo žalobci umožněno nahlédnout, neboť se jedná o písemnost sloužící výlučně pro potřeby správce daně, která se zakládá do vyhledávací části spisu.

Žalobce v replice setrval na žalobních tvrzeních. Uvedl, že podmínka existence přímé a bezprostřední souvislosti mezi plněním na vstupu a plněním na výstupu, jež zakládají nárok na odpočet daně, není v § 72 zákona o DPH stanovena a není tímto způsobem ani vykládána judikaturou. Nárok na odpočet vzniká za splnění dvou podmínek. První z nich je přijetí zdanitelného plnění plátcem daně od jiného plátce daně a druhou je použití takto přijatého plnění k dosažení obrátu za vlastní zdanitelná plnění, přičemž existuje věcná a časová souvislost přijatých zdanitelných plnění se zdanitelnými plněními plátce, z nichž je dosahováno obrátu. Odkázal přitom na rozsudek NSS ze dne 7. 4. 2005, č. j. 2 Afs 26/2004 – 67, a rozsudek NSS ze dne 5. 6. 2013, č. j. 1 Afs 24/2013. Dále uvedl, že mu není znám obsah úředního záznamu 9. 3. 2014, č. j. 112380/2110-60565-205224 (správně č. j. 1122380/15/2110-60565-205224 – pozn. soudu), na nějž žalovaný ve vyjádření odkazoval. Tato listina není uvedena v seznamu listin, které jsou součástí spisu, což dokládá špatné vedení spisu. Pokud jde o neposkytnutí předkládací zprávy, je žalobce toho názoru, že

žalovaný postupoval v rozporu se závěry vyslovenými v rozsudku NSS ze dne 17. 9. 2010, č. j. 5 Afs 65/2009-128, a v nálezu Ústavního soudu ze dne 28. 3. 2006, sp. zn. IV. ÚS 359/05, publ. pod č. 74, sv. 40 ÚS.

Krajský soud v Praze přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i řízení, které vydání rozhodnutí předcházelo, v rozsahu všech napadených výroků a v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.), přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu v době vydání napadeného rozhodnutí (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Soud dospěl k závěru, že žaloba není důvodná. O věci samé soud rozhodl bez nařízení jednání, neboť žalobce s tímto postupem vyslovil souhlas a u žalovaného má soud za to, že s takovým projednáním věci souhlasil (§ 51 odst. 1 s. ř. s.).

Z obsahu předloženého daňového spisu soud zjistil, že dne 21. 5. 2014 uzavřel žalobce jako objednatel se S. I. jako dodavatelem smlouvu o poskytování práv. Předmětem smlouvy byl a) „prodej dílčích reklamních a marketingových práv souvisejících s reprezentací mužů ČR v házené na území České republiky i v zahraničí dodavatelem (...) a jejich koupě objednatelem“, b) „prodej dílčích reklamních a marketingových práv souvisejících s organizací [projektu SUPER DEN HÁZENÉ dne 14. 6. 2014 v Brně] dodavatelem (...) a jejich koupě objednatelem“, a c) „prodej dílčích reklamních a marketingových práv souvisejících s propagací [projektu Fotbalová škola P. Č. ve dnech 28. 6. – 4. 7. 2014 v Praze] dodavatelem (...) a jejich koupě objednatelem“. Dále bylo mj. ujednáno, že „[d]odavatel je povinen poskytnout objednateli závěrečnou zprávu, monitoring splnění předmětu této smlouvy jak v tištěné tak v elektronické verzi“ (čl. II odst. 7 smlouvy o poskytování práv). Ve smlouvě byla sjednána kupní cena ve výši 3.000.000,- Kč včetně DPH, přičemž žalobce se zavázal vystavit daňový doklad se splatností 15 dnů nejdříve po vyhotovení závěrečné zprávy a monitoringu plnění předmětu smlouvy. Smlouva o poskytování práv byla uzavřena na dobu určitou do 31. 12. 2014 a nabyla účinnosti dnem podpisu oběma smluvními stranami, tj. dne 21. 5. 2014.

Žalobce následně uzavřel se společností G. G., s.r.o. jako zadavatelem smlouvu o reklamě a propagaci ze dne 23. 5. 2014. Předmětem smlouvy bylo zajištění propagace zadavatele prostřednictvím jeho ochranné známky či známek a goodwillu. Žalobce se zavázal zajistit zadavateli prezentaci jeho ochranných známek v rámci projektu SUPER DEN HÁZENÉ dne 14. 6. 2014 v Brně. Dále se zavázal, že reprezentace mužů ČR v házené bude prezentovat a propagovat zadavatele při všech svých sportovních aktivitách vykonávaných v rámci profesionální sportovní kariéry. Žalobce ve smlouvě prohlásil, že není plátcem DPH, ovšem zavázal se vystavit zadavateli daňový doklad s náležitostmi podle zákona o DPH. Zadavatel uhradil sjednanou odměnu třemi splátkami ve dnech 17. 6., 30. 6. a 30. 12. 2014. Smlouva byla uzavřena na dobu určitou do 31. 12. 2014 a nabyla účinnosti 1. 6. 2014.

Žalobce dále uzavřel se společností G. A. a.s. jako zadavatelem smlouvu o reklamě a propagaci ze dne 29. 5. 2014. Předmětem smlouvy bylo zajištění propagace zadavatele v rámci projektu SUPER DEN HÁZENÉ dne 14. 6. 2014 v Brně. Žalobce se dále zavázal zajistit zadavateli propagaci v rámci televizních přenosů ze zápasů reprezentace mužů a žen ČR a zápasů extraligy házené mužů formou injektaží ochranných známek zadavatele. Žalobce ve smlouvě prohlásil, že není plátcem DPH, ovšem zavázal se vystavit zadavateli daňový

doklad s náležitostmi podle zákona o DPH. Zadavatel uhradil sjednanou odměnu dvěma splátkami ve dnech 18. 6. a 15. 9. 2014. Smlouva byla uzavřena na dobu určitou do 31. 12. 2014 a nabyla účinnosti 1. 6. 2014. Se společností G. A. a.s. jako zadavatelem uzavřel žalobce dne 29. 5. 2014 rovněž druhou smlouvu o reklamě a propagaci, jejímž předmětem byla propagace zadavatele v rámci projektu Fotbalová škola P. Č 2014 a v rámci televizního pořadu o tomto projektu. Bylo sjednáno, že odměna žalobce bude uhrazena ve dvou splátkách, které byly uhrazeny ve dnech 18. 6. a 15. 9. 2014. Žalobce ve smlouvě prohlásil, že není plátcem DPH, ovšem zavázal se vystavit zadavateli daňový doklad s náležitostmi podle zákona o DPH.

Dne 20. 7. 2014 podal žalobce přihlášku k registraci k dani z přidané hodnoty z důvodu dosažení obratu stanoveného v § 6 odst. 1 zákona o DPH. S účinností od 1. 8. 2014 byl žalobce rozhodnutím správce daně ze dne 5. 8. 2014, č. j. 3479666/14/2110-05801-201689, k dani zaregistrován.

Dne 3. 9. 2014 vystavil dodavatel S. I. podle smlouvy o poskytování práv daňový doklad (fakturu) č. FP201400002 na částku 3.000.000,- Kč, včetně daně z přidané hodnoty ve výši 520.800,- Kč. Jako datum uskutečnění zdanitelného plnění je na daňovém dokladu uveden den 3. 9. 2014. Částku 3.000.000,- Kč žalobce uhradil S. I. bezhotovostním převodem na účet dne 3. 9. 2014.

Dne 31. 10. 2014 podal žalobce u správce daně přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce září 2014, v němž uplatnil nadměrný odpočet daně ve výši 520.800,- Kč.

Výzvou ze dne 21. 11. 2014 vyzval správce daně žalobce k odstranění pochybností o tom, zda skutečně přijal deklarovaná zdanitelná plnění a zda byl nárok na nadměrný odpočet uplatněn v souladu s § 72 a § 73 zákona o DPH. Dne 4. 3. 2015 sepsal správce daně úřední záznam o výsledku postupu k odstranění pochybností, v němž uvedl, že žalobce nárok na nadměrný odpočet DPH neprokázal. S výsledkem postupu k odstranění pochybností byl žalobce seznámen během ústního jednání se správcem daně dne 9. 3. 2015. Žalobce ve vyjádření ze dne 18. 3. 2015 učinil návrh na doplnění dokazování. Správce daně však neshledal důvody k pokračování v dokazování a následně vydal rozhodnutí, kterým vyměřil žalobci daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce září 2014 ve výši 0,- Kč, přičemž neuznal žalobcem uplatněný nárok na nadměrný odpočet daně na vstupu.

Součástí spisu je dále úřední záznam ze dne 29. 4. 2014, podle něhož zástupce žalobce požádal o vyhotovení opisu všech písemností obsažených v daňovém spisu. V protokolu je uvedeno, že správce daně vyhotovil požadované opisy, přičemž za část opisů požadoval uhrazení správního poplatku. Zástupce žalobce odmítl správní poplatky uhradit. Zároveň správce daně vytkl, že v seznamu písemností obsažených ve spise nebyl uveden úřední záznam ze dne 9. 3. 2015, č. j. 1092478/15/2110-60562-205224.

Žalobce podal dne 1. 5. 2015 odvolání proti rozhodnutí správce daně. Správce daně předložil odvolání žalovanému spolu se stanoviskem k podanému odvolání. Žalovaný

následně žalobou napadeným rozhodnutím odvolání zamítl a rozhodnutí správce daně potvrdil.

V řízení před krajským soudem žalobce k prokázání svých tvrzení navrhl, aby soud nad rámec listin obsažených v daňovém spise provedl důkaz jím předloženými fotografiemi, sdělením správce daně ze dne 4. 12. 2015, vyrozuměním správce daně ze dne 6. 5. 2015 a přehledem písemností pořízeným z daňového portálu dne 9. 10. 2016. Soud však shledal provedení těchto důkazů nadbytečným, neboť veškeré skutečnosti rozhodné pro posouzení věci jsou zachyceny v předloženém daňovém spise.

Podle § 14 odst. 1 zákona o DPH se poskytnutím služby rozumí všechny činnosti, které nejsou dodáním zboží. Poskytnutím služby se pro účely tohoto zákona rozumí také a) pozbytí nehmotné věci, (...) d) zavázání se k povinnosti zdržet se určitého jednání nebo strpět určité jednání nebo situaci.

Podle § 21 odst. 4 písm. b) zákona o DPH se při poskytnutí služby zdanitelné plnění považuje za uskutečněné 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.

Podle § 72 odst. 1 písm. a) zákona o DPH je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku. Podle odst. 3 nárok na odpočet daně vzniká plátcí okamžikem, kdy nastaly skutečnosti zakládající povinnost tuto daň přiznat. Podle odst. 5 plátce má nárok na odpočet daně v plné výši u přijatého zdanitelného plnění, které použije výhradně pro uskutečňování plnění uvedených v odstavci 1.

Podle § 79 odst. 1 zákona o DPH osoba povinná k dani má nárok na odpočet daně u přijatého zdanitelného plnění pořízeného v období 12 po sobě jdoucích měsíců přede dnem, kdy se stala plátcem, pokud toto plnění je k tomuto dni součástí jejího obchodního majetku. Podle odst. 3 nárok na odpočet daně podle odstavců 1 a 2 lze uplatnit za zdaňovací období, do něhož spadá den, kdy se osoba povinná k dani stala plátcem.

Spornou právní otázkou v dané věci je, zda žalobci vznikl nárok na odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu z plnění přijatého od S. I. a zda tento nárok mohl uplatnit v předmětném zdaňovacím období měsíce září 2014.

Nárok na odpočet daně je dán za podmínky, že plátce použije přijatá zdanitelná plnění v rámci své ekonomické činnosti pro uskutečnění plnění vyjmenovaných v § 72 zákona o DPH. Podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu (srov. např. rozsudek NSS ze dne 16. 3. 2015, č. j. 8 Afs 13/2014-93, publ. pod č. 3241/2015 Sb.NSS) je nezbytné, aby existovala přímá a bezprostřední souvislost mezi konkrétním plněním na vstupu a jedním

nebo několika plněními na výstupu, jež zakládají nárok na odpočet. Nárok na odpočet daně, která zatížila pořízení zboží nebo služeb na vstupu, předpokládá, že náklady vynaložené na takové pořízení jsou součástí prvků spoluurčujících cenu plnění zdaněných na výstupu, která zakládají nárok na odpočet (srov. též rozsudky Soudního dvora ze dne 8. 6. 2000, *Midland Bank*, C-98/98, Recueil, s. I-4177, a ze dne 22. 2. 2001, *Abbey National*, C-408/98, Recueil, s. I-1361). Nárok na odpočet lze přiznat i bez přímé a bezprostřední souvislosti mezi konkrétním plněním na vstupu a plněním na výstupu, pokud jsou náklady na dotčené služby součástí režijních výdajů osoby povinné k dani a jsou jako takové součástí ceny výrobků nebo služeb, které dodává. Takové náklady totiž mají přímou a bezprostřední souvislost s celkovou hospodářskou situací osoby povinné k dani (srov. též rozsudek Soudního dvora ze dne 21. 2. 2013, *Becker*, C-104/12).

Pro posouzení nyní projednávané věci má zásadní význam skutečnost, že se žalobce stal plátcem daně dne 1. 8. 2014, tedy v mezidobí mezi uzavřením smlouvy o poskytování práv a uskutečněním platby žalobce za plnění poskytnuté podle této smlouvy. Je tedy třeba určit, zda k uskutečnění toho zdanitelného plnění na vstupu došlo v době, kdy žalobce již byl plátcem daně anebo dříve, než se jím stal. Tato skutečnost má totiž zásadní vliv na podmínky uplatnění nároku na odpočet (viz § 79 zákona o DPH).

Z obsahu smlouvy o poskytování práv vyplývá, že jejím předmětem byl prodej a koupě reklamních a marketingových práv na základě smlouvy o poskytování práv. Žalobce získal oprávnění s těmito právy na vlastní účet a vlastním jménem nakládat pro komerční účely a spravovat je. Toto plnění je z hospodářského hlediska samostatným a hlavním plněním, a je proto rozhodující pro stanovení daňového režimu plnění. Pokud žalobce namítal, že se S. I. zavázal touto smlouvou poskytnout žalobci i další plnění, např. závěrečnou zprávu a monitoring plnění, pak je třeba uvést, že tato dílčí plnění mají povahu vedlejších plnění. Nemohou být považována za samostatná plnění, neboť nemají sama o sobě samostatný hospodářský význam a představují pouze prostředek k zajištění realizace hlavního plnění, kterým je prodej marketingových a reklamních práv. Tato vedlejší plnění sdílejí daňový osud s hlavním plněním (srov. rozsudek NSS ze dne 28. 3. 2012, č. j. 1 Afs 22/2012-53, publ. pod č. 2629/2012, rozsudek NSS ze dne 14. 10. 2011, č. j. 5 Afs 3/2011-102, rozsudek SDEU ze dne 21. 2. 2008, *Part Service*, C-425/06, Sb. rozh., s. I-897). Na posouzení věci tedy nemá žádný vliv skutečnost, že vedlejší plnění, tedy závěrečná zpráva a monitoring úspěšnosti reklamy byly poskytnuty žalobci až po uskutečnění hlavního plnění.

Prodej marketingových a reklamních práv představuje poskytnutí služby, neboť se nejedná o dodání zboží ve smyslu § 13 zákona o DPH ve spojení s § 4 odst. 2 a 3 zákona o DPH. Soud se přitom ztotožňuje se závěrem žalovaného, že prodej těchto práv představuje pozbytí nehmotné věci, tj. službu ve smyslu § 14 odst. 1 písm. a) zákona o DPH. V této souvislosti lze odkázat na důvodovou zprávu k zákonnému opatření Senátu č. 344/2013 Sb., o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů, kterým bylo uvedené ustanovení změněno tak, že původní text „převod práv“ byl nahrazen současným zněním „pozbytí nehmotné věci“. V důvodové zprávě se k této změně uvádí, že „vychází z nového chápání práva zakotveného v novém občanském zákoníku, který právo v § 496 odst. 2 prohlašuje za věc nehmotnou. Dále zde bude využit obecný pojem pozbytí věci, který je obecnějším pojmem, než pouhý převod práva.“ Záměrem zákonodárce

tedy zjevně nebyla obsahová změna uvedeného ustanovení, nýbrž pouze terminologická změna související s rekodifikací soukromého práva. Pojem pozbytí nehmotné věci se tak vztahuje i na převod práva. Stejný závěr ostatně vyplývá i z čl. 25 písm. a) směrnice Rady č. 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „směrnice č. 2006/115/ES“), jehož transpozici představuje § 14 odst. 1 písm. a) zákona o DPH. Uvedené ustanovení unijního práva je součástí demonstrativního výčtu plnění, která jsou službami, přičemž stanoví, že službou je i „*postoupení nehmotného majetku bez ohledu na to, zda je vázán na určitý dokument zakládající vlastnické právo či nikoli*“. Převod práv naplňuje znaky postoupení nehmotného majetku ve smyslu citovaného ustanovení směrnice č. 2006/115/ES. I za pomoci eurokonformního výkladu je tedy třeba dospět ke stejnému závěru, že převod marketingových a reklamních práv představuje službu ve smyslu § 14 odst. 1 písm. a) zákona o DPH.

Nelze proto přisvědčit názoru žalobce, že jím přijaté plnění představuje závazek S. I. zdržet se určitého jednání nebo strpět určité jednání nebo situaci ve smyslu § 14 odst. 1 písm. d) zákona o DPH. Podstatou přijatého plnění je převod práv na žalobce, jenž je následně využil k uskutečnění své ekonomické činnosti, nikoliv pouze závazek S. I. pasivně se zdržet výkonu převedených práv. Plnění nemá ani povahu obecné služby, jak tvrdil žalobce. Za takové služby lze ve smyslu shora uvedeného rozsudku SDEU ve věci *Becker* považovat pouze taková plnění, u nichž neexistuje přímá a bezprostřední souvislost mezi plněním na vstupu a plněním na výstupu. O takovou situaci se však v daném případě nejedná, neboť plnění přijaté žalobcem má bezpochyby přímou a bezprostřední souvislost se službami, které žalobce následně poskytl zadavatelům reklamy jako plnění na výstupu. Nejedná se o službu, s jejímž pořízením by byly spojeny výlučně režijní náklady, které se plošně promítají do cen všech plnění poskytovaných plátcem. Na posouzení plnění na vstupu jako služby podle § 14 odst. 1 písm. a) zákona o DPH nemá žádný vliv ani další námitka, podle níž žalobce získal pouze nevýhradní licenci k užití reklamních a marketingových práv. Z hlediska posouzení zdanitelného plnění pro účely zákona o DPH totiž není relevantní, zda poskytnutá práva je oprávněn užívat v rámci své ekonomické činnosti pouze žalobce nebo vedle něj i jiné osoby. Rozhodující je pouze to, že zdanitelné plnění bylo uskutečněno ve prospěch žalobce.

Vzhledem k tomu, že plnění poskytnuté žalobci na vstupu je službou ve smyslu § 14 odst. 1 písm. a) zákona o DPH, ztotožnil se soud rovněž se závěrem žalovaného, že k uskutečnění zdanitelného plnění na vstupu došlo dnem, kdy podle smlouvy o poskytování práv došlo k pozbytí (převodu) marketingových a reklamních práv ve prospěch žalobce [§ 21 odst. 4 písm. b) zákona o DPH]. K převodu práv a k uskutečnění zdanitelného plnění na vstupu došlo uzavřením smlouvy o poskytnutí práv dne 21. 5. 2014, nikoliv až provedením platby dne 3. 9. 2014. Neobstojí proto žalobcova námitka, podle níž S. I. poskytoval žalobci služby postupně v průběhu celého roku 2014, nikoliv jednorázově.

Lze tedy shrnout, že k přijetí zdanitelného plnění na vstupu došlo ještě v době, kdy žalobce nebyl plátcem daně. Plátcem daně se totiž stal podle § 6 odst. 2 zákona o DPH až s účinností od 1. 8. 2014. Podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně z plnění přijatých dříve, než se osoba povinná k dani stala plátcem, upravuje § 79 zákona o DPH. Odpočet daně na vstupu lze v takovém případě uplatnit pouze u zdanitelných plnění pořízených v období 12 po sobě jdoucích měsíců přede dnem, kdy se osoba povinná k dani stala plátcem, za

podmínky, že jde o součást jejího obchodního majetku. Podle § 79 odst. 3 lze ovšem takový nárok na odpočet uplatnit pouze za zdaňovací období, v němž se osoba povinná k dani stala plátcem. Tomu nebrání ani § 73 odst. 2 zákona o DPH, podle něhož lze nárok na odpočet daně uplatnit pouze za podmínky, že plátcem má daňový doklad. V situacích, kdy nový plátcem nemá k dispozici daňový doklad ve lhůtě pro podání daňového přiznání za první zdaňovací období, lze nárok na odpočet uplatnit dodatečným daňovým přiznáním. Z uvedeného tedy plyne, že žalobce byl oprávněn uplatnit odpočet daně na vstupu, pokud byly zároveň splněny všechny ostatní zákonem stanovené podmínky, pouze za zdaňovací období měsíce srpna 2014, kdy se stal plátcem daně. Již z tohoto důvodu nelze žalobci uznat nárok na odpočet daně na vstupu uplatněný ve zdaňovacím období září 2014.

Nelze však plně aprobovat závěr žalovaného o tom, že zdanitelné plnění přijaté žalobcem na vstupu, tj. nabytí reklamních a marketingových práv nemá přímou a bezprostřední souvislost se zdanitelným plněním, které zakládá povinnost odvést daň na výstupu. Z obsahu předložených smluv o reklamě a propagaci uzavřených s G. A. a.s. a G. G., s.r.o. je zřejmé, že žalobce v rámci své ekonomické činnosti (§ 5 odst. 2 zákona o DPH) poskytl těmto zadavatelům reklamy za úplaty služby spočívající v zajištění jejich propagace a prezentace během uvedených sportovních událostí a souvisejících akcí. K poskytnutí těchto služeb využil marketingových a reklamních práv, která předtím nabyt od S. I. Není tedy pochyb o tom, že plnění poskytnuté žalobci na vstupu má přímou a bezprostřední souvislost s plněními, která žalobce poskytl na výstupu. Je tedy pouze otázkou, zda žalobce uskutečnil zdanitelné plnění na výstupu v době, kdy již byl plátcem, a zda mu vznikla povinnost přiznat daň z těchto zdanitelných plnění.

Podmínkou vzniku nároku na odpočet je, že zdanitelné plnění na výstupu bylo uskutečněno plátcem daně [§ 72 odst. 1 písm. a) zákona o DPH]. Nárok na uplatnění odpočtu by tedy žalobci vznikl za předpokladu, že uskutečnil zdanitelná plnění na výstupu v době, kdy již byl plátcem daně z přidané hodnoty, tj. po 1. 8. 2014 a vznikla mu tedy povinnost přiznat a odvést daň. Není sporu o tom, že v době uzavření smluv o reklamě a propagaci ještě nebyl plátcem daně z přidané hodnoty. K samotnému uskutečnění zdanitelných plnění a vzniku povinnosti přiznat daň však došlo až následně. Pokud jde o plnění spočívající v zajištění propagace a prezentace G. A. a.s. a G. G., s.r.o. během projektu SUPER DEN HÁZENÉ dne 14. 6. 2014, je zřejmé, že k uskutečnění zdanitelného plnění [§ 21 odst. 4 písm. a) zákona o DPH] došlo nejpozději dne 14. 6. 2014, tedy před tím, než se žalobce stal plátcem daně. To samé platí i o plnění spočívajícím v zajištění propagace a prezentace G. A. a.s. v rámci projektu Fotbalová škola P. Č. 2014 ve dnech 28. 6. – 4. 7. 2014. I v tomto případě bylo zdanitelné plnění uskutečněno nejpozději dne 4. 7. 2014, tedy dříve, než se žalobce stal plátcem daně. Tato plnění na výstupu tedy nebyla uskutečněna plátcem daně [§ 72 odst. 1 písm. a) zákona o DPH] a žalobci nevznikla povinnost přiznat daň z těchto zdanitelných plnění. Nebyly proto splněny ani podmínky pro přiznání nároku na odpočet daně na vstupu zaplacené při pořízení marketingových a reklamních práv souvisejících s těmito sportovními událostmi. Uplatněním tohoto dílčího nároku na odpočet byla narušena zásada daňové neutrality, neboť žalobce navazující plnění poskytnutá odběratelům uskutečnil dříve, než se stal plátcem daně (srov. např. rozsudek NSS ze dne 23. 10. 2014, č. j. 9 Afs 86/2013-34). V této části jsou tedy závěry žalovaného správné.

Pokud jde o závazek zajistit propagaci G. A. a.s. v rámci televizních přenosů ze zápasů reprezentace mužů a žen ČR a zápasů extraligy házené mužů formou injekcí ochranných známek podle jedné ze smluv o reklamě a propagaci ze dne 29. 5. 2014, nebyla prokázána přímá a bezprostřední souvislost plnění na vstupu s plněním na výstupu, neboť smlouva o poskytování práv nezahrnovala prodej práv k provozování této formy marketingové prezentace. Ani ve vztahu k těmto plněním na výstupu tedy nejsou splněny podmínky pro vznik nároku na odpočet.

Odlišná je ale situace v případě zajištění propagace a prezentace G. G., s.r.o. v souvislosti s činností reprezentace mužů ČR v házené. Žalobce se zavázal zajistit, že po dobu platnosti smlouvy do 31. 12. 2014 bude reprezentace mužů ČR v házené prezentovat a propagovat G. G., s.r.o. při všech svých sportovních aktivitách vykonávaných v rámci profesionální sportovní kariéry, zejména titulem partner reprezentace, umístěním loga na soutěžním dresu, na internetových stránkách, na prezentačních materiálech nebo na oficiálních tiskových konferencích. Toto plnění tedy žalobce poskytoval průběžně až do konce roku 2014, přičemž bylo ujednáno, že odměna (zahrnující ovšem i úplatu za zajištění propagace G. G., s.r.o. během projektu SUPER DEN HÁZENÉ) bude uhrazena žalobci ve splátkách. Části odměny byly žalobci uhrazeny dne 17. 6. 2014 ve výši 2.000.000,- Kč, dne 30. 6. 2014 ve výši 2.000.000,- Kč a dne 30. 12. 2014 ve výši 1.000.000,- Kč. Správce daně ani žalovaný se nezabývali otázkou, kdy došlo k uskutečnění uvedeného zdanitelného plnění a zda vznikla žalobci povinnost odvést z tohoto plnění daň z přidané hodnoty [§ 21 odst. 1 a § 21 odst. 4 písm. a) zákona o DPH]. Ani z podkladů obsažených v předloženém daňovém spise nelze tyto skutečnosti zjistit, neboť neobsahují příslušné daňové doklady (faktury), jejichž vystavením nastává fikce uskutečnění tohoto zdanitelného plnění (služby). Za tohoto stavu tak nelze vyloučit, že určitá část plnění souvisejícího se zajištěním prezentace G. G., s.r.o. byla uskutečněna až poté, co se žalobce stal plátcem daně. Žalobci by za takových okolností vznikla i povinnosti přiznat a zaplatit z této části plnění daň z přidané hodnoty. V takovém případě by žalobce byl oprávněn uplatnit i nárok na odpočet daně na vstupu alespoň v částečné výši (§ 72 odst. 6 zákona o DPH), tj. ve výši připadající na část plnění na vstupu použitou pro účely zdanitelného plnění na výstupu. V tomto ohledu je tedy třeba částečně zkorigovat závěry žalovaného, neboť vznik nároku na odpočet daně na vstupu v částečné výši podle § 72 odst. 6 ve spojení s § 79 zákona o DPH nelze vyloučit.

To však nic nemění na závěru, že žalobce by mohl uplatnit případný nárok na odpočet daně na vstupu v částečné výši výlučně v prvním zdaňovacím období, kdy se stal plátcem daně, tj. v měsíci srpnu 2014, nikoliv až v měsíci září 2014. Rozhodnutí žalovaného tedy ob stojí i přes shora uvedenou dílčí nesprávnost. Námitky týkající se nesprávného právního posouzení věci a nesprávného hodnocení důkazů proto shledal krajský soud nedůvodnými.

Žalobce dále namítal vady postupu správce daně a žalovaného v předcházejícím daňovém řízení. K námitce, podle níž správce daní nepostupoval řádně při vedení spisu, lze uvést, že daňové spisy předložené soudu obsahují všechny listiny, které jsou uvedeny v soupisu písemností (§ 64 odst. 5 daňového řádu) a o něž se správce daně a žalovaný opírali. Soupis ze dne 9. 3. 2015, který je přílohou protokolu o ústním jednání, obsahuje pouze seznam písemností obsažených ve veřejné části spisu, a to ke dni pořízení soupisu. Naopak seznam písemností, který je součástí protokolu o ústním jednání ze dne 29. 4. 2015 (str. 3,

třetí odstavec), obsahuje seznam listin, jejichž opis zástupce po správci daně požadoval. Obsah spisu se ke dni vyhotovení obou soupisů lišil, neboť do něj byly postupně zakládány další písemnosti. Seznam písemností, z nichž byly pořízeny na žádost žalobce opisy, se navíc nemusí shodovat se soupisem listin obsažených ve spise. Odlišnosti tedy nedokládají pochybení při vedení spisu. Je sice pravdou, že v soupisu listin ze dne 9. 3. 2015 nejsou obsaženy veškeré písemnosti, které již tehdy byly součástí spisu (např. protokol o ústním jednání dne 12. 1. 2015, úřední záznam ze dne 4. 3. 2015), tato skutečnost ovšem může dokládat pouze to, že byl nesprávně veden soupis listin, nikoliv že nezaznamenané písemnosti nebyly ve spise založeny. Žalobce dále rovněž tvrdil, že ve spise nebyl založen úřední záznam z 9. 3. 2015, č. j. 1092478/15/2110-60562-205224, o nahlížení zástupce žalobce do soupisu listin dne 9. 3. 2015, a že ve spise při jeho nahlížení nebyla založena jeho emailová komunikace se správcem daně. Z protokolu o ústním jednání ze dne 29. 4. 2015 však plyne, že emailová komunikace byla uvedena v soupise listin a že úřední protokol ze dne 9. 3. 2015, byť zřejmě nebyl uveden v soupise písemností, byl zástupci žalobce předložen a byl mu zároveň pořízen i opis této písemnosti. Nelze dovodit, že by písemnosti obsažené ve spise byly žalobci utajovány nebo že by mu bylo bráněno se s jejich obsahem seznámit. Namítá-li žalobce, že mu není znám obsah úředního záznamu 9. 3. 2015, č. j. 1122380/15/2110-60565-205224, je třeba uvést, že se jedná o úřední záznam o nahlížení zástupce žalobce do spisu, který je uveden v soupisu písemností obsažených v daňovém spisu. Domněnka žalobce o tom, že s obsahem daňového spisu bylo manipulováno, je pouhou spekulací. Soudu navíc není zřejmé, jak by žalobcem namítaná pochybení při vedení spisu mohla ovlivnit zákonnost žalobou napadeného rozhodnutí. Žalobce nic takového netvrdil a ani z obsahu předloženého daňového spisu nelze vliv tvrzených pochybení na zákonnost napadeného rozhodnutí dovodit. Není úkolem soudu domýšlet, co měl žalobce při formulování žalobního bodu na mysli. Tuto námitku soud tedy shledal nedůvodnou.

Rovněž námitku týkající se postupu správce daně při vyměření poplatků za pořízení opisů písemností založených v daňovém spise dne 29. 4. 2015, nelze považovat za důvodnou. Aniž by soud blíže zkoumal, zda žalobci vznikla povinnost uhradit správní poplatek za pořízení opisů, lze konstatovat, že ani tato namítaná vada nemohla mít na zákonnost napadeného rozhodnutí žádný vliv. Pokud by byl žalobci vyměřen poplatek, což ovšem z obsahu daňového spisu nevyplývá, a žalobce by s vyměřením poplatku nesouhlasil, mohl případně brojit proti rozhodnutí o vyměření tohoto správního poplatku samostatnou žalobou. Soud shledal tuto námitku nedůvodnou.

Závěrem žalobce namítal, že správce daně pochybil tím, že mu neumožnil nahlédnout do předkládací zprávy, která byla s podaným odvoláním předložena žalovanému. Soud v prvé řadě konstatuje, že z obsahu daňových spisů není patrné, kdy a jakým způsobem se žalobce domáhal poskytnutí předkládací zprávy, ač to žalovaný ve vyjádření k žalobě připustil. Odkaz žalobce na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 9. 2010, č. j. 5 Afs 65/2009-128, a nálezy Ústavního soudu ze dne 28. 3. 2006, sp. zn. IV. ÚS 359/05, které se týkají otázky omezení práva na nahlížení do spisu v daňovém řízení, je však nepřipadný, neboť ani v tomto případě žalobce neuvedl, jakým způsobem by mělo tvrzené pochybení správce daně ovlivnit zákonnost napadeného rozhodnutí. Předkládací zpráva neobsahuje žádné nové skutečnosti, které by se mohly projevit na závěrech žalovaného. I tuto námitku tedy soud shledal nedůvodnou.

Ze všech shora uvedených důvodů dospěl soud k závěru, že žaloba je nedůvodná, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce, který byl z procesního hlediska neúspěšný, nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, který byl naopak plně úspěšný, žádné náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly a jejich náhradu ani nepožadoval. Soud tedy rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí 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 nejblíže 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.

V Praze dne 20. dubna 2017

Olga Stránská, v. r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
Pavčina Švejdová