



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Naděždy Řehákové a soudkyně JUDr. Ivanky Havlíkové a Mgr. Ing. Silvie Svobodové ve věci

žalobkyně: **LIVE NATION CZECH REPUBLIC s.r.o.**, IČO: 27174174
sídlem U Slavie 1540/2a, 100 00 Praha 10
zastoupená daňovým poradcem Ing. Otou Koškem
sídlem tř. T. G. Masaryka 822, 473 01 Nový Bor

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 7. 2018, č. j. 34316/18/5300-21444-712153,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í

I. Předmět řízení a postup správce daně

1. Žalobkyně se žalobou podanou k Městskému soudu v Praze domáhala zrušení rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství (dále jen „žalovaný“) ze dne 31. 7. 2018, č. j. 34316/18/5300-21444-712153 (dále jen „napadené rozhodnutí“), jímž bylo podle § 114 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), zamítnuto odvolání žalobkyně proti rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu ze dne 31. 3. 2017, č. j. 2268896/17/2011-52522-209025 (dále jen „platební výměr z 31. 3. 2017“), a proti rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu ze dne 26. 6. 2017, č. j. 5359056/17/2011-52522-209025 (dále jen „platební výměr z 26. 6. 2017“), a tato rozhodnutí byla potvrzena.

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

2. Uvedenými rozhodnutími byla žalobkyni za zdaňovací období leden 2016 a srpen 2016 vyměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) ve výši nadměrného odpočtu odlišné od výše uvedené v daňovém tvrzení. Důvodem vyměření daně (z důvodu vyměření daně na výstupu) bylo, že žalobkyně neprokázala jí tvrzený skutkový stav, že by jí v rámci komplexní reklamní služby, kterou jí poskytla společnost E. P. s.r.o., byla uhrazena cena vstupenek na kulturní akce, které žalobkyně této společnosti poskytla s tím, že na vstupenkách byla uvedena hodnota vstupenek ve výši 0. Správce daně proto vycházel ze skutečnosti, že šlo o bezúplatné plnění považované za podmínky ust. § 14 odst. 3 písm. a) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty za úplatné plnění s povinností daně na výstupu, když splnění dalších podmínek citovaného ustanovení správce daně shledal.
3. Žalobkyně v přiznání k dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období leden 2016 vykázala uskutečněná zdanitelná plnění v základu daně 35 669 845 Kč, daň na výstupu 6 298 909 Kč, nárok na odpočet daně 7 277 401 Kč a nadměrný odpočet 978 492 Kč. Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) zahájil postup k odstranění pochybností podle § 89 daňového řádu, jelikož mu vznikly pochybnosti o použití přijatých zdanitelných plnění k uskutečňování ekonomické činnosti žalobkyně. S ohledem na předložení řady důkazních prostředků ze strany žalobkyně, předpokládal správce daně rozsáhlejší dokazování, a proto zahájil daňovou kontrolu. V přiznání k DPH za zdaňovací období srpen 2016 vykázala žalobkyně uskutečněná zdanitelná plnění v základu daně 31 396 186 Kč, daň na výstupu 6 152 997 Kč, nárok na odpočet 11 854 462 Kč a nadměrný odpočet 5 701 465 Kč. Správce daně zahájil daňovou kontrolu podle § 87 daňového řádu. Průběh a výsledek daňové kontroly za zdaňovací období leden 2016 byl zachycen ve zprávě o daňové kontrole č. j. 1400655/17/2011-60563-110966, za zdaňovací období srpen 2016 ve zprávě o daňové kontrole č. j. 5242726/17/2011-60563-110966.
4. Kontrolními postupy bylo zjištěno, že v předmětných zdaňovacích obdobích žalobkyně pořádala kulturní akce (koncerty), v rámci nichž poskytovala vstupenky v hodnotě 0 Kč společnosti ECHO PROMOTION s.r.o. (dále jen „ECHO PROMOTION“), která pro ni zajišťovala komplexní reklamní služby na základě smlouvy o exkluzivním poskytování marketingové komunikace ze dne 8. 11. 2004 (dále jen „Smlouva“). Z předmětných vstupenek nebyla žalobkyní odvedena daň na výstupu. Žalobkyně podle správce daně postupovala v rozporu s § 14 odst. 4 písm. b) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“), neboť měla za bezplatně poskytnuté vstupenky odvést DPH na výstupu, jelikož tato plnění byla poskytnuta pro účely nesouvisející s uskutečňováním jejích ekonomických činností, přičemž z plnění vztahujících se k předmětným vstupenkám v hodnotě 0 Kč byl žalobkyní uplatněn plný nárok na odpočet daně na vstupu. Správce daně proto za předmětná zdaňovací období stanovil žalobkyni daň na výstupu z výše uvedených uskutečněných zdanitelných plnění, na základě čehož jí byl snížen nadměrný odpočet celkem o 404 389,67 Kč.
5. Platebním výměrem ze dne 31. 3. 2017 vyměřil správce daně žalobkyni za zdaňovací období leden 2016 daň na výstupu ve výši 6 558 829 Kč, nárok na odpočet daně 7 277 401 Kč a nadměrný odpočet 718 572 Kč, daň stanovená v její neprospěch tak činila 259 920 Kč. Platebním výměrem ze dne 26. 6. 2016 vyměřil správce daně žalobkyni za zdaňovací období srpen 2016 daň na výstupu ve výši 6 297 693 Kč, nárok na odpočet daně 11 854 462 Kč a nadměrný odpočet 5 556 769 Kč, daň stanovená v její neprospěch tak činila 144 696 Kč. Proti platebním výměrům podala žalobkyně odvolání, jež žalovaný žalobou napadeným rozhodnutím zamítl a platební výměry potvrdil.

II. Rozhodnutí žalovaného (napadené rozhodnutí)

6. Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí k právnímu základu případu konstatoval, že pojem ekonomická činnost je definován v § 5 odst. 2 ZDPH jako soustavná činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby. Za poskytnutí služby za úplaty se podle § 14 odst. 3 písm. a) ZDPH rozumí poskytnutí služby pro účely nesouvisející s uskutečňováním ekonomických činností plátce. Takto poskytnutá služba je spojena s povinností přiznat daň na výstupu podle § 21 ZDPH. Za poskytnutí služby pro účely nesouvisející s uskutečňováním ekonomických činností plátce se rozumí, mimo jiné, dle § 14 odst. 4 písm. b) ZDPH poskytnutí služby plátcem bez úplaty pro osobní spotřebu plátce nebo jeho zaměstnanců nebo jiné účely než související s uskutečňováním jeho ekonomických činností, pokud u přímo souvisejících přijatých plnění byl uplatněn odpočet daně. Předmětné ustanovení tak stanovuje tři podmínky, při jejichž naplnění se poskytnutí služby považuje za poskytnuté pro účely nesouvisející s uskutečňováním ekonomických činností plátce, a to: (1) služba je poskytnuta bez úplaty, (2) služba je poskytnuta pro osobní spotřebu plátce nebo jeho zaměstnanců nebo pro jiné účely než související s uskutečňováním ekonomických činností a (3) v souvislosti s předmětnou službou si plátce uplatnil odpočet daně u přímo souvisejících přijatých plnění. Uskutečňuje-li plátce plnění dle § 14 odst. 3 písm. a) ZDPH, je povinen vystavit doklad o použití dle § 32 ZDPH.
7. Při aplikaci právního základu na skutkový stav žalovaný uvedl, že dle tvrzení žalobkyně v odvolání, hlavní ekonomickou činností žalobkyně bylo v předmětném období pořádání kulturních akcí (koncertů), přičemž hlavním zdrojem jejích příjmů byl mimo provize i prodej vstupenek a reklamy. Při daňové kontrole bylo zjištěno, že na řadu koncertů pořádaných žalobkyní bylo distribuováno celkem 2 246 ks vstupenek v hodnotě 0 Kč za měsíc leden 2016 a 905 ks vstupenek v hodnotě 0 Kč za měsíc srpen 2016. Vstupenky měly být poskytnuty společnosti ECHO PROMOTION, která pro žalobkyni zajišťovala prodej reklamy na kulturní akce. Žalovaný uvedl, že k prokázání tohoto tvrzení žalobkyně předložila kopii Smlouvy, trojstrannou smlouvu o spolupráci mezi žalobkyní, ECHO PROMOTION a společností Bestsport Aréna, a.s. ze dne 15. 4. 2013 (dále jen „Trojstranná smlouva“) a dodatek k Trojstranné smlouvě uzavřený mezi žalobkyní a ECHO PROMOTION ze dne 19. 4. 2013 (dále jen „Dodatek“).
8. Žalovaný konstatoval, že z předmětných dohod nevyplývá, že by součástí „komplexní reklamní služby“ mělo být poskytnutí takového množství vstupenek na kulturní akce pořádané žalobkyní v hodnotě 0 Kč. Smlouvou a Trojstrannou smlouvou jsou upravena vzájemná práva a povinnosti smluvních stran v rozsahu vzájemné propagace a poskytování reklamních služeb, přičemž z Trojstranné smlouvy vyplývá povinnost společnosti ECHO PROMOTION bezplatně poskytnout společnosti Bestsport Aréna a.s. 70 vstupenek na kulturní akce (čl. IV. bod 6), přičemž Dodatkem je tato povinnost přenesena na žalobkyni, kdy vstupenky mají být použity na propagaci jednotlivých kulturních akcí, avšak není zde uvedeno, že by vstupenky měly být poskytnuty bezplatně. Z předložených důkazních prostředků tak nevyplývá, že by žalobkyně poskytovala vstupenky v rámci „komplexní reklamní služby“. V předmětných obdobích byly distribuovány vstupenky na celkem 9 kulturních akcí, tzn., že žalobkyně v rámci dohod se svými obchodními partnery byla povinna poskytnout společnosti ECHO PROMOTION maximálně 630 ks vstupenek, přitom celkem bylo poskytnuto 3 151 ks vstupenek v hodnotě 0 Kč. Navíc vstupenky byly distribuovány v delším časovém období, nežli ve zkoumaných zdanitelných obdobích,

tudíž nelze určit, že 630 ks vstupenek, které měla žalobkyně poskytnout společnosti ECHO PROMOTION, bylo poskytnuto právě v rámci oněch 3 151 ks vstupenek. Žalovaný proto konstatoval, že žalobkyně neprokázala, že by v rámci „komplexní reklamní služby“, kterou poskytla společnost ECHO PROMOTION, poskytovala mimo reklamních ploch také vstupenky na kulturní akce, tedy že cena fakturovaná za reklamní služby společnosti ECHO PROMOTION obsahovala i část představující hodnotu poskytnutých vstupenek, a že za poskytnutí předmětných vstupenek byla odvedena DPH. Žalobkyně tak neunesla důkazní břemeno, které ji tížilo ve věci prokázání vlastních tvrzení, vyplývající z § 92 odst. 3 daňového řádu. Důkazní břemeno znamená, že daňový subjekt může být povolán k prokázání všech skutečností, které ve svých podáních tvrdil nebo tvrdit měl (k tomu žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soud ze dne 27. 4. 2012, č. j. 2 Afs 9/2012 - 24).

9. Žalovaný dále zdůraznil, že žalobkyně se subjekty nakupujícími reklamní plochy v souvislosti s pořádanými kulturními akcemi nejedná a nevstupuje s nimi do obchodního vztahu, nýbrž s těmito „partnery“ jedná výhradně společnost ECHO PROMOTION, jak uvedla sama žalobkyně. Žalovaný konstatoval, že zaváže-li se společnost ECHO PROMOTION poskytnout bezúplatně vstupenky „partnerům“, jedná se o právní vztah založený výhradně mezi společností ECHO PROMOTION a „partnery“, ze kterého není žalobkyně povinována poskytovat bezúplatně vstupenky. Žalovaný dovodil, že poskytnutá vstupenka v hodnotě 0 Kč „partnerům“ není součástí „komplexní reklamní služby“, kterou žalobkyně poskytla společnost ECHO PROMOTION, nýbrž se jedná o projev „dobré vůle“ vůči „partnerům“, kterým je umožněno bezplatně se zúčastnit kulturní akce, na které si předplatili reklamu.
10. Žalovaný konstatoval, že jelikož žalobkyně neprokázala, že v přímé souvislosti s předmětnými vstupenkami poskytnutými společností ECHO PROMOTION přijala od svého odběratele za vstupenky úhradu, plnění uskutečněná pro společnost ECHO PROMOTION, v jejichž rámci bylo poskytnuto 3 151 ks vstupenek na kulturní akce, byla uskutečněna bezplatně. Uvedl, že plnění uskutečněná pro společnost ECHO PROMOTION nemají žádnou spojitost s primárním zdrojem příjmů, tedy s provizemi, neboť provize žalobkyně získává za samotné pořádání kulturních akcí, nikoli za distribuci vstupenek. Správci daně nebylo zřejmé, jakým způsobem žalobkyně šetřená plnění použila k uskutečňování své ekonomické činnosti související s distribucí vstupenek, když předmětné vstupenky z distribučního portálu „TICKETPORTAL“ vyjmula a bezplatně poskytla společnosti ECHO PROMOTION. Žalobkyně neprokázala, že by předmětné vstupenky poskytla v rámci poskytnutí reklamních služeb. Správce daně proto v souladu s § 14 odst. 4 písm. b) ZDPH považoval tato plnění za poskytnutí služby pro účely nesouvisející s uskutečňováním ekonomických činností, a ve spojení s § 14 odst. 3 písm. a) ZDPH byla žalobkyně za šetřená plnění povinna odvést daň, neboť všechny podmínky stanovené v § 14 odst. 4 písm. b) ZDPH byly naplněny, přičemž u přímo souvisejících přijatých plnění si uplatnila plný odpočet daně. Správce daně proto za předmětná zdaňovací období stanovil daň na výstupu z uskutečněných zdanitelných plnění, což ve výsledku vedlo ke snížení žalobkyní nárokováného nadměrného odpočtu o částku v celkové výši 404 389,67 Kč.
11. Žalovaný konstatoval, že žalobkyně poskytovala bezplatně vstupenky na jí pořádané kulturní akce, přičemž jí ze zákona vznikla povinnost za poskytnutí „volných“ vstupenek odvést daň na výstupu. Žalobkyně v odvolání nesprávně definovala zákonné podmínky

pro plnění požadované § 14 odst. 4 písm. b) ZDPH za poskytnutí služby pro účely nesouvisející s uskutečňováním ekonomických činností plátce, konkrétně (1) bez úplaty, (2) pro osobní spotřebu plátce nebo jeho zaměstnanců a (3) pro účely nesouvisejícími s uskutečňováním jeho ekonomických činností. Tvzení, že plnění nebyla poskytnuta bezúplatně, neboť byly poskytnuty v rámci „komplexní reklamní služby“, žalobkyně neprokázala. Z daňového řízení naopak vyplynulo, že v souvislosti s předmětnými plněními nebyla zjištěna žádná přímá úplata. Vstupenky nebyly poskytnuty pro spotřebu žalobkyně či jejích zaměstnanců, avšak tato skutečnost není pro daný případ rozhodující, neboť předmětná podmínka v sobě obsahuje dvě alternativy, první, kterou žalobkyně definovala jako podmínku (2) a druhou, kterou definovala jako podmínku (3), přičemž právě druhá zákonem předvídaná alternativa byla v daném případě naplněna. Není sporu, že hlavní ekonomickou činností žalobkyně je pořádání kulturních akcí, avšak nelze konstatovat, že s předmětnou ekonomickou činností se *a priori* váže bezúplatné poskytování vstupenek.

12. Ohledně nesprávného uvedení zákonných ustanovení žalovaný uvedl, že správce daně ve zprávě o daňové kontrole za zdaňovací období leden 2016 na str. 15 uvedl, že žalobkyně porušila § 13 odst. 3 písm. a) ZDPH, resp. § 13 odst. 4. písm. b) ZDPH, přičemž správně měl uvést, že žalobkyně postupovala v rozporu s § 14 odst. 3 písm. a) ZDPH, resp. § 14 odst. 4 písm. b) ZDPH. Předmětné pochybení však na zákonnost předmětného platebního výměru za zdaňovací období leden 2016 nemá vliv, neboť správce daně pochybení odstranil v platebním výměru, kdy v jeho odůvodnění na str. 13 uvedl správná ustanovení ZDPH.
13. Žalovaný souhlasil se žalobkyní, že je jejím právem poskytnout bezplatně vstupenky svému obchodnímu partnerovi, avšak upozornil, že za bezplatné vstupenky je nutné v souladu s § 14 ZDPH vypořádat DPH na výstupu.

III. Žaloba

14. Žalobkyně v podané žalobě uvedla, že je pořadatelem kulturních akcí, zejména koncertů, kdy její příjmy plynou z prodeje vstupenek na akce veřejnosti, z reklamy značek partnerů na pořádaných akcích, na poutačích a z provize. Žalobkyně patří do nadnárodní skupiny se sídlem v USA, kde je její mateřská společnost kotovaná na burze cenných papírů, což vyvolává nároky na firemní kulturu, zejména co se týče vnitřního auditu minimálně dvakrát do roka. Částka sníženého nadměrného odpočtu za obě období je z pohledu obrátů žalobkyně marginální, avšak důvodem žaloby je principiální záležitost. Žalobkyně dodržuje české zákony a nepoužívá agresivní daňové plánování (dlouhodobě platí daň z příjmů okolo 10 mil. Kč), proto očekává dodržování českých zákonů též od finančních orgánů a profesionalitu při správě daní.
15. Žalobkyně v *prvním žalobním bodě* namítla, že se o důvodech rozhodnutí dozvěděla až z napadeného rozhodnutí, což je procesně nesprávné, neboť zhodnocení a zdůvodnění neplnění ZDPH mělo být provedeno při zahájených kontrolách. Žalobkyně namítla nezákonnost postupu též v nesprávném uvedení porušení § 13 (dodání zboží) namísto § 14 (poskytnutí služby) ZDPH.
16. Ve *druhém žalobním bodě* žalobkyně namítla, že nevyslovila souhlas se sloučením dvou řízení, tedy aby žalovaný rozhodl o jejích dvou odvoláních jedním rozhodnutím. Spojení dvou odvolacích řízení bylo motivováno snahou o zakrytí nezákonnosti obou rozhodnutí a skutečností, že bylo rozhodováno v časové tísní, což vedlo k tomu, že žalovaný rozhodoval nekvalitně.

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

17. Ve *třetím žalobním bodě* žalobkyně namítla, že zprávy o kontrole jsou za jednotlivá období nepřezkoumatelné, proto jsou odvolání žalobkyně obecná. Řízení před správcem daně označila žalobkyně za zmatečné, nepřehledné a urážlivé. Žalovaný v napadeném rozhodnutí zlehčil pochybení správce daně a naopak důkazům žalobkyně dal jiný, zavádějící význam. Napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné pro nevypořádání jednotlivých odvolacích námitek.
18. Žalobkyně tedy v prvních třech žalobních bodech spatřuje nezákonný postup orgánů finanční správy, čímž byla zkrácena na jejím právu na spravedlivý proces.
19. Ohledně věcné stránky sporu žalobkyně ve *čtvrtém žalobním bodě* namítla, že reklama včetně vstupenek je zaplacená při pořádání akce, proto ji průběžně dodané vstupenky s vytištěnou hodnotou 0 Kč nezatežují, neboť nevzniká nárok na vrácení částky. Žalobkyně zpochybnila, že by dodávala vstupenky pro „partnery“ společnosti ECHO PROMOTION zadarmo. Mezi žalobkyní a společností ECHO PROMOTION je fakturace za reklamu včetně vstupenek pro „partnery“ řádově v milionech korun. Veškeré faktury ve prospěch žalobkyně jsou součástí spisu. Příjem z reklamy je násobně větší než prodej vstupenek veřejnosti.
20. V *pátém žalobním bodě* žalobkyně namítla, že žalovaný nehodnotil Trojstrannou smlouvu nestranně. Uvedla, že za propagaci značky O2 a 70 vstupenek dostane velmi dobře zaplacen, a to několika násobně více, než by dostala od veřejnosti. Z této úplaty odvádí DPH ve výši 21 %, protože hlavní službou je reklama, kdy úhrada za právo vstupu je neúměrně menší.
21. Žalobkyně uvedla, že žalovaný s ohledem na zvýšení daňové povinnosti v sazbě 15 % preferuje, aby žalobkyně rozdělila úplatu od „partnerů“ na základ za reklamu ve výši 21 % a zvlášť základ za vstupenky ve výši 15 % v cenách pro veřejnost. Namítla, že pokud správní soud dospěje k závěru, že se nejedná o hlavní činnost v sazbě 21 % s vedlejší činnostmi také v sazbě 21 %, ale je nutné rozdělit přijatou úplatu na dva základy v cenách pro veřejnost, pak je namístě rozhodnout místo o snížení 404 390 Kč, o zvýšení nadměrného odpočtu za uvedená období o rozdíl mezi uskutečněným plněním ve výši 2 695 931 Kč v sazbě 21 %, resp. v sazbě 15 % o 116 245 Kč. Toto řešení je na první pohled žádoucí, neboť žalobkyni se zvedne ve stejné částce daňový základ z příjmů právnických osob, uvedená výhoda by však byla pro žalobkyni prohrou, neboť rozdělení základů je nežádoucí z technických důvodů. Z dlouhodobého sledování je využití vstupenek pro partnery zhruba 50 %, kteří by následně mohli nevyužité vstupenky vracet před i po konání kulturní akce s cílem oprávněně snížit fakturaci za reklamní služby.
22. V *šestém žalobním bodě* žalobkyně namítla, že teprve až v napadeném rozhodnutí byla vyslovena pochybnost o počtu vstupenek poskytnutých společnosti ECHO PROMOTION. Přesné údaje o tom, kolik vstupenek bylo komu poskytnuto, má mít k dispozici pouze tato společnost, a proto žalobkyně navrhla výslech jednatele společnosti. Žalovaný má pravdu, že počet vstupenek s vytištěnou hodnotou 0 Kč není uveden na daňových dokladech, pokud je to však zásadní, žalobkyně navrhla chybějící řádek na faktury jako součást reklamní služby doplnit.
23. Závěrem v *sedmém žalobním bodě* žalobkyně rozvedla úvahy o sazbě daně a okamžiku uskutečnění zdanitelného plnění u služeb dle § 21 odst. 3 ZDPH. Uvedla, že vytištěním vstupenky s hodnotou 0 Kč vzniká toliko právo na poskytnutí služby. Skutečný okamžik uskutečnění zdanitelného plnění je využití tohoto práva účasti na kulturní akci. Technicky

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

není možné navázat vstupenku s vytištěnou hodnotou 0 Kč na konkrétní firmu. Vytištěním vstupenek k žádnému uskutečněnému plnění nedošlo. Správce daně nemá důkaz pro doměření, že všechny vstupenky s vytištěnou hodnotou 0 Kč byly zkonsumovány. Samotným vytisknutím vstupenek nebyl splněn zákonný důvod, že by žalobkyně v celém doměřeném objemu porušila § 14 odst. 4 písm. b) ZDPH. Vstupenky slouží prokazatelně k ekonomické činnosti žalobkyně k dosažení významně vyšších příjmů z reklamních služeb, jehož jsou vstupenky nedílnou součástí. Minimálně každý „partner“ má nárok na vstup a právo zkontrolovat si poskytnutí služeb na probíhající akci.

24. Žalobkyně s ohledem na shora uvedené skutečnosti navrhla, aby soud zrušil napadené rozhodnutí a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení.

IV. Vyjádření žalovaného a další podání ve věci

25. Žalovaný ve vyjádření k žalobě k námitce stran neposkytnutí souhlasu žalobkyně se spojením řízení uvedl, že platební výměry byly vydány na základě stejných skutkových a právních důvodů, byly napadeny zcela totožnými odvolacími námitkami, a za takových okolností shledal vhodným rozhodnout věc jedním společným rozhodnutím z důvodu hospodárnosti neboli procesní ekonomie. Konstatoval, že zákon nestanovuje pro tyto případy žádnou podmínku spočívající v nutnosti udělení předchozího souhlasu daňového subjektu, pokud je správcem daně činěn společný úkon pro vícero řízení, a proto nelze hovořit o porušení zákonné povinnosti. Kromě toho žalobkyně namítla, že k takovému postupu nesvolila, ale již neuvedla, v čem byla vydáním jednoho rozhodnutí zasažena či poškozena. Žalovaný uvedl, že je běžným postupem, že se řízení o totožných věcech spojí, naopak v případě, že by byla vydána dvě samostatná rozhodnutí, měla by v naprosté většině stejná odůvodnění s totožnými nosnými argumenty.
26. Námitku žalobkyně, že se o důvodech rozhodnutí dozvěděla až z napadeného rozhodnutí, žalovaný odmítl, neboť správce daně od počátku žalobkyni vyzýval mj. k tomu, aby objasnila, jakým způsobem vypořádala daň na výstupu u vstupenek s vytištěnou hodnotou 0 Kč, které poskytovala společnosti ECHO PROMOTION. Správce daně na str. 15 platebního výměru na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2016 konstatoval, že předložené smlouvy nedokládají, že by bylo dodání vstupenek v konkrétních počtech součástí plnění z těchto smluv. Žalovaný v bodě [14] a [15] napadeného rozhodnutí shrnul, jaké podklady žalobkyně v řízení před správcem daně předložila a jaká zjištění z nich vyplynula. Žalovaný pak stejně jako správce daně konstatoval, že ze smluv neplyne, že by byly vstupenky s hodnotou 0 Kč bezúplatně poskytovány v rámci plnění z těchto smluv, nadto poukázal, že se zde neuvádí, že by měly být poskytovány bezúplatně, přičemž počet vstupenek, které žalobkyně reálně dodala společnosti ECHO PROMOTION, neodpovídá počtům ve smlouvě uváděným. Závěr, že žalobkyní předkládané listiny dostatečně neprokázaly její tvrzení, tedy nemohl být překvapivý. Žalovaný v napadeném rozhodnutí znovu popsal nesrovnalosti plynoucí z předkládaných smluv a dokladů, ale neprovedl nové hodnocení důkazních prostředků. Závěr byl stále stejný – že listiny neposkytují jednoznačné a průkazné informace o tom, z jakého titulu byly vstupenky poskytnuty, ani jak u nich byla vypořádána DPH na výstupu.
27. K vyslovení pochybnosti o počtu poskytnutých vstupenek žalobkyní až v napadeném rozhodnutí, žalovaný uvedl, že pokud měla žalobkyně za to, že navrhovaný svědek mohl poskytnout relevantní informace o skutečnostech rozhodných pro správné stanovení daně, mohla a měla důkazní návrh učinit v daňovém řízení. Žalobkyně měla dostatečný prostor

prokázat svá tvrzení v řízení daňovém, kde má být dokazování primárně vedeno. V soudním řízení o přezkoumání napadeného rozhodnutí by nemělo být pokračováno v dokazování, neboť řízení o správní žalobě by se nemělo stát jakousi třetí instancí daňového řízení (k tomu žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 9. 2019, č. j. 9 Afs 306/2017 - 139).

28. K námitce, že Trojstranná smlouva nebyla správně posouzena, žalovaný uvedl, že otázka ekonomické výhodnosti spolupráce neměla pro posouzení správnosti tvrzené daně význam. Konstatoval, že jakkoliv může být spolupráce založená Trojstrannou smlouvou pro žalobkyni přínosná, faktem zůstalo, že například ve věci poskytování vstupenek s vytištěnou hodnotou 0 Kč znění smlouvy nepodává dostatečně konkrétní údaj.
29. K úvahám žalobkyně o sazbě daně žalovaný uvedl, že se jedná o obecnou úvahu, z níž není zřejmé, jakých úplat, resp. jakých uskutečněných plnění, se má týkat. Jelikož vstupenky, které žalobkyně poskytla společnosti ECHO PROMOTION, nebylo možné spojit s žádným smluvním titulem, posoudil správce daně jejich poskytnutí jako poskytnutí služby za úplatu, kterou pro absenci podkladů vypočetl z průměrné ceny vstupného, jednalo se tedy o specifickou situaci a nastíněný postup se týkal výhradně vypořádání DPH. Žalovaný zdůraznil, že zvýšení daně na výstupu o daň za vstupenky v hodnotě 0 Kč poskytnuté společnosti ECHO PROMOTION, bylo jedním z kontrolních zjištění, přičemž žalobkyně rozporovala platební výměry v odvolacím řízení pouze v tomto rozsahu, a tímto se také žalovaný v odvolacím řízení zabýval.
30. K úvahám žalobkyně o okamžiku uskutečnění zdanitelného plnění žalovaný uvedl, že žalobkyně se zde podobně jako v případě navrhované svědecké výpovědi jednatele společnosti ECHO PROMOTION zabývá otázkou, jak jsou touto společností vstupenky dále distribuovány. Po žalobkyni však bylo požadováno, aby prokázala jiné skutečnosti, a tudíž z jakého titulu předmětné vstupenky dodávala společnosti ECHO PROMOTION a jak vypořádala daň na výstupu.

Žalovaný závěrem navrhl, aby městský soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

V. Další podání žalobkyně

31. Žalobkyně v dalším podání ze dne 20. 12. 2020 konstatovala, že při daňové kontrole doložila dostatek důkazů (smlouvy a daňové doklady) k prokázání, že hostovské vstupenky byly distribuovány za úplatu za účelem ekonomické činnosti žalobkyně, tj. marketingu obecně a zejména k upoutávkám na pořádání kulturních akcí v komerčních rádiích. Žalobkyně proto netrvala na výpovědi jednatele společnosti ECHO PROMOTION, která je výhradním dodavatelem propagace pro žalobkyni pořádané kulturní akce a je distributorem hostovských vstupenek jednotlivým „partnerům“, neboť by potvrdila již předložené důkazy orgánům finanční správy, které se s nimi řádně nevypořádaly.

VI. Posouzení věci Městským soudem v Praze

32. Městský soud přezkoumal napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které předcházelo jeho vydání, dle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), v mezích žalobních bodů. Městský soud o věci samé rozhodl bez nařízení jednání v souladu s § 51 s. ř. s., neboť žalobkyně s tímto postupem výslovně souhlasila ve vyjádření ze dne 20. 12. 2020 a žalovaný se po řádném poučení, že může vyslovit nesouhlas

s rozhodnutím věci bez jednání a že nevyjádření v určené lhůtě je považováno za souhlas, k nařízení jednání nevyjádřil.

33. Žaloba není důvodná.
34. Městský soud se nejprve zabýval námitkou tvrzené nepřezkoumatelnosti způsobené nedostatkem důvodů napadeného rozhodnutí žalovaného pro nevypořádání jednotlivých odvolacích námitek, jak žalobkyně namítla ve třetím žalobním bodě. Nebylo by totiž možné zabývat se hmotněprávní argumentací, pokud by přezkoumávané rozhodnutí žalovaného neobstálo po stránce formální.
35. Povahu nepřezkoumatelnosti rozhodnutí správních orgánů, resp. soudů, vymezila bohatá a ustálená judikatura Nejvyššího správního soudu. Podle této judikatury jsou nepřezkoumatelná taková rozhodnutí, u nichž není z odůvodnění zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při hodnocení skutkových i právních otázek a jakým způsobem se vyrovnal s argumenty účastníků řízení (srov. například rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52; ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, publ. pod č. 787/2006 Sb. NSS; či ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, publ. pod č. 689/2005 Sb. NSS). Městský soud neshledal, že by se žalovaný odvolacími námitkami žalobkyně nezabýval vůbec nebo že by se s nimi vypořádal nedostatečným způsobem ve smyslu nálezu Ústavního soudu pod sp. zn. II ÚS 435/09. Jak je patrné z jednotlivých okruhů žalobních námitek, nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí žalobkyně v podstatě spojuje s nezákonností rozhodnutí, a to tak, že za nevypořádání jejích odvolacích námitek považuje nesprávné vyhodnocení důkazních prostředků předložených žalobkyní, kdy sice namítá opominutí námitek, avšak současně s vypořádáním námitek žalovaným nesouhlasí nebo s nimi polemizuje, uvádí, že podklady předložené žalobkyní nebyly vyhodnoceny nestranně či tvrzená procesní pochybení správce daně vyhodnocuje jinak. Nejde tedy o vlastní podstatu nepřezkoumatelnosti spočívající ve vážných vadách rozhodnutí (nemožnost zjistit v něm obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno, včetně vypořádání námitek účastníka řízení), ale spíše o nesouhlas žalobkyně se způsobem, jak byly ve vztahu k posuzované věci vyhodnoceny – s jiným odlišným závěrem. Skutečnost, že žalovaný v této věci posoudil věc odlišně, jinak, než jak ji posuzuje žalobkyně, ještě neznamená, že se žalovaný námitkami žalobkyně nezabýval. Neztotožnění se se skutkovými a právními závěry žalovaného proto není důvodem způsobujícím nepřezkoumatelnost rozhodnutí (k podstatě nepřezkoumatelnosti srov. obdobně např. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006 - 74, publ. pod č. 1566/2008 Sb. NSS, nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 5. 2019, č. j. 2 As 252/2018 - 21). Povinnost řádným a přezkoumatelným způsobem odůvodnit rozhodnutí neznamená reagovat podrobně na každý dílčí argument v případě, kdy napadená rozhodnutí správních orgánů obou stupňů ve svém celku logicky a rozumně odůvodnily své závěry. Za nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů nelze považovat ani stav, kdy se žalovaný ve svých úvahách ztotožnil se závěry správce daně a současně uvedl vlastní, odpovídající, byť stručnější hodnocení.
36. Nepřezkoumatelnost jednotlivých zpráv o kontrole městský soud též neshledal, neboť správce daně v nich mj. shrnul důkazní prostředky předložené žalobkyní, hodnocení těchto důkazních prostředků předložených žalobkyní, reagoval na nesouhlas žalobkyně s výsledky kontrolního zjištění a na námitky žalobkyně v něm uvedené, jakož i uvedl výsledek kontroly včetně číselného shrnutí výsledků. Třetí žalobní bod není důvodný.

37. Soud dále přistoupil k hodnocení dalších procesních námitek.
38. Žalobkyně v *prvním žalobním bodě* namítla, že se o důvodech rozhodnutí (tedy o důvodech posouzení zdanitelného plnění ze strany orgánů finanční správy, zda poskytla společnosti ECHO PROMOTION bezplatné plnění pro jiné účely, než související s uskutečňováním jejích ekonomických činností, a měla tak povinnost odvést DPH na výstupu či nikoli) dozvěděla až z napadeného rozhodnutí žalovaného. S touto námitkou se městský soud neztotožňuje. Soud naopak přisvědčuje žalovanému, že správce daně od počátku žalobkyni vyzýval mj. k tomu, aby objasnila, jakým způsobem vypořádala daň na výstupu u vstupenek s vytištěnou hodnotou 0 Kč, které poskytovala společnosti ECHO PROMOTION. Správce daně na str. 15 platebního výměru na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2016 konstatoval (a to v souladu s obsahem smluv), že předložené smlouvy nedokládají, že by bylo dodání vstupenek v konkrétních počtech součástí plnění z těchto smluv. Takto smlouvy předložené žalobkyní vyhodnotil správce daně již ve zprávě o daňové kontrole ze dne 9. 3. 2017. Žalovaný v napadeném rozhodnutí shrnul, jaké podklady žalobkyně v řízení před správcem daně předložila a jaká zjištění z nich vyplynula (srov. body [14] a [15] napadeného rozhodnutí). Žalovaný poté ve shodě se správcem daně konstatoval, že ze smluv neplyne, že by byly vstupenky s nulovou hodnotou bezúplatně poskytovány v rámci plnění z těchto smluv. Žalovaný navíc oproti správci daně uvedl, že v Dodatku není stanoveno, že by poskytnuté vstupenky společnosti ECHO PROMOTION měly být poskytovány bezúplatně, a že počet vstupenek, které žalobkyně společnosti dodala, neodpovídá počtům ve smlouvě uváděným. Podle čl. IV bod 6 Trojstranné smlouvy se společnost ECHO PROMOTION zavázala na každou akci poskytnout společnosti Bestsport Arena bezplatně 70 ks vstupenek. Dodatkem byla tato povinnost přenesena na žalobkyni, přičemž v něm již není uvedeno, že by vstupenky měly být poskytnuty bezplatně. Soud proto souhlasí se žalovaným, podle něhož závěr, že žalobkyní předkládané listiny dostatečně neprokázaly její tvrzení, nemohl být překvapivý. Na nesrovnalosti žalobkyni upozornil správce daně již během probíhající daňové kontroly. Žalovaný v napadeném rozhodnutí znovu popsal nesrovnalosti plynoucí z předkládaných smluv a dokladů ze strany žalobkyně, ale neprovedl nové hodnocení důkazních prostředků. Závěr žalovaného byl tedy shodný s již předchozím náhledem a poté i závěrem správce daně, že listiny neposkytují jednoznačné a průkazné informace o tom, z jakého titulu byl daný počet vstupenek s nulovou hodnotou poskytnut, ani jak byla u vstupenek vypořádána DPH na výstupu.
39. Co se týče námítka žalobkyně stran nesprávného uvedení zákonných ustanovení, soud ověřil, že správce daně ve zprávě o daňové kontrole za zdaňovací období leden 2016 na str. 15 skutečně nesprávně uvedl, že žalobkyně porušila § 13 odst. 4 písm. a) a § 13 odst. 5 ZDPH, přičemž správně měl uvést, že žalobkyně postupovala v rozporu s § 14 odst. 3 písm. a) a § 14 odst. 4 písm. b) ZDPH. Předmětné pochybení správce daně však na zákonnost platebního výměru za zdaňovací období leden 2016 nemá vliv, neboť správce daně své pochybení v platebním výměru odstranil. Správce daně v odůvodnění platebního výměru za zdaňovací období leden 2016 na str. 13 uvedl správná ustanovení ZDPH, jež měla žalobkyně porušit. Soud přitakává žalobkyni, že pochybení správce daně je vskutku nepřípadné, jelikož § 13 ZDPH se týká dodání zboží, zatímco § 14 ZDPH upravuje poskytnutí služeb, nicméně pochybení tohoto charakteru při vyhotovení zprávy o kontrole nezpůsobuje nezákonnost následně vydaného platebního výměru, v němž již byla správná ustanovení ZDPH uvedena. První žalobní bod není důvodný.

40. Ve *druhém žalobním bodě* žalobkyně namítla, že nevyslovila souhlas se spojením obou odvolacích řízení vedených ve věcech jejích odvolání proti dvěma platebním výměrům, v čemž spatřuje procesní pochybení zkracující její právo na spravedlivý proces. I zde se soud ztotožnil s názorem žalovaného. Z předložené spisové dokumentace je zřejmé, že platební výměry byly vydány na základě stejných skutkových a právních důvodů a byly napadeny totožnými odvolacími námitkami žalobkyně. Za takových okolností bylo zákonným procesním postupem správce daně rozhodnout věc společným rozhodnutím, a to z důvodu zásady procesní ekonomie (hospodárnosti) daňového řízení, vyjádřené v § 7 odst. 2 daňového řádu. Podle zásady hospodárnosti daňového řízení správce daně postupuje při správě daní tak, aby nikomu nevznikaly zbytečné náklady. Tato zásada nemusí nutně znamenat pouze vynaložení peněžních prostředků a dalších přímých nákladů, ale též se jedná o opatření zabráňující neefektivnímu postupu ze strany správce daně. Tato zásada se projevuje nejenom ve vztahu k osobám zúčastněným na správě daní, leč také ve vztahu ke správci daně, potažmo státnímu rozpočtu. Z důvodu hospodárnosti proto může správce daně konat úkony pro různá řízení společně. Daňový řád nestanovuje pro takové případy žádnou podmínku spočívající v nutnosti udělení předchozího souhlasu daňového subjektu, pokud je správcem daně činěn společný úkon pro vícero řízení, proto zde nelze hovořit o porušení zákonné povinnosti. Užitím zásady hospodárnosti daňového řízení samozřejmě nesmí být účastník zbaven možnosti účinně hájit svá práva. Žalobkyně však neuvedla, v čem konkrétně způsobilo vydání jednoho rozhodnutí o odvoláních proti dvěma platebním výměrům nemožnost hájit její práva. Ze správních spisů naopak vyplývá, že žalobkyně využila svého práva vyjádřit se v rámci obou proběhlých daňových kontrol, jakož i v rámci obou podaných odvolání. Druhý žalobní bod není důvodný.
41. Z hlediska procesních námitek soud tedy na podkladě správního spisu, kontrolních postupů správce daně a z obsahu zpráv o kontrole neshledal porušení práv žalobkyně a vady řízení, které by odůvodňovaly zrušení napadeného rozhodnutí.
42. Soud se poté zabýval námitkami tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení skutkového a právního stavu v důsledku nesprávného hodnocení důkazů (námitky čtvrtého, pátého a šestého žalobního bodu).
43. V souzené věci byl předmětnými platebními výměry snížen nadměrný odpočet z důvodu doměření DPH na výstupu za zdaňovací období leden 2016 a srpen 2016 důsledku aplikace ust. § 14 ZDPH.

Podle § 14 odst. 1 ZDPH ve znění v rozhodné době poskytnutím služby se pro účely tohoto zákona rozumí všechny činnosti, které nejsou dodáním zboží. Poskytnutím služby se pro účely tohoto zákona rozumí také přenechání zboží k užití jinému.

Podle § 14 odst. 3 písm. a) ZDPH za poskytnutí služby za úplatu se pro účely tohoto zákona také považuje poskytnutí služby pro účely nesouvisející s uskutečňováním ekonomických činností plátce

Podle § 14 odst. 4 písm. b) ZDPH pro účely tohoto zákona se za poskytnutí služby pro účely nesouvisející s uskutečňováním ekonomických činností plátce rozumí poskytnutí služby plátcem bez úplaty pro osobní spotřebu plátce nebo jeho zaměstnanců nebo jiné účely než souvisejících s uskutečňováním jeho ekonomických činností, pokud u přímo souvisejících přijatých plnění byl uplatněn odpočet daně.

44. V daném případě byla předmětem dokazování v daňovém řízení otázka, zda správce daně oprávněně přistoupil k aplikaci ustanovení § 14 na služby žalobkyně spočívající v poskytování vstupenek s deklarovanou nulovou hodnotou, jestliže žalobkyně tvrdila, že vstupenky poskytovala úplatně, v rámci komplexní reklamní služby, když tyto vstupenky poskytovala plátcí, který pro žalobkyni uvedené služby zajišťoval.
45. Mezi účastníky podle popisu skutkových okolností v žalobě a vyjádření žalovaného k ní, není sporný zjištěný skutkový stav, že žalobkyně poskytovala vstupenky s označenou nulovou hodnotou společnosti ECHO PROMOTION na kulturní akce pořádané žalobkyní, tedy společnosti, která pro žalobkyni zajišťovala prodej reklamních ploch na kulturní akce, a jíž podle Trojstranné smlouvy náležela od společnosti Bestsport Arena, a.s. za plnění spočívající v propagaci O₂ areny odměna. V daném případě je správcem daně zpochybňováno plnění, že by součástí „komplexní reklamní služby“ mělo být i poskytnutí deklarovaného množství vstupenek na kulturní akce pořádané žalobkyní v hodnotě 0 Kč (za měsíc leden 2016 bylo žalobkyní distribuováno 2 246 ks vstupenek v hodnotě 0 Kč a za měsíc srpen 2016 bylo žalobkyní distribuováno 905 ks vstupenek v hodnotě 0 Kč, celkem 3 151 ks).
46. Soud z podkladů daňového řízení zjistil ke zdaňovacímu období leden 2016 následující skutečnosti.
47. Dne 25. 2. 2016 podala žalobkyně řádné přiznání k DPH za zdaňovací období leden 2016, ve kterém vykázala DPH (nadměrný odpočet) ve výši 978 492 Kč. Z výzvy k odstranění pochybností ze dne 18. 3. 2016, č. j. 1690185/16/2011-52522-110375, bylo zjištěno, že správci daně vznikly pochybnosti o pravdivosti a průkaznosti údajů o přijatých zdanitelných plněních tvrzených v oddílu C. daňového přiznání, konkrétně o použití přijatých zdanitelných plnění k uskutečňování ekonomické činnosti žalobkyně. Správce daně vyzval žalobkyni, aby prokázala deklarované skutečnosti v daňovém přiznání a že přijatá plnění použila pro uskutečňování své ekonomické činnosti, čímž byl zahájen postup k odstranění pochybností dle § 89 daňového řádu. Výzvou ze dne 18. 3. 2016 tak správce daně zahájil postup k odstranění pochybností za zdaňovací období leden 2016. Dne 12. 4. 2016 a následně dne 19. 4. 2016 bylo pokračováno v kontrole dokladů, v rámci které žalobkyně předložila doklady, jež se váží k prodeji vstupenek přes pokladnu za hotové ke zdaňovacímu období leden 2016.
48. Z protokolu ze dne 19. 4. 2016, č. j. 16310/17/2011-60563-110966, bylo zjištěno, že žalobkyně téhož dne předložila správci daně mj. Trojstrannou smlouvu a Dodatek k této smlouvě.
49. Trojstrannou smlouvu mezi sebou uzavřely dne 15. 4. 2013 společnost Bestsport Arena, a.s., IČO: 24214795, sídlem Českomoravská 2345/17, 190 00 Praha 9 (dále jen „Bestsport Arena“ – *vlastník a provozovatel O₂ areny, pozn. soudu*), společnost žalobkyně a společnost ECHO PROMOTION. Předmět smlouvy byl podle čl. II bod 1 Trojstranné smlouvy stanoven jako mediální propagace haly O₂ arena v souvislosti s akcemi, které se zavázala pořádat v O₂ areně žalobkyně, a to na základě samostatně uzavíraných nájemních či jiných smluv. Podle čl. II bod 2 Trojstranné smlouvy je ECHO PROMOTION společnost, která pro pořadatele akcí, včetně společnosti žalobkyně, zajišťuje marketingovou komunikaci spojenou s akcemi, a které náleží od společnosti Bestsport Arena za plnění spočívající v propagaci O₂ areny, odměna, jež je ve smlouvě dále specifikována. Podle čl. IV bod 6 Trojstranné smlouvy se společnost ECHO PROMOTION zavazuje za každou akci

poskytnout společnosti Bestsport Arena 70 vstupenek na každou jí pořádanou akci v O₂ areně. Smluvní strany se dohodly na tom, že vstupenky budou společnosti Bestsport Arena poskytnuty bezúplatně; vstupenky budou využity k propagaci akce. Podle čl. V bod 1 písm. a), b) a c) Trojstranné smlouvy při akci s čistou tržbou do 8 000 000 Kč uhradí společnost Bestsport Arena společnosti ECHO PROMOTION částku 150 000 Kč a DPH v zákonné výši za každou realizovanou akci, při akci s čistou tržbou nad 8 000 000 Kč uhradí společnost Bestsport Arena společnosti ECHO PROMOTION 350 000 Kč a při akci s čistou tržbou nad 12 000 000 Kč uhradí společnost Bestsport Arena společnosti ECHO PROMOTION 550 000 Kč.

50. Dne 19. 4. 2013 žalobkyně a společnost ECHO PROMOTION uzavřely Dodatek smlouvy za účelem upřesnění plnění mezi těmito dvěma společnostmi. Podle bodu 3) Dodatku se žalobkyně zavazuje poskytnout společnosti ECHO PROMOTION vstupenky na představení „*tak, aby společnost ECHO PROMOTION mohla splnit své závazky vyplývající z čl. IV bod 6 Trojstranné smlouvy*“. Podle bodu 4) Dodatku náleží společnosti ECHO PROMOTION odměna za řádné a včasné plnění povinností stanovených v čl. IV Trojstranné smlouvy. Výše odměny činí 6 % z odměny za propagaci získaných na základě čl. V Trojstranné smlouvy od společnosti Bestsport Arena; zbylá odměna náleží žalobkyni a bude jí zaplacená na základě faktur vydaných žalobkyní.
51. Z výzvy k prokázání skutečností ze dne 26. 4. 2016, bylo zjištěno, že správci daně nebyly předloženy k nulovým hodnotám za prodej 2 246 ks vstupenek žádné daňové doklady ani jiné důkazní prostředky, proto žalobkyni vyzval k prokázání těchto skutečností potřebných pro správné stanovení DPH za zdaňovací období leden 2016. Konkrétně vyzval žalobkyni, aby prokázala, jak byla vypořádána DPH za prodej vstupenek s nulovou hodnotou u doloženého přehledu prodeje na pokladně za měsíc leden 2016 a komu byly tyto objemy vstupenek poskytnuty.
52. Žalobkyně předložila správci daně mj. rámcovou Smlouvu a daňové doklady č. FV2016/011 a FV2016/014. Daňové doklady byly vystaveny žalobkyní jako dodavatelem odběrateli ECHO PROMOTION. Faktura č. FV2016/011 byla vystavena „*za prezentaci partnerů za 01/16*“ ve výši 1 505 000 Kč spolu s 21 % DPH ve výši 316 050 Kč, celkem tedy na částku 1 821 050 Kč. Faktura č. FV2016/014 byla vystavena „*za prezentaci jména O2 Arena za 01/16*“ ve výši 1 692 000 Kč spolu s 21 % DPH ve výši 355 320 Kč, celkem tedy na částku 2 047 320 Kč.
53. Smlouvu o exkluzivním poskytování služeb marketingové komunikace mezi sebou uzavřely dne 8. 11. 2004 žalobkyně (dříve INTERKONCERTS culture & sport group s.r.o.) a společnost ECHO PROMOTION. Předmětem smlouvy bylo v čl. 1 bod 1.1 Smlouvy stanovení, že společnost ECHO PROMOTION bude za dohodnutou odměnu exkluzivně zajišťovat služby související s výkonem marketingu v oblasti komunikace a promotion pro žalobkyni a žalobkyně je povinna plnit sjednané závazky a povinnosti (předávat veškeré informace potřebné k zajištění předmětu Smlouvy a hradit odměnu). Podle čl. 4 Smlouvy se žalobkyně zavázala uhradit společnosti ECHO PROMOTION částku reálných nákladů na zajištění marketingové komunikace a odměnu ve výši 6 % z rozdílu celkové hodnoty marketingového komunikačního mixu (vycházejícího z oficiálního ceníku jednotlivých medií) a skutečně vynaložených nákladů na jeho zajištění dle schváleného rozpočtu, pokud není dohodnuto jinak.

54. Z výzvy k prokázání skutečností ze dne 1. 6. 2016 vyplývá, že správci daně nebylo z předložených dokladů zřejmé, co bylo předmětem služby a jaká byla poskytnuta zdanitelná plnění uvedená na dokladech. Správce daně proto žalobkyni vyzval k doložení dalších dokladů, prokazujících předmět uskutečněného zdanitelného plnění.
55. Z protokolu o zahájení daňové kontroly ze dne 9. 6. 2016, č. j. 4303232/16/2011-60563-110966, bylo zjištěno, že u správce daně přetrvávaly u předložených dokladů ke vstupenkám s nulovou hodnotou pochybnosti, vzhledem k čemuž předpokládal rozsáhlejší dokazování, proto téhož dne ukončil postup k odstranění pochybností za zdaňovací období ledem 2016 a zahájil za toto období daňovou kontrolu podle § 87 odst. 1 daňového řádu.
56. Sdělením ze dne 21. 12. 2016 byla žalobkyně seznámena s výsledky kontrolního zjištění, v němž správce daně shrnul průběh daňového řízení, důkazní prostředky předložené žalobkyní, hodnocení důkazních prostředků a výsledek kontroly včetně číselného shrnutí výsledků. Nesouhlasné vyjádření žalobkyně s výsledky kontrolního zjištění bylo doručeno správci daně dne 9. 1. 2017.
57. Ve zprávě o daňové kontrole ze dne 9. 3. 2017, č. j. 1400655/17/2011-60563-110966, správce daně shrnul informace o daňovém tvrzení žalobkyně, průběh daňového řízení, důkazní prostředky předložené žalobkyní a hodnocení důkazních prostředků, reagoval na nesouhlas žalobkyně s výsledky kontrolního zjištění a uvedl výsledek kontroly včetně číselného shrnutí výsledků.
58. Soud z podkladů daňového řízení zjistil ke zdaňovacímu období srpen 2016 následující skutečnosti.
59. Dne 26. 9. 2016 podala žalobkyně řádné přiznání k DPH za zdaňovací období srpen 2016, v němž vykázala DPH (nadměrný odpočet) ve výši 5 701 465 Kč, který odůvodnila tím, že většina dokladů za náklady koncertů pořádaných v červenci 2016 byla přijata a nárokována v srpnu, kdy nebyl pořádán žádný koncert a prodeje nadcházejících koncertů byly z důvodů prázdnin a dovolených nízké, navíc došlo ke zrušení koncertu Seleny Gomez, za což byly vráceny tržby za duben až červenec.
60. Z protokolu o zahájení daňové kontroly ze dne 31. 10. 2016, č. j. 7857023/16/2011-60563-110966, bylo zjištěno, že správce daně zahájil téhož dne za zdaňovací období srpen 2016 daňovou kontrolu podle § 87 odst. 1 daňového řádu. V daňové kontrole bylo následně pokračováno, jak vyplývá z protokolu ze dne 10. 11. 2016, č. j. 7857028/16/2011-60563-110966.
61. Výzvou k prokázání skutečností ze dne 1. 12. 2016, č. j. 7857025/16/2011-60563-110966, správce daně vyzval žalobkyni k předložení kompletního přehledu prodeje lístků na pokladně v kanceláři žalobkyně za měsíc srpen 2016, doložení dokladů vztahujícím se k jednotlivým platbám za tyto lístky, doložení, v jakém rozsahu a předmětu byla tato zdanitelná plnění uskutečněna, jakým způsobem byly doklady za prodej lístků uhrazeny a sdělení průměrné hodnoty jednoho lístku k jednotlivým akcím za srpen 2016. Proti výzvě podala žalobkyně dne 4. 12. 2016 stížnost dle § 261 odst. 1 daňového řádu proti taktice úředních osob správce daně. Zpráva o výsledku prošetření stížnosti ze dne 13. 1. 2017, č. j. 2215/17/2011-60563-100797, byla žalobkyni doručena dne 18. 1. 2017, přičemž stížnost v ní byla shledána jako přípustná.

62. Výzvou k prokázání skutečností ze dne 10. 1. 2017, č. j. 16305/17/2011-60563-110966, správce daně vyzval žalobkyni k předložení přehledu, kolik kusů vstupenek bylo celkem vydáno (plánováno vydat) za měsíc srpen 2016, kolik kusů vstupenek bylo poskytnuto za 0 Kč a jakým způsobem bylo vypořádáno DPH ze všech realizovaných (tj. prodaných i rozdaných vstupenek) v úrovni ceníkové ceny za měsíc srpen 2016. Žalobkyně dne 6. 2. 2017 správci daně sdělila, že počtem poskytnutých vstupenek již správce daně disponuje, bezúplatně žalobkyně vstupenky nerozdává a DPH bylo vypořádáno z ceny uvedené na vstupence včetně daně postupem dle § 37 odst. 2 ZDHP.
63. Výzvou k poskytnutí údajů ze dne 8. 2. 2017, č. j. 16308/17/2011-60563-110919, byla společnost IRSnet CZ s.r.o. (*provozovatel distribučního portálu Ticketportal, pozn. soudu*) vyzvána k poskytnutí daňových dokladů vystavených za prodej lístků na kulturní akce pořádané žalobkyní za zdaňovací období srpen 2016, ke sdělení a doložení, kolik bylo vydáno jednotlivých lístků, za jakou cenu, na jakou akci, jak byly zaplacený atp. Společnost požadované údaje a podklady poskytla správci daně dne 20. 2. 2017.
64. Z protokolu o ústním jednání ze dne 20. 6. 2017, č. j. 5242725/17/2011-60563-110966, bylo zjištěno, že správce daně předal žalobkyni k seznámení výsledek kontrolního zjištění a žalobkyně předala správci daně čtyři daňové doklady za prezentaci partnerů, kterým byly poskytnuty lístky s nulovou hodnotou, podle nichž byla odvedena 21 % DPH ve výši 207 270 Kč, 315 000 Kč, 177 660 Kč a 315 000 Kč.
65. Ve zprávě o daňové kontrole ze dne 20. 6. 2017, č. j. 5242726/17/2011-60563-110966, správce daně shrnul informace o žalobkyni, daňovém tvrzení žalobkyně, průběhu daňového řízení, důkazní prostředky předložené žalobkyní a hodnocení důkazních prostředků a uvedl výsledek kontroly včetně číselného shrnutí výsledků.
66. Na základě uvedených skutkových okolností a podkladů ve správním spise soud přisvědčuje žalovanému, že v řízení nebylo předloženými smlouvami a doklady žalobkyně ani jinými důkazními prostředky prokázáno úplatné plnění jako protihodnota poskytnutých vstupenek na kulturní akce žalobkyně, nadto v rozsahu daleko větším, zjištěným správce daně, než vyplývalo ze Smlouvy uzavřené mezi žalobkyní a společností ECHO PROMOTION, neboť hodnotu těchto vstupenek nelze z fakturace služeb dle vydaných daňových dokladů (ostatně stejně jako obsah a rozsah reklamních či propagačních služeb, které byly fakturovány a s nimiž měly být vstupenky spojeny) nikterak zjistit. Žalobkyně neprokázala a ostatně to ani v žalobě neuvádí, že by hodnota vstupenek představovala určitou dílčí cenu „komplexní reklamní služby“ tak, aby bylo možné posoudit poskytnutí vstupenek jako služby ve smyslu § 2 odst. 1 písm. b) zákona o DPH, podle kterého platí, že předmětem daně je poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti, s místem plnění v tuzemsku. Jestliže žalobkyně oproti tomu v daném případě poskytovala vstupenkami s vytisknutou nulovou hodnotou společnosti ECHO PROMOTION majetkově využitelnou hodnotu, resp. právo k této hodnotě, a daň na výstupu neprokázala v určitém rozsahu hodnoty poskytnutých vstupenek tak, aby měla nárok na odpočet daně podle § 72 odst. 1 ZDPH, což je třeba doložit daňovým dokladem, pak správci daně a žalovanému nezbylo, než aby posoudil poskytnutí vstupenek žalobkyní jako „volný“ vstup na kulturní akce a tedy bezúplatné plnění. S takovou bezúplatnou službou pak ZDPH spojuje fikci úplatného poskytnutí služby (§ 14 odst. 1 a 3 písm. a) ZDPH), a to za podmínky, že jde o poskytnutí služby pro účely *nesouvisející s uskutečňováním ekonomických činností plátce*.

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

67. Otázka oprávněnosti změny daňové povinnosti žalobkyně se tedy dále posouvá k posouzení, zda žalobkyně poskytla společnosti ECHO PROMOTION bezplatné plnění *pro jiné účely*, než související s uskutečňováním jejích ekonomických činností podle § 14 odst. 4 písm. b) ZDPH, tedy zda byla naplněna hypotéza tohoto ustanovení, pro kterou žalobkyni tížila povinnost odvést daň na výstupu dle § 14 odst. 3 písm. a) ZDPH.
68. Soud přisvědčuje vysvětlení žalovaného v napadeném rozhodnutí, že je třeba odlišit 3 dílčí hypotézy citovaného zákonného ustanovení, a to:
- poskytnutí služby bez úplaty pro osobní spotřebu plátce
 - poskytnutí služby bez úplaty pro jeho zaměstnance a
 - poskytnutí služby bez úplaty pro jiné účely než souvisejících s uskutečňováním jeho ekonomické činnosti.
69. Žalobkyni byla daň doměřena na výstupu z důvodu naplnění třetí dílčí hypotézy, tj. že její plnění spočívající v poskytnutí vstupenek s označením nulové hodnoty byla jiným účelem než souvisejícím s uskutečněním zdanitelného plnění v obchodním vztahu, který byl předmětem ověřování nároku na nadměrný odpočet.
70. Poskytnutí služby pro jiné účely, než související s ekonomickou činností žalobkyně bylo v daném případě nezbytné posoudit nikoliv v obecných souvislostech (tj. že vstupenky na kulturní akce obecně vždy souvisejí s těmito kulturními akcemi a že tyto akce zpravidla souvisejí také s možnou reklamou či jinou propagací), nýbrž v souvislostech daňových, tj. zda poskytnutí bezplatných vstupenek v této věci, a to i ve zjištěném větším množství, tvořilo z ekonomického hlediska jediné plnění s reklamními službami, tj., že bylo vázáno na určitý prospěch z takové činnosti, bylo jej možné očekávat v budoucnu a nemělo jen druhořadou či doplňkovou povahu. Protože žalobkyně neprokázala, že poskytnutí vstupenek s hodnotou 0 bylo úplatným plněním (neprokázala reálnou cenu, započítanou do fakturovaných služeb) a neprokázala ani konkrétní obsah a rozsah služeb poskytovaných společností ECHO PROMOTION, případně další společností Bestsport Arena, a.s., které by mohly odůvodnit souvislost vstupenek se zdanitelnou činností žalobkyně, nebylo možné učinit úsudek, že žalobkyně vstupenky poskytla v souvislosti se svou činností ze zjištěného prospěšného důvodu, a tudíž, že tyto bezplatné služby nejsou předmětem daně. Ve smyslu judikatury SDEU (srov. případ C-258/95) je na plátcích, aby prokázal, že má prospěch z takové činnosti. Žalobkyně vyjmula určitý počet vstupenek z portálu „TICKETPORTAL“, který smluvně zajišťoval distribuci vstupenek na akce žalobkyně, a sama je distribuovala dál s nulovou hodnotou, pak nedoložila, jak toto *daňově* souviselo s jejími službami dle uzavřené Trojstranné smlouvy a Dodatku, když z jí předložených dokladů není možné zjistit ani konkrétní náplň reklamní, resp. propagační služby od jejího dodavatele z uvedené Trojstranné smlouvy o spolupráci a z dokladů k ní předložených, ani jaká očekávání či prospěch bylo možné z poskytnutí vstupenek z důvodu uvedené spolupráce očekávat. Takovou souvislost nelze dovodit ani z podané žaloby, která je založena na tvrzení výhodnosti vstupenek prodávaných s nulovou hodnotou při pořádání akce s tím, že úhrada vstupenek *je již součástí úhrady* za reklamu, přičemž rozsah protiplnění spočívající v úhradě vstupenek jako součást úhrady z reklamní služby nebyla prokázána. Žalobkyní zmíněná výhodnost odměny pro provozovatele portálu „TICKETPORTAL“ je prospěchem provozovatele portálu.

71. Soud přisvědčuje žalovanému v jeho vyjádření k žalobě, a to k otázce prospěchu z poskytnutých vstupenek, že jakkoliv může být spolupráce žalobkyně se společností ECHO PROMOTION přínosná, což v případě obchodních vztahů je obecnou motivací, v dané věci znění Trojstranné smlouvy včetně jejího Dodatku nepodává konkrétní údaje k náplni plnění účastníků Smlouvy ve spojení s předloženou fakturací, a tedy lze stěží dovodit přímý, prospěšný vztah mezi uplatněným odpočtem a investicemi v podobě hodnoty poskytnutých vstupenek. Tvrzení žalobkyně o jejich úhradě v rámci komplexní reklamní služby k tomu nenapovídá, že by žalobkyně od poskytovatele propagačních služeb očekávala určitý budoucí prospěch, který bude motivován bezúplatným plněním tak, jak vyplývá ze smyslu souvisejících plnění dle ust. § 14 odst. 4 písm. b) ZDPH.
72. Z předložených smluv a daňových dokladů nebylo možné bez dalšího posoudit souvislost „komplexní reklamní služby“ s poskytnutím vstupenek tak, aby bylo možné usuzovat na konkrétní plnění uskutečněné ve zdaňovacím období, těsně spojené se službami společnosti ECHO PROMOTION a tvořící jediné plnění pro účely uplatnění DPH s tím, že nemá jen druhořadou či doplňkovou, resp. nesouvisející podobu. Současně nebylo doloženo, z jakých důvodů byl poskytnut větší počet vstupenek, než je uvedeno v čl. IV, bodu 6 Trojstranné smlouvy v spojení s obecným ujednáním ve znění obecného ujednání v bodě 3) Dodatku. Z uvedených důvodů žalovaný postupoval v souladu se zákonem, když plnění žalobkyně, spočívající v poskytování vstupenek s označením hodnoty 0, posuzoval dle ust. § 14 odst. 1 písm. a) ve spojení s § 14 odst. 3 písm. b) ZDPH jako plnění bezúplatné pro jiné účely než související s uskutečňováním její ekonomické činnosti (tedy dle zákona o dani z přidané hodnoty a pro jeho účely s fikcí úplatného plnění), při splnění podmínky, že u přímo souvisejících přijatých plnění byl uplatněn odpočet daně. Uvedené tak v souhrnu vede k úsudku, že v dané věci nebylo věcně i v početním rozsahu plnění prokázáno, že by předmětné vstupenky byly poskytnuty v souvislosti se zdanitelným plněním z uvedených smluv v rámci určitého prospěchu z těchto smluv.
73. Žalobkyně neunesla důkazní břemeno, které ji tížilo ve věci prokázání vlastních tvrzení, vyplývajících z § 92 odst. 3 daňového řádu. Důkazní břemeno znamená, že daňový subjekt může být povolán k prokázání všech skutečností, které ve svých podáních tvrdil nebo tvrdit měl a v dané věci podklady řízení prokazují, že k tomu měla žalobkyně k výzvám správce daně i v rámci vyjádření k jednotlivým bodům zpráv o kontrole dostatečný prostor. Nedoložila, jakým způsobem ověřovaná plnění použila v rámci uskutečňování své ekonomické činnosti, jestliže bylo také zjištěno, že distribuci vstupenek zajišťoval distribuční portál „TICKETPORTAL“.
74. K části žaloby, v níž žalobkyně uvádí úvahy o rozdělení plnění na dva základy daně z hlediska sazby daně, soud podotýká, že není jeho úkolem řešit postup správce daně obecně u plnění, která v budoucnu nastanou a konkrétně vyplynou z určitých obchodních transakcí. Soud k této části žaloby poukazuje na posouzení daňové povinnosti žalobkyně z hlediska vypořádání daně na výstupu pro poskytnutí bezúplatné služby dle § 14 ZDPH – poskytnutí hodnoty volného vstupu na kulturní akci, kdy hodnota vstupenky – volného vstupu ve své existenci není podmíněna tím, zda službu držitel využije či nikoliv. Zvýšení daňové povinnosti při užití snížené sazby daně (dle výsledků kontroly posouzeno jako služba, nikoliv jako volné lístky) žalobce v žalobě nerozporuje.
75. Není důvodná ani námitka žalobkyně, že žalovaný nevyhodnotil Trojstrannou smlouvu nestranně, a že za propagaci značky O₂ a poskytnutí 70 ks vstupenek s vytištěnou nulovou hodnotou dostane žalobkyně dobře zapláceno, z čehož pak následně odvádí DPH ve výši

21 %, namísto 15 % sazby DPH, která má být odváděna ze vstupného na kulturní akce. K této námitce soud konstatuje, že otázka kalkulace ceny vstupenek ve spojení s výhodností sazby, tj. aspektů výše daňové povinnosti jednak nedopadá na danou situaci, nebyla-li prokázána úplata za vstupenky, a jednak není prospěchem, který má na mysli ust. § 14 odst. 4 písm. b) ZDPH.

76. Soud nevyhověl ani námitce žalobkyně že teprve v napadeném rozhodnutí vyslovil žalovaný pochybnosti o celkovém počtu vstupenek poskytnutých společnosti ECHO PROMOTION. Soud ověřil, že v platebním výměru za zdaňovací období leden 2016 na str. 11 a 12 správce daně uvedl, že za leden 2016 bylo ze strany žalobkyně poskytnuto 2 246 ks vstupenek s nulovou hodnotou. Soud dále ověřil, že ve zprávě o daňové kontrole ze dne 20. 6. 2017 na str. 7 správce daně uvedl, že za srpen 2016 bylo ze strany žalobkyně poskytnuto 905 ks vstupenek s nulovou hodnotou. Celkový počet poskytnutých vstupenek s nulovou hodnotou, na něž správce daně za obě zdaňovací období upozornil, tedy činí množství 3 151 ks. Tento součet pak žalovaný uvedl v napadeném rozhodnutí.

Co se týče návrhu žalobkyně na výslech jednatele společnosti ECHO PROMOTION jako svědka v soudním řízení, který by upřesnil, jaký počet vstupenek byl kterým jednotlivým „partnerům“ poskytnut, soud se ztotožňuje s výtkou žalovaného, že pokud měla žalobkyně za to, že navrhovaný svědek mohl poskytnout relevantní informace o skutečnostech rozhodných pro správné stanovení daně, mohla a měla tento důkazní návrh učinit již v daňovém řízení, neboť ve věci, kde je předmětem sporu neunesení důkazního břemene, nelze před soudem provádět nové důkazy. V takovém případě musí správní soud vycházet ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správních orgánů. Soudní přezkum není pokračováním daňového řízení, je proto logické, že případné důkazní deficity ohledně unesení či neunesení důkazního břemene nemůže účastník dohánět předkládáním nových důkazů soudu (srov. rozsudek ze dne 22. 5. 2009, č. j. 2 Afs 35/2009 - 91, publ. pod č. 1906/2009 Sb. NSS). Odporuje totiž zásadě subsidiarity správního soudnictví, aby daňový subjekt přenášel těžiště dokazování v důsledku své předchozí procesní pasivity do řízení před správním soudem. Žalobkyně navíc později v podání doručeném soudu dne 20. 12. 2020 výslovně uvedla, že na výslechu jednatele společnosti jako svědka netrvá, neboť měla za to, že předloženými důkazy v průběhu daňového řízení dostatečně prokázala, že hostovské vstupenky pro „partnery“ byly distribuovány za úplatu za účelem její ekonomické činnosti, tj. marketingu a upoutávkám na pořádaných kulturních akcích. Z těchto důvodů proto městský soud důkaz výslechem svědka neprovedl.

VII. Závěr a náklady řízení

77. Na základě shora uvedených důvodů městský soud žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.
78. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl dle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobkyně neměla ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení a žalovanému správnímu orgánu náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

Poučení:

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

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. 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 26. února 2021

JUDr. Naděžda Řeháková v. r.
předsedkyně senátu