



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Sandnerové a soudkyň JUDr. Petry Kamínkové a Mgr. Ivety Postulkové ve věci

žalobkyně: **Czech Publisher Exchange**, IČO: 02070634  
sídlem Komunardů 1584/42, 170 00 Praha 7  
zastoupená advokátem JUDr. Vojtěchem Vávrou, LL.M.  
sídlem Štěpánská 644/35, 110 00 Praha 1

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 12. 2020, č. j. 43998/20/5300-21442-712243

**takto:**

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 12. 2020, č. j. 43998/20/5300-21442-712243, se ruší a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení 15 342 Kč do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku k rukám advokáta JUDr. Vojtěcha Vávry, LL.M.

**Odůvodnění:**

**Vymezení věci a obsah správního spisu**

1. Žalobkyně se domáhá podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), zrušení rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství (dále jen „žalovaný“) ze dne 2. 12. 2020, č. j. 43998/20/5300-21442-712243, (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil platební výměr na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“)

Shodu s prvopisem potvrzuje X.

za zdaňovací období červen 2017 ze dne 29. 1. 2019, č. j. 665919/19/2007-50521-111551, kterým Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „finanční úřad“ nebo „správce daně“) přiznal žalobkyni nadměrný odpočet ve výši 2 037 281 Kč (dále jen „platební výměr“) namísto nadměrného odpočtu nárokovaného žalobkyní v daňovém přiznání ve výši 3 264 628 Kč.

2. Žalobkyně je sdružením právnických osob, které se spojily za účelem společného vystupování na trhu s reklamním prostorem na internetu. Členové sdružení dodávají žalobkyni reklamní plochu na svých internetových stránkách a žalobkyně ji dále nabízí do „real time bidding“ aukce. Ekonomickou činností žalobkyně v předmětném zdaňovacím období byl aukční prodej reklamy na internetu. Z obsahu správního spisu vyplynuly následující skutečnosti.
3. Dne 24. 7. 2017 podala žalobkyně přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období červen 2016 (dále jen „přiznání“), ve kterém uplatnila nadměrný odpočet ve výši 3 264 628 Kč.
4. Dne 22. 8. 2017 vyzval správce daně žalobkyni k odstranění pochybností, neboť mu vznikly pochybnosti o správnosti a průkaznosti údajů o přijatých zdanitelných plněních. Pochybnosti se týkaly přijetí zdanitelných plnění od dodavatelů a následného použití těchto plnění v rámci ekonomické činnosti žalobkyně.
5. Žalobkyně na výzvu odpověděla dne 24. 8. 2017 s odůvodněním, že aktuální nárůst přijatých zdanitelných plnění v červnu 2017 oproti hodnotám vykázaným v předchozích zdaňovacích obdobích způsobila závěrečná do fakturace prodané inzerce v roce 2016. Žalobkyně přiložila své stanovy a faktury od dodavatelů.
6. Dne 14. 9. 2017 proběhlo ústní jednání za přítomnosti zástupce žalobkyně. Dne 24. 10. 2017 žalobkyně zaslala informace o předmětu své činnosti.
7. Dne 28. 11. 2017 vyzval správce daně žalobkyni k prokázání, že v přiznání uplatnila nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění v souladu s § 72 a 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“). Žalobkyně odpověděla dne 11. 12. 2017.
8. Dne 12. 1. 2018 proběhlo sdělení výsledku postupu k odstranění pochybností a současně zahájení daňové kontroly.
9. V rámci daňové kontroly žalobkyně vyzval správce daně dodavatele žalobkyně (společnosti AdActive, s. r. o., MAFRA, a. s., Mladá fronta, a. s., Economia, a. s. a CZECH NEWS CENTER, a. s.) k poskytnutí informací a předložení kopií listin. Dodavatelé žalobkyně na výzvy reagovali ve dnech 29. 6. 2018 až 17. 7. 2018.
10. Dne 6. 9. 2018 seznámil správce daně žalobkyni s výsledkem kontrolního zjištění. Rozhodnutím ze dne 14. 9. 2018 stanovil správce daně žalobkyni lhůtu k vyjádření k výsledku kontrolního zjištění a k navržení jeho doplnění do dne 11. 10. 2018. Žalobkyně vyjádření zaslala dne 5. 10. 2018.
11. Dne 8. 1. 2019 proběhlo ústní jednání k projednání zprávy o daňové kontrole č. j. 56618/19/2007-60562-110856 (dále jen „zpráva o daňové kontrole“). Správce daně dospěl k závěru, že žalobkyni nenáleží nárok na odpočet daně ve výši 1 227 347 Kč dle § 72 a § 73 zákona o DPH, jelikož neprokázala, že plnění přijala od svých deklarovaných dodavatelů, a že jej použila v rámci své ekonomické činnosti.

Shodu s prvopisem potvrzuje X.

12. Dne 22. 1. 2019 se správce daně vyjádřil k otázkám položeným zástupcem žalobkyně při jednání dne 8. 1. 2019.
13. Dne 29. 1. 2019 vydal finanční úřad platební výměr, ve kterém neuznal žalobkyni nárok na odpočet daně ve výši 1 227 347 Kč z plnění přijatého od dodavatelů. Žalobkyně podala dne 6. 3. proti platebnímu výměru odvolání.
14. Žalovaný v odvolacím řízení uložil finančnímu úřadu písemností ze dne 4. 9. 2019, č. j. 36708/19/5300-21442-712243, doplnit řízení o svědecké výpovědi navržené žalobkyní v odvolání a odeslat mezinárodní dožádání do Spojených států Amerických s žádostí o kontaktování odběratele žalobkyně, společnosti Rubicon Project Inc. (dále též „Rubicon“), a zjištění vymezených informací.
15. Správce daně provedl dne 8. 10. 2019 výslech svědka P. B., dne 9. 10. 2019 výslechy svědka J. O. a svědka D. V. a dne 4. 11. 2019 výslech svědka J. H.
16. Dne 17. 9. 2019 zažádal správce daně Spojené státy Americké o výměnu informací na základě mezinárodní spolupráce při správě DPH se třetími zeměmi o kontaktování společnosti Rubicon a zjištění vymezených informací.
17. Dne 30. 4. 2020 a 19. 5. 2020 doplnil správce daně své stanovisko k odvolání žalobkyně.
18. Dne 2. 12. 2020 rozhodl žalovaný o odvolání tak, že jej zamítl a platební výměr vydaný finančním úřadem potvrdil.

#### **Podání účastníků**

19. Žalobkyně uvádí, že její ekonomickou činností byl aukční prodej reklamy na internetu. Žalobkyně je zájmovým sdružením právnických osob, které se spojily za účelem společného poskytování reklamního prostoru na internetu. Dle stanov má žalobkyně hospodařit s vyrovnaným rozpočtem. Z účetní závěrky žalobkyně za rok 2016 vyplývá, že žalobkyně měla v tomto roce nulový výsledek hospodaření.
20. Dle žalobkyně uzavřely dne 15. 12. 2015 společnosti Mladá fronta, a.s., MAFRA, a.s., Economia, a.s., AdActive, s.r.o. a CZECH NEWS CENTER a.s., tj. členové žalobkyně a zároveň poskytovatelé a vlastníci reklamního prostoru, s žalobkyní jakožto odběratelkou ústní smlouvu o poskytování reklamních ploch za účelem jejich prodeje prostřednictvím real time bidding aukce (dále též „imprese“). Na základě této smlouvy měli členové žalobkyně poskytnout žalobkyni reklamní plochy, které měla žalobkyně prostřednictvím real time bidding aukce prodávat společnosti The Rubicon Project Inc. sídlící v USA a za které měla svým členům zaplatit úplatu. Nákupní cena impresí sestává z prodejní ceny snížené o poměrnou část všech nákladů sdružení. Cena za imprese je dvousložková a skládá se z měsíční a roční složky. První složka představuje odhadovanou minimální cenu (stanovenou ve výši 78 % prodejní ceny dle reportingu Rubiconu). Druhá složka se vypočte až po zjištění všech souvisejících nákladů žalobkyně v následujícím účetním roce jako rozdíl mezi celkovou úplatou a dříve fakturovanou měsíční úplatou.
21. Dle výše uvedeného procesu žalobkyně postupovala v roce 2016, kdy od svých členů jakožto dodavatelů zakoupila imprese, které bezprostředně prodala společnosti Rubicon, a svou dodávku vyfakturovala dvanácti měsíčními fakturami. Žalobkyně obdržela od svých členů daňové doklady k první složce ceny za nakoupené imprese v průběhu roku 2016. Daňové doklady na druhou složku ceny žalobkyně obdržela v červnu 2017, kdy již znala veškeré své výdaje za předchozí rok, mohla provést výpočet konečné ceny a dát dodavatelům pokyn k dofakturaci jí sdělené částky. Jedná se o fakturu číslo ACX2387801450 ze dne 23.

Shodu s prvopisem potvrzuje X.

06. 2017, základ daně 197 768,51 Kč daň 21 %, 41 531,49 Kč, od obchodní korporace Mladá fronta a.s., DIČ:CZ49240315, fakturu číslo 7900005024 ze dne 26. 06. 2017, základ daně 507 789 Kč daň 21 % 106 635,69 Kč od obchodní korporace MAFRA, a.s., DIČ:CZ45313351, fakturu číslo 3317000304 ze dne 23. 06. 2017, základ daně 1 373 371 Kč daň 21 %, 288 407,91 Kč od obchodní korporace Czech News Center a.s., DIČ:CZ02346826, faktura číslo 170503 ze dne 20. 06. 2017, základ daně 3 264 203 Kč daň 21 % 685 482,63 Kč od obchodní korporace Economia a.s., DIČ:CZ28191226, fakturu číslo 1707000397 ze dne 20. 06. 2017, základ daně 501 376 Kč daň 21 %, 105 288,96 Kč od obchodní korporace AdActive, s.r.o., DIČ:CZ28199901. Na těchto daňových dokladech se uvádí, že se jedná o do fakturaci prodané inzerce za rok 2016.

22. Žalobkyně si v daňovém přiznání podaném za zdaňovací období červen 2017 uplatnila v souladu s § 73 zákona o DPH nadměrný odpočet v celkové výši 3 264 628 Kč, který zahrnoval také odpočet ve výši 1 227 347 Kč za do fakturované ceny impresí poskytnuté za rok 2016. Dne 22. 8. 2017 zaslal správce daně žalobkyni výzvu k odstranění pochybností, které mu vznikly na základě toho, že v červnu 2017 si žalobkyně nárokovala o mnoho vyšší nárok na odpočet daně než v předchozích měsících téhož roku. Tímto úkonem správce daně zahájil postup k odstranění pochybností. Po provedené daňové kontrole finanční úřad odpočet ve výši 1 227 347 Kč nepřiznal, neboť v postupu žalobkyně a v provedené do fakturaci spatřoval přerozdělování zisku mezi žalobkyní a jejími členy.

*Datum uskutečnění zdanitelného plnění*

23. Žalobkyně namítá, že jí vznikl nárok na nadměrný odpočet DPH ve výši 3 264 628 Kč, že tento nárok v celém rozsahu řádně uplatnila a prokázala. Nepřiznání nároku na odpočet DPH ve výši 1 227 347 Kč považuje žalobkyně za nezákonné. Nesouhlasí s žalovaným, že jí nárok na odpočet výše uvedené částky nevznikl, protože neprokázala, že by ve zdaňovacím období červen 2017 přijala zdanitelná plnění, neboť zdanitelná plnění proběhla již v roce 2016.
24. Žalobkyně uvádí, že daňovými doklady byla do fakturována cena za impresie nakoupené od dodavatelů v roce 2016. Tato skutečnost se uvádí rovněž na dokladech. Žalobkyně si uplatnila odpočet v souladu s § 73 zákona o DPH ve zdaňovacím období červen 2017, kdy obdržela příslušné daňové doklady vystavené dodavateli. Na daňových dokladech se jako datum uskutečnění zdanitelného plnění uvádí červen 2017. Žalovaný dle žalobkyně nesprávně dovodil, že plnění muselo proběhnout v červnu 2017, což žalobkyně neprokázala, jelikož k nákupu a prodeji všech impresí došlo již v roce 2016. Žalovaný dle žalobkyně v napadeném rozhodnutí nesprávně zaměňuje pojmy „okamžik uskutečnění zdanitelného plnění“ dle § 21 zákona o DPH a „okamžik, kdy se plnění uskutečnilo“ v souladu se zákonem č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (dále jen „o. z.“), které představují dva různé časové okamžiky.
25. Žalobkyně poukazuje na mezery v zákoně o DPH, když uvádí, že zákon výslovně neupravuje případy, kdy v okamžiku uskutečnění zdanitelného plnění není přesně známá cena plnění. Vzhledem k tomu, že nelze vystavit doklad na neznámou cenu, má daňový subjekt jedinou možnost, a to vystavit doklad na částku, která je v okamžiku uskutečnění zdanitelného plnění požadována jako momentální část plnění a v okamžiku zjištění ceny plnění vystavit doklad na rozdíl. Žalobkyně se v žalobě podrobně zabývá otázkou, jaký je okamžik uskutečnění zdanitelného plnění pro rozdíl fakturovaný v okamžiku zjištění ceny plnění. Zvažuje okamžik, kdy zdanitelné plnění bylo fakticky uskutečněno (tedy okamžik

Shodu s prvopisem potvrzuje X.

shodný s datem u první složky), a okamžik zjištění ceny plnění. Za použití analogické aplikace situace odečtu z měřících zařízení dochází k závěru, že okamžikem uskutečnění zdanitelného plnění pro fakturaci rozdílu ceny je okamžik zjištění ceny plnění. Žalobkyně dále uvádí, že ani jiný okamžik zdanitelného plnění by neodůvodňoval nemožnost odpočtu v pozdějším období, neboť odběratel má právo uplatnit odpočet do tří let.

26. Žalobkyně nesouhlasí s postupem navrhovaným žalovaným, dle kterého měla žalobkyně opravit základ daně dle § 42 zákona o DPH. Žalobkyně namítá, že základ daně mění dodavatel. Žalobkyně však byla v pozici odběratele plnění, který daňový doklad pouze přijímá.
27. Žalobkyně odkazuje na rozsudek Soudního dvora EU ve věci C-516/14 Barlis 06, ve kterém Soudní dvůr rozhodl, že „základní zásada neutrality DPH vyžaduje, aby odpočet DPH na vstupu byl přiznán, jestliže jsou splněny věcné hmotněprávní podmínky, i když osoby povinné k dani nevyhověly určitým formálními podmínkám.“ Závěr, že nárok na odpočet DPH může vzniknout a být prokázán i tehdy, jsou-li na dokladech nesprávné či neúplné údaje, pak žalobkyně opírá o rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 6. 2014, č. j. 5 Afs 65/2013-79. Žalobkyně se domnívá, že i kdyby mělo být na daňových dokladech uvedeno jiné datum uskutečnění zdanitelného plnění, nárok na odpočet žalobkyně prokázala jinými prostředky než daňovými doklady.
28. Žalovaný ve svém vyjádření konstatoval, že předmětem sporu není posouzení, jaké datum uskutečnění zdanitelného plnění měli dodavatelé uvést na daňových dokladech, ale zda bylo plnění na nich uvedené vůbec předmětem daně dle § 2 zákona o DPH, tj. zda žalobkyně v předmětném zdaňovacím období přijala dofakturaci prodaných impresí anebo zda se jednalo pouze o přerozdělení zisku. Žalovaný zopakoval argumentaci uvedenou v napadeném rozhodnutí, že dvousložkové stanovení ceny ještě neznamená, že lze již uskutečněné zdanitelné plnění rozdělit a fakturovat jeho část s jiným datem uskutečnění zdanitelného plnění v jiném roce. Žalovaný uvedl, že odběratel impresí, společnost The Rubikon Project, Inc, potvrdil, že fakturace probíhala na měsíční bázi a v následujícím roce neprobíhala žádná dofakturace (bod 22 napadeného rozhodnutí).
29. Žalobkyně měla dle žalovaného postupovat v souladu s § 42 zákona o DPH, jestliže chtěla měnit výši základu daně. Tvrzení žalobkyně, že takovouto opravu mohli provést pouze její dodavatelé jakožto výstavci dokladů, považuje žalovaný za ryze účelové, neboť žalobkyně své dodavatele ohledně vydání předmětných dokladů výslovně instruovala. Žalovaný namítá, že skutečnosti rozhodné pro opravy základu daně nastaly již v roce 2016, ve kterém byla žalobkyni prokazatelně známa cena, za kterou impresie prodala společnosti Rubicon. Dofakturace tak dle žalovaného představovala pouhé rozdělení zisku v souladu se stanovami žalobkyně.
30. Tvrzení žalobkyně, že žalovaný nesprávně zaměňuje pojmy „datum uskutečnění zdanitelného plnění“ ve smyslu § 21 zákona o DPH a „okamžik, kdy se plnění uskutečnilo“ ve smyslu o. z., žalovaný označuje za nepravdivé. Alternativní tvrzení žalobkyně, že chybně uvedené datum uskutečnění zdanitelného plnění by představovalo pouze formální vadu, považuje žalovaný za ryze účelové. Žalovaný nesouhlasí s žalobkyní, že by nárok na odpočet prokázala jinými důkazními prostředky ve smyslu jí citované judikatury. Žalovaný uvádí, že nárok na odpočet žalobkyni odepřel nejen na základě předmětných daňových dokladů, ale také na základě provedeného dokazování, ve kterém hodnotil stanovby žalobkyně a svědecké výpovědi dodavatelů a odběratelů.

Shodu s prvopisem potvrzuje X.

31. Žalobkyně v replice k námitce žalovaného, že posouzení data uskutečnění zdanitelného plnění není předmětem sporu, uvedla, že finanční úřad i žalovaný svá tvrzení o toto datum opírají, a proto se žalobkyně zabývala jeho správností. Správné určení data však není dle žalobkyně rozhodné, neboť žalobkyně svůj nárok s ohledem na § 73 odst. 3 zákona o DPH uplatnila včas. Žalobkyně zdůraznila, že nikdy netvrdila, že plnění rozdělila, jak zmiňuje žalovaný, nýbrž že se jedná o do fakturaci za imprese nakoupené v roce 2016.
32. Žalobkyně dále namítá, že žalovaný směšuje znalost prodejní ceny impresí se znalostí nákupní ceny impresí, které však nejsou stejné. K tvrzení žalovaného, že vycházel ze svědectví odběratelů žalobkyně, žalobkyně uvádí, že ji nikdo o svědecké výpovědi odběratelů neinformoval, neměla možnost se jí zúčastnit, ani ji s ní nikdo neseznámil.

*Přerozdělení zisku žalobkyně*

33. Žalobkyně se vyhrazuje proti názoru žalovaného, že do fakturace provedená fakturami za prodané imprese v roce 2016 představuje pouze účetní krok, kterým dojde k přerozdělení zisku mezi žalobkyni a členy sdružení tak, aby žalobkyně dosáhla v souladu se svými stanovami vyrovnaného rozpočtu. Žalobkyně uvádí, že předmětné faktury byly vystaveny jako do fakturace za druhou složku ceny impresí, což se také přímo uvádí na dokladech. Sjednání dvousložkové ceny a určení její přesné výše až po zjištění všech nákladů není vyloučeno. Postup, dle kterého žalobkyně sjednává ceny s dodavatelem způsobem, kterým dosahuje vyrovnaného rozpočtu, neodporuje ani neobchází právní předpisy. Skutečnost, že se jedná o do fakturaci, a nikoliv o přerozdělení zisku, vyplývá dle žalobkyně rovněž ze svědeckých výpovědí. Závěr, že se jedná o přerozdělení zisku, nepodporují ani stanovy, ani dohoda o stanovení ceny plnění, ani emailová komunikace mezi žalobkyní a členy sdružení. Hospodaření s vyrovnaným rozpočtem dle žalobkyně znamená, že žalobkyně nemá tvořit žádný zisk. To, že jí žádný nevznikl, vyplývá dle žalobkyně také z výkazu zisku a ztráty za dané období.
34. Žalobkyně také poznamenala, že orgány činné v trestním řízení prošetřovaly jednání žalobkyně a Policie České republiky neshledala podezření ze spáchání žádného trestného činu, neztotožnila se s názory správce daně a upozornila na některé zjevné nedostatky v jeho tvrzeních. Z rozhodnutí o uložení spisového materiálu Policie České republiky ze dne 24. 9. 2019, č. j. KRPA-300890-2/TČ-2019-001191-7-RP vyplývá, že „*subjekt tímto způsobem postupoval od svého založení v roce 2013 a tento postup byl správcem daně opakovaně prověřován formou odstraňování pochybností správce daně. Správce daně v předchozích třech letech neshledal postup nezákonným a pro rok 2016 nedošlo v této oblasti ani ke změně legislativy, ani ke změně postupu subjektu.*“
35. Žalovaný konstatoval, že výslednou cenu za plnění obsahovaly již měsíční reporty vydávané společností Rubicon za jednotlivé měsíce v roce 2016. Tvrzená do fakturace v roce 2017 probíhala až ve vztahu žalobkyně k jejím dodavatelům a zároveň členům sdružení. Žalovaný uvádí, že dodavatelé potvrdili, že žalobkyni vystavili daňový doklad se 78 % ceny za uskutečněná reklamní plnění a zbytek si žalobkyně jakožto sdružení ponechala pro úhradu vzniknuvších nákladů. Aby žalobkyně dosáhla vyrovnaného rozpočtu poté, co se dozví konečné výdaje za předchozí rok, dá pokyn svým členům, resp. dodavatelům, aby si „do fakturovali“ zbytek ceny za předmětná reklamní plnění za přecházející rok a přímo jim zadá přesnou částku, kterou mají uvést na fakturu. Na daňových dokladech se jako datum uskutečnění zdanitelného plnění uvádí červen 2017. Z provedeného dokazování však dle

žalovaného vyplynulo, že žalobkyně od svých dodavatelů přijala veškerá reklamní plnění a dodala je společnosti Rubicon již v roce 2016.

36. Žalovaný uvádí, že ze svědeckých výpovědí vyplynulo, že cena za předmětná plnění byla dvousložková, přičemž nějaké procento se vyplácelo měsíčně a několik procent z ceny si ponechala žalobkyně, po odečtení jejích nákladů se zbytek ceny vyfakturoval v průběhu následujícího roku tak, aby žalobkyně nedosahovala žádného zisku. Žalovaný také poukazuje na zjištění z mezinárodního dožádání, dle kterého společnost Rubicon znala náklady z provedených aukcí již v daném období, a docházelo tak k fakturaci pouze na měsíční bázi, kdy následující rok se už žádný zbytek ceny nedoplácel.
37. K námitce žalobkyně, že podle stanov neměla tvořit žádný zisk, žalovaný odkazuje na strany 17 a 18 zprávy. Stanovy žalobkyně dle žalovaného svědčí o tom, že v případě předmětných zdaňovacích dokladů se jednalo o přerozdělování zisku, neboť stanovy žalobkyni zavazovaly k hospodaření s vyrovnaným rozpočtem a žalobkyně tak instruovala své dodavatele, aby vydali daňové doklady, a určila jim částku k fakturaci.
38. Tvrzení žalobkyně, že z výkazu zisku a ztrát vyplývá, že žalobkyni nevznikl žádný zisk, nepovažuje žalovaný za prokázané. Předložené účetnictví je dle žalovaného pouze formálním důkazním prostředkem, který si žalobkyně vytvořila sama a jedná se tak pouze de facto o další tvrzení žalobkyně.

#### *Nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí*

39. Žalobkyně považuje napadené rozhodnutí za nedostatečně odůvodněné, postavené na zcela nelogické a rozporné argumentaci. Žalovaný dle žalobkyně dostatečně neodůvodnil, proč cenu impresí není možné sjednat v návaznosti na výsledky hospodaření a proč by se žalobkyně s dodavatelem na výši částky k fakturaci nemohla dohodnout. Žalobkyně dále spatřuje logický rozpor v argumentaci žalovaného (bod 33 napadeného rozhodnutí), neboť žalovaný na jedné straně akceptuje, že došlo k ujednání dvousložkové ceny, na straně druhé považuje postup žalobkyně za přerozdělení zisku. Dle žalobkyně je přitom zřejmé, že se nemohlo jednat o obojí, neboť nelze platby považovat za druhou složku ceny i za rozdělení zisku.
40. Žalovaný ve vyjádření namítá, že v napadeném rozhodnutí netvrdil, že by žalobkyně nemohla stanovit dvousložkovou cenu impresí. Argumentaci v bodě 33 napadeného rozhodnutí žalovaný nepovažuje za rozpornou.

#### *Porušení zásady volného dokazování*

41. Žalobkyně namítá, že žalovaný provedl dokazování v rozporu se zásadou volného hodnocení důkazů vyjádřenou v § 8 odst. 1 daňového řádu. Správní orgány nehodnotily důkazy v jejich souvislosti a přihlížely pouze k důkazům, které podporovaly jejich hypotézu o rozdělení zisku. Správní orgány do svého hodnocení nepromítly svědecké výpovědi nebo je odmítly provést s odůvodněním, že to na jejich závěru nemůže nic změnit.
42. Žalovaný považuje námitku za nedůvodnou, neboť důkazní prostředky hodnotil v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu. Žalovaný podotkl, že nehodnotil svědecké výpovědi izolovaně, když přihlédl taktéž ke zjištění učiněnému na základě mezinárodního dožádání.
43. Žalobkyně v replice uvedla, že doklad získaný v rámci mezinárodního dožádání neposkytuje žádné informace o sjednání ceny impresí mezi žalobkyní a dodavatelem, a nezpochybňuje tak to, že šlo o dofakturaci.

Shodu s prvopisem potvrzuje X.

*Neprojednání zprávy o daňové kontrole a její vnitřní rozpornost*

44. Žalobkyně namítá, že finanční úřad s ní řádně neprojednal zprávu o kontrole dle § 88 daňového řádu, která navíc obsahuje rozporné údaje. Z tohoto důvodu nemohl úřad zprávu použít jako odůvodnění platebního výměru, který je tudíž neodůvodněný a nepřezkoumatelný. Řádně neprojednání zprávy o kontrole žalobkyně spatřuje ve sdělení finančního úřadu, že na jiné než procesní otázky nebude odpovídat, a to ani písemně. Žalobkyně nesouhlasí s tvrzením žalovaného, že projednání zprávy je pouze formálním aktem, nic takového z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 9. 2016, č. j. 10 Afs 103/2016-43, nevyplývá. Kromě porušení § 88 daňového řádu spatřuje žalobkyně v postupu žalovaného také rozpor se zásadou spolupráce vyjádřenou v § 6 daňového řádu a s principy dobré veřejné správy.
45. Žalobkyně uvádí, že ve zprávě o kontrole se na stranách 2 až 16 (konkrétně například na straně 4) objevují nové argumenty, které nebyly uvedeny v seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění ze dne 22. 1. 2019, č. j. 7104877/18/2007-60562-110856, (dále jen „seznámení“), ačkoliv finanční úřad zástupci žalobkyně dle seznámení sdělil, že strany 2 až 16 se shodují se seznámením. Žalobkyně navíc považuje zprávu o kontrole za vnitřně rozpornou pro rozpory v tvrzení ohledně určitosti ceny.
46. Žalovaný k námitce neprojednání zprávy uvádí, že v rámci projednání zprávy již nelze navrhopat doplnění kontrolních zjištění. Finanční úřad dle žalovaného v protokolu správně uvedl, že žalobkyně má v případě nesouhlasu se závěry finančního úřadu možnost podat odvolání proti platebnímu výměru a že na otázky týkající se procesního postupu, které nemají vliv na výsledek uvedený ve zprávě, odpoví úřad písemně do patnácti dnů. Žalovaný odkazuje na rozsudky Nejvyššího soudu ze dne 19. 1. 2017, č. j. 1 Afs 151/2016-39, a ze dne 14. 6. 2017, č. j. 1 Afs 362/2016-35, a dovozuje, že při ukončení daňové kontroly je třeba odlišovat okamžik seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění od okamžiku seznámení se zprávou o daňové kontrole. Druhé jmenované představuje jen formální akt.
47. K námitce vnitřní rozpornosti žalovaný odkázal na napadené rozhodnutí. Žalovaný se domnívá, že zpráva neobsahuje rozporné závěry ohledně určitosti ceny. Dodává, že i kdyby tomu tak bylo, zpráva by stále mohla sloužit jako odůvodnění platebního výměru, jelikož by nešlo o rozpor způsobilý ovlivnit výši stanovené daně. Žalovaný také namítá, že zpráva se žádným zásadním způsobem neodlišuje od seznámení.

*Neprovedení žalobkyní navržených důkazních prostředků*

48. Žalobkyně namítá, že navržené důkazní prostředky uvedené v čl. VII bodě 48 písm. a) až h) žaloby žalovaný nesprávně označil za nadbytečné. Uvádí, že důkazními prostředky v čl. VII bodě 48 písm. i) až m) žaloby se žalovaný nezabýval, přestože je měl správce daně k dispozici. Žalobkyně také nesouhlasí s tvrzením žalovaného, že účetnictví je pouze formální důkazní prostředek. Pokud žalovaný dle žalobkyně odmítl její účetnictví, nemohl ani posoudit, zda je účetnictví věrohodné, natož prokázat opak. K důkazním prostředkům uvedeným v čl. VII bodě 48 písm. n) a o) žaloby se žalovaný dle žalobkyně nevyjádřil, když ignoroval i námitku žalobkyně o tom, že navrhouvanou výpověď ředitele žalobkyně jako účastníka řízení nesprávně odmítl již finanční úřad.
49. Žalovaný odkázal na bod 33 napadeného rozhodnutí. Uvedl, že bankovní výpisy nemohou změnit jeho závěry o tom, že žalobkyně nepřijala zdanitelné plnění s datem uskutečnění červen 2017. K účetnictví žalobkyně žalovaný dodal, že se jedná o formální důkazní

Shodu s prvopisem potvrzuje X.

prostředek, který si žalobkyně vytvořila sama a který tedy nemůže dosvědčovat pravdivost jejích tvrzení. Bankovní výpisy za červen 2017 považuje žalovaný za nadbytečné, jelikož již v průběhu řízení před finančním úřadem dodavatelé žalobkyně potvrdili, že jim žalobkyně zaslala částky dle vystavených daňových dokladů. Za nadbytečné důkazní prostředky považuje žalovaný také daňová přiznání a kontrolní hlášení dodavatelů za předmětné zdaňovací období. Žalovaný uznal, že se v napadeném rozhodnutí výslovně nevyjádřil k návrhu svědecké výpovědi ředitele žalobkyně. Uvedl však, že finanční úřad se tímto návrhem v zabýval již při daňové kontrole a návrh odmítl s odkazem na § 96 odst. 1 daňového řádu, neboť ředitel žalobkyně je zároveň jejím statutárním orgánem a nelze jej tedy jako svědka vyslýchat (s ohledem na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 8. 2019, č. j. 4 Afs 262/2017-37, a ze dne 31. 3. 2010, č. j. 1 Afs 58/2009-541).

50. Žalobkyně v replice uvedla, že důkazy nenavrhovala k tomu, aby prokázala přijetí plnění v červnu 2017, ale k prokázání nároku na odpočet DPH, který uplatnila v přiznání k dani za červen 2016. Žalovaný tedy dle žalobkyně nesprávně odůvodnil neprovedení důkazních prostředků tím, že důkazy nemohou prokázat tvrzení, která žalobkyně netvrdila. Žalobkyně dále uvedla, že nelze považovat účetnictví za nevěrohodný důkazní prostředek z toho důvodu, že jej žalobkyně sama vytvořila. K navrhované výpovědi ředitele žalobkyně, uvedla, že ji navrhovala jako výpověď účastníka řízení, nikoliv svědka.

*Porušení zásady legitimního očekávání a vázanosti vlastní rozhodovací praxí*

51. Žalobkyně namítá, že došlo k porušení zásady legitimního očekávání a vázanosti vlastní rozhodovací praxí, neboť finanční úřad do fakturace impresí ve věci žalobkyně posuzoval odlišně než v předchozích letech. Ke změně právních předpisů přitom nedošlo. Žalobkyně uvádí, že na porušení zásady legitimního očekávání upozornily i orgány činné v trestním řízení.
52. Žalovaný k této námitce odkazuje na strany 24 a 25 zprávy. Žalovaný uvedl, že dle protokolu ze dne 14. 9. 2018, č. j. 7068599/17/2007-30562-110856, položil finanční úřad žalobkyni otázku ohledně nesrovnalosti ve stanovách. Žalovaný namítá, že předcházející zdaňovací období se otázka rozpornosti stanov žalobkyně v daňových řízeních neřešila a finanční úřad neměl k dispozici ani neformální emailovou komunikaci členů žalobkyně. Žalovaný uvedl, že důvodem pro odlišný postup byla nová zjištění finančního úřadu, kterými dříve nedisponoval. Skutečnost, že Policie České republiky neshledala pochybení, na tomto závěru dle žalovaného nic nemění.

*Zmatečnost daňové kontroly*

53. Žalobkyně namítá nejednoznačnost, nesrozumitelnost a nepřehlednost komunikace finančního úřadu a že finanční úřad žalobkyni poskytl nepravdivé informace, žalobkyně nemohla v rámci kontroly uplatňovat svá práva a byla nucena prokazovat zcela irelevantní skutečnosti. Žalobkyně zmatečnost spatřuje také v průtazích v řízení. Podle žalobkyně došlo k porušení zásady přiměřenosti a zdrženlivosti, zásady spolupráce a zásady vstřícnosti.
54. Žalovaný namítá, že žalobkyně cíleně dezinterpretuje vyjádření finančního úřadu s cílem vyvolat zdání zmatečnosti daňové kontroly. Příklady uváděné žalobkyní považuje žalovaný za drobnosti, které neměly žádný vliv na zákonnost závěrů finančního úřadu. Žalovaný dodal, že dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 3. 2010, č. j. 2 Afs 33/2009-49, ne každé procesní pochybení způsobuje automaticky nezákonnost celého rozhodnutí o stanovení daně. Průtahy namítané žalobkyní pak také nemohou způsobit zmatečnost daňové kontroly.

Shodu s prvopisem potvrzuje X.

*Nevypořádání se se všemi odvolacími námitkami*

55. Žalobkyně namítá, že žalovaný se v napadeném rozhodnutí nevyjádřil k řadě námitk žalobkyně, konkrétně k námitce, že finanční úřad odmítl provést navržené důkazy k námitce, že žalobkyně nepodniká, k námitce, že rozdělení zisku nelze vyvozovat z toho, že doklady vystavené poskytovateli nebyly označeny jako opravné daňové doklady, k námitce, že datum uskutečnění zdanitelného plnění na vstupu musí předcházet datu zdanitelného plnění na výstupu, a k námitce, že komunikace se správcem daně byla nejednoznačná, nesrozumitelná, nepřehledná a zástupci žalobkyně byly poskytnuty nepravdivé informace.
56. Žalovaný se domnívá, že vypořádal všechny stěžejní námitky žalobkyně a že se vypořádal také s obsahem a smyslem její argumentace. Uvedl, že v odůvodnění napadeného rozhodnutí prezentoval odlišný názor, který přesvědčivě odůvodnil, a tím se implicitně vypořádal s argumentací žalobkyně.
57. Žalovaný uznal, že se v napadeném rozhodnutí výslovně nevypořádal s odvolací námitkou směřující proti údajnému názoru finančního úřadu o chybně stanovené ceně za imprese a o povinnosti dodavatelů vystavit žalobkyni opravné doklady. Nevyjádřil se výslovně ani k příkladům údajně nejednoznačné komunikace. Tato skutečnost však dle žalovaného nezpůsobuje nepřezkoumatelnost, neboť žalovaný se vypořádal se všemi stěžejními odvolacími námitkami žalobkyně, zabýval se samotnou podstatou sporu a předložil ucelený argumentační systém. Své tvrzení žalovaný podpořil odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008-13.

**Posouzení soudem**

58. Městský soud v Praze přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí v rozsahu uplatněných žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 2 s. ř. s.). Vycházel přitom ze skutkového i právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). V souladu s § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. rozhodl soud bez jednání.

*Nepřezkoumatelnost*

59. Soud se předně zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí.
60. Rozhodnutí je nepřezkoumatelné pro nedostatek právních důvodů, jestliže správní orgán neuvede konkrétní důvody, o něž se jeho rozhodnutí opírá (rozsudek NSS ze dne z 21. 12. 2006, č. j. 2 As 37/2006-63, č. 1112/2007 Sb. NSS), nevypořádá všechny zásadní odvolací námitky (rozsudek NSS ze dne 19. 12. 2008, č. j. 8 Afs 66/2008-71) či neuvede důvody, proč nepovažuje argumentaci účastníka řízení za důvodnou a proč jeho námitky považuje za liché, mylné nebo vyvrácené (rozsudek NSS ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005, č. 689/2005 Sb. NSS).
61. Nepřezkoumatelné pro nedostatek skutkových důvodů pak může být rozhodnutí zatížené vadami skutkových zjištění, která utvářejí rozhodovací důvody, typicky tam, kde správní orgán opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem, anebo tam, kde není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy provedl.
62. Podle § 68 odst. 3 věty první zákona č. 500/2004 Sb., správní řád (dále jen „správní řád“), se v odůvodnění rozhodnutí uvedou důvody výroku nebo výroků rozhodnutí, podklady pro jeho vydání, úvahy, kterými se správní orgán řídil při jejich hodnocení a při výkladu právních předpisů, a informace o tom, jak se správní orgán vypořádal s návrhy a námitkami účastníků a s jejich vyjádřením k podkladům rozhodnutí.

Shodu s prvopisem potvrzuje X.

63. Soud shledal, že námitka nepřekoumatelnosti napadeného rozhodnutí je důvodná.
64. Žalovaný se s částí zásadních námitek žalobkyně nevypořádal.
65. Svůj závěr o tom, že žalobkyně neprokázala nárok na odpočet, odůvodnil toliko strohou úvahou, že navzdory všem žalobkyní předloženým důkazům považuje zaplacené částky za přerozdělení zisku.
66. Pro svůj stěžejní závěr, že částky zaplacené dodavatelům jsou ve skutečnosti ziskem žalobkyně, přitom neprezentuje žalovaný žádnou právní argumentaci. Tento závěr nemá dle soudu ani oporu v provedeném dokazování.
67. Ve zbytku je pak odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaného vnitřně rozporné, když na jednu stranu považuje zaplacené částky za „*přerozdělení zisku*“ žalobkyně bez vlivu na DPH, a na druhou stranu uvádí, že žalobkyně mohla postupovat podle § 42 zákona o DPH a provést opravu daně.

### Prokázání přijetí zdanitelného plnění

68. Ustanovení § 72 zákona o DPH vymezuje podmínky, na základě jejichž splnění si může plátce DPH nárokovat odpočet daně na vstupu. Žalovaný v bodě 14 napadeného rozhodnutí uvedl, že žalobkyně splnila své primární důkazní břemeno k prokázání nároku na odpočet předložením daňových dokladů. Nepodařilo se jí však vyvrátit pochybnosti správce daně o tom, že tvrzené zdanitelné plnění skutečně přijala.
69. Žalovaný vycházel ze stanov žalobkyně, které uvádí, že žalobkyně nedosahuje zisku, neboť její rozpočet má být vyrovnaný (bod 14 napadeného rozhodnutí).
70. Žalovaný vycházel též z potvrzení všech dodavatelů žalobkyně, že předmětné plnění uvedené na daňových dokladech žalobkyni skutečně poskytli. Uvedl, že z odpovědí dodavatelů „*je zřejmé, že daňovému subjektu poskytli svůj reklamní prostor na webových stránkách v jednotlivých měsících roku 2016, který byl určen k prodeji a zobrazení reklamy formou aukce*“ (bod 16 napadeného rozhodnutí).
71. Žalovaný považoval za věrohodnou výpověď svědků, kteří potvrdili, že „*cena za předmětná plnění byla dvousložková, kdy se nějaké procentu vyplácelo měsíčně*“ a „*zbytek ceny byl vyfakturován v průběhu následujícího roku tak, aby daňový subjekt nedosahoval žádného zisku*“ (bod 21 napadeného rozhodnutí).
72. Žalovaný též považoval za nesporné, že žalobkyně částky dle předložených daňových dokladů skutečně zaplatila (bod 33 napadeného rozhodnutí).
73. Žalovaný též na základě mezinárodní výměny informací ověřil, že přijaté služby žalobkyně dále poskytovala společnosti Rubicon, které vystavovala faktury na měsíční bázi.
74. Navzdory výše uvedenému však dospěl k závěru, že „*je zřejmé, že žalobkyně v předmětném zdaňovacím období nepřijala žádná plnění od svých dodavatelů, která by souvisela s rokem 2016 nebo 2017 či vůbec reklamním plněním*“ a že „*daňový subjekt neprokázal, že by fakticky od svých dodavatelů přijal nějaká plnění.*“
75. Tento závěr opřel žalovaný o dvě stroze odůvodněné a vzájemně rozporné argumentační linie.
76. V první linii akceptuje tvrzení žalobkyně, že platby dodavatelům se vztahovaly ke službám poskytnutým v roce 2016, avšak má za to, že nárok na odpočet ve vztahu k těmto službám

Shodu s prvopisem potvrzuje X.

nemohl být uplatněn až v roce 2017 (resp. mohl být uplatněn pouze na základě „opravy daně“).

77. V druhé linii tvrdí, že platby dodavatelům jsou přerozdělením zisku.

#### **Přijetí plnění „za zdaňovací období červen 2017“**

78. Žalovaný v napadeném rozhodnutí dochází k dílčímu závěru, že žalobkyně neprokázala přijetí zdanitelného plnění „za zdaňovací období červen 2017“.

79. Žalobkyně však nikdy netvrdila, že by plnění přijala v roce 2017. Veškeré imprese nakoupila již v předchozím roce a v témže roce jej také prodala, vyfakturovala svému odběrateli a zaplatila dodavatelům první složku ceny za přijaté plnění. Druhou část ceny žalobkyně zaplatila až po provedené dofakturaci po zjištění všech výdajů v předchozím roce a po výpočtu konečné ceny nakoupených impresí.

80. Datum uskutečnění zdanitelného plnění se dle žalobkyně liší od okamžiku nákupu impresí, neboť v době nákupu impresí nebyla známa jejich konečná cena. Skrze analogickou aplikaci situace odečtu z měřících zařízení proto žalobkyně dovozuje, že okamžikem uskutečnění zdanitelného plnění je okamžik zjištění ceny plnění, tj. červen 2017. Podotýká však, že i kdyby se jednalo o jiný (dřívější) časový okamžik, nic to nemění na závěru, že v souladu s § 73 odst. 3 zákona o DPH má právo uplatnit nárok na odpočet daně do tří let od prvního dne měsíce následujícího po zdaňovacím období, ve kterém nárok na odpočet daně vznikl. Určení data uskutečnění zdanitelného plnění není v případě žalobkyně rozhodné, neboť žalobkyni neuplynula lhůta stanovená v § 73 odst. 3 zákona o DPH, která stanoví časovou hranici pro uplatnění nároku na odpočet. Žalobkyně tudíž nárok na odpočet daně uplatnila včas.

81. K tomu žalovaný již v bodě 31 napadeného rozhodnutí uvedl, že si je vědom toho, že nárok na odpočet lze uplatnit i poté, co již byla předmětná plnění uskutečněna. Dále uvedl, že *„nemá problém s tím, že by si daňový subjekt uplatnil nárok na odpočet až v roce 2017 namísto v roce 2016, kdy reálně došlo k uskutečnění zdanitelných plnění, ale s tím, že (...) daňový subjekt svým členům pouze přerozděloval zisk“*.

82. Z výše uvedeného nelze než dovodit, že byt žalovaný v napadeném rozhodnutí nijak nezpochybnuje pravdivost tvrzení žalobkyně ohledně jejího obchodního modelu a uskutečněných plateb, nárok na odpočet odmítá toliko z důvodu, že uskutečněné platby považuje za přerozdělení zisku.

#### **Překvalifikace platby za imprese na „přerozdělení zisku“**

83. Žalovaný se v napadeném rozhodnutí ztotožnil se závěrem správce daně, že žalobkyně neprokázala přijetí zdanitelného plnění. Konkrétně uvedl, že *„daňový subjekt neprokázal, že fakticky přijal zdanitelné plnění za předmětné zdaňovací období, jelikož svým dodavatelům jakožto členům sdružení pouze přerozděloval zisk celého sdružení tak, aby dosáhl jako sdružení vyrovnaného rozpočtu“* (viz bod 23 napadeného rozhodnutí).

84. Důvodem pro nepřiznání nároku žalobkyně na odpočet DPH ve výši 1 227 347 Kč tedy byla skutečnost, že žalovaný platby na základě daňových dokladů vystavených v červnu 2017 nepovažoval za dofakturaci prodaných impresí z roku 2016, nýbrž za „přerozdělování zisku“ mezi žalobkyní a jejími členy.

85. Žalovaný však svůj závěr, že postup žalobkyně představuje pouhé přerozdělování zisku, nepodložil žádnou konkrétní právní argumentací.

Shodu s prvopisem potvrzuje X.

86. Soud předesílá, že žalovaný nezpochybnil žádné skutkové tvrzení žalobkyně. Nezpochybnil nákup ani prodej předmětných impresí, nezpochybnil, že žalobkyně dosáhla v roce 2016 nulového výsledku hospodaření v souladu se svými stanovami, ani že se uskutečnily všechny platby za přijatá a poskytnutá zdanitelná plnění. Nezpochybnil ani svědecké výpovědi o tom, že cena za přijatá zdanitelná plnění byla stanovena dvousložkově, přičemž druhá složka ceny se odvíjela od ekonomických výsledků žalobkyně.
87. Žalovaný se tak s žalobkyní rozchází pouze v tom, zda druhá složka ceny přijatých impresí, která byla fakturována až v červnu 2017, může být předmětem DPH.
88. Žalovaný v napadeném rozhodnutí opakovaně uvádí, že „se jedná o přerozdělení zisku“.
89. Žalobkyně nijak nepopírá, a naopak v průběhu daňového i soudního řízení konzistentně tvrdí, že způsob nastavení druhé složky ceny impresí vede k tomu, že dosahuje nulového zisku. V jistém smyslu tak lze chápat terminologii žalovaného, který hovoří o „přerozdělení zisku“. Tento důsledek nastavení ceny však dle soudu nic nemění na tom, že jde o platbu za skutečně přijatá zdanitelná plnění, která žalobkyně dále poskytla svému odběrateli.
90. Ostatně sám žalovaný v napadeném rozhodnutí uvádí, že „pokud chtěl odvolatel měnit výši základu daně a DPH u plnění uskutečněného v roce 2016, měl postupovat dle § 42 ZDPH, naplnit podmínky dané tímto ustanovením a provést opravu základu daně a výše daně“ (bod 30 napadeného rozhodnutí).
91. Soudu v nyní projednávané věci nepřisluší přezkoumávat, zda dodavatelé žalobkyně postupovali správně, pokud druhou složku ceny impresí prodaných žalobkyni v roce 2016 uplatnili formou samostatné faktury či zda měli provést opravu DPH, ani zda měli na vystavených fakturách vyznačit uskutečnění zdanitelného plnění v roce 2016 či v roce 2017 (když žádná z těchto variant nevyklučuje nárok na odpočet žalobkyně), neboť těmito otázkami se daňové orgány podrobně nezabývaly. Bude na žalovaném, aby v dalším řízení buď přesvědčivě odůvodnil svůj závěr o tom, že platby žalobkyně byly „přerozdělením zisku“, nebo aby se přiklonil k závěru, že jde o druhou složku ceny za nakoupené impresie. Teprve pak přijde na řadu otázka správné varianty uplatnění nároku na odpočet DPH.
92. Soud si je vědom, že podle § 8 odst. 3 daňového řádu „správce daně vychází ze skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní.“ Správce daně tak může v odůvodněných případech pro daňové účely upřednostnit obsah před formou.
93. V nyní projednávané věci však správce daně přesvědčivě neodůvodnil, že by byl obsah jednání žalobkyně v rozporu s jeho formou. Skutečnost, že výše ceny byla navázána na hospodářský výsledek žalobkyně totiž nic nemění na tom, že šlo o cenu za nákup impresí. Primárním cílem žalobkyně, který žalovaný nijak nezpochybnuje, byl nákup a prodej impresí.
94. Z obsahu napadeného rozhodnutí ani z obsahu správního spisu nevyplývají žádné skutečnosti nasvědčující tomu, že by cílem žalobkyně bylo přerozdělování zisku, ať již svého (jehož vůbec neměla dosahovat) či jednotlivých členů skupiny (kteří byli vzájemně nepropojenými osobami).
95. Pokud měl správce daně pochybnost o skutečném účelu fungování žalobkyně, měl tímto směrem vést dokazování a svůj závěr náležitě odůvodnit, což však neučinil.
96. Překvalifikace jednoho právního jednání (zde nákupu impresí) na jiné (zde rozdělení zisku) pro daňové účely má přitom závažné důsledky, neboť vede k rozporu povahy jednání

Shodu s prvopisem potvrzuje X.

z hlediska občanského a obchodního práva a práva daňového, či dokonce v rámci jednotlivých odvětví daňového práva. Správce daně k ní přistupuje typicky v situacích, kdy daňový subjekt zastírá jedno jednání jiným, obvykle za účelem snížení daňové povinnosti. K takové situaci však dle soudu v nyní projednávané věci nedošlo.

97. Problematika přesouvání zisků je v daňovém právu velmi aktuální, a to zejména mezi spřízněnými osobami. V nyní projednávané věci však není zřejmé (a žalovaný k tomu mlčí), jak by mohl být státní rozpočet ochuzen tím, že žalobkyně dosahuje nulového zisku. Tato problematika se pak typicky řeší v oblasti daně z příjmů (zejména pomocí § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů), nikoliv odepřením nároku na DPH.
98. Daň z přidané hodnoty je daň založená na zásadě neutrality. V nyní projednávané věci přitom není sporné, že žalobkyně nárokuje DPH z impresí, které nakupuje a následně prodává za vyšší cenu. Soud v napadeném rozhodnutí nenalezl důvod, proč odpírat žalobkyni nárok na DPH z části zaplacené ceny, zvláště v situaci, kdy dodavatelé žalobkyně přijetí této ceny i poskytnutí plnění potvrdili a kdy žalovaný netvrdí, že by snad odpovídající daň na výstupu nezaplatili. Nic nenasvědčuje tomu, že by byla v tomto procesu nějak narušena neutralita DPH.
99. V průběhu daňového řízení bylo zjištěno, že žalobkyně nakupuje a prodává impresi. Podle svých stanov při tom nemá dosahovat zisku. Z rozdílu mezi nákupní a prodejní cenou hradí pouze své provozní náklady. Žalovaný na jednu stranu uvádí, že vzal v potaz skutečnost, že žalobkyně nepodniká za účelem dosažení vlastního zisku (viz bod 26 napadeného rozhodnutí), současně však trvá na tom, že žalobkyně „ve skutečnosti“ zisku dosahuje a že tento zisk nemá být předmětem DPH. Z napadeného rozhodnutí není zřejmé, na základě jakých skutečností k tomuto závěru žalovaný dochází a jaký konkrétní zájem státu na správném výběru daní tím chrání.
100. Překvalifikaci nákupu impresí na rozdělení zisku nelze odůvodnit pouze obecným konstatováním, že „účetnictví je pouze formální důkazní prostředek“ či že se jedná „de facto pouze o další tvrzení daňového subjektu“ (bod 33 napadeného rozhodnutí). Žalovaný neuvedl, jaké konkrétní údaje v účetnictví žalobkyně či jejích dodavatelů a z jakých důvodů považuje za nepravdivé, ani jakého zisku měla dle něj žalobkyně dosáhnout. Soud uzavírá, že napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné, neboť stěžejní závěr správce daně, který žalovaný převzal, není dostatečně odůvodněn. Žalovaný nadto nevypořádal všechny odvolací námitky žalobkyně.
101. Žalovaný se dle žalobkyně nevypořádal s námitkou, že skutečnost, že se jedná o rozdělení zisku, nelze vyvozovat z toho, že dodavatelé doklady neoznačili jako opravné daňové doklady. Žalobkyně konkrétně odkázala na str. 19 zprávy o daňové kontrole, v níž správce daně zpochybňoval tvrzení žalobkyně ohledně do fakturace ceny impresí mimo jiné ze „skutečnosti, že dodavatelé daňového subjektu neprovedli opravu základu daně tak jak jim nařizuje zákon v případě, že nebyl správně a zcela vyfakturován správný základ daně v jednotlivých měsících roku 2016.“
102. Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že nevypořádal s touto odvolací námitkou, která dle něj brojila proti dezinterpretovanému vyjádření správce daně. Žalovaný také uznal, že se nevypořádal s námitkou nejednoznačnosti komunikace správce daně. Žalovaný se však domnívá, že tato skutečnost nemůže způsobit nepřezkoumatelnost rozhodnutí, jelikož se vypořádal se všemi stěžejními námitkami žalobkyně, zabýval se podstatou sporu a předložil ucelený argumentační systém.

Shodu s prvopisem potvrzuje X.

103. Soud s ohledem na výše uvedené nedostatky v odůvodnění napadeného rozhodnutí nemůže dát žalovanému v tomto směru za pravdu. Napadené rozhodnutí neobsahuje dostatečně odůvodněnou a zřetelnou argumentaci, proč postup žalobkyně při stanovování výše ceny za prodané impresie představuje přerozdělování zisku a v čem žalovaný spatřuje závadnost tohoto postupu. Nejedná se tedy o ucelený argumentační systém, který by ospravedlňoval opomenutí žalovaného vypořádat veškeré odvolací námítky.

#### **Rozhodovací praxe**

104. Žalobkyně mimo jiné namítala, že žalovaný se v napadeném rozhodnutí odchýlil od své předchozí rozhodovací praxe, neboť do fakturace impresí ve věci žalobkyně posuzoval odlišně než v předchozích letech. Žalovaný uvádí, že jeho dřívější praxe nebrání přijmout jiné závěry na základě nových poznatků. K tomuto soud uvádí, že žalovaný může při rozhodování změnit svůj předchozí názor, jestliže zjistí pochybení, která dříve neodhalil. Musí však své rozhodnutí dostatečně a srozumitelně odůvodnit, což v daném případě neučinil.

#### *Dílčí procesní pochybení*

105. Žalobkyně dále namítá procesní pochybení správce daně, který odmítl zprávu o kontrole s žalobkyní projednat. Z protokolu o ústním jednání ze dne 8. 1. 2019, č. j. 59544/19/2007-60562-110856, vyplynulo, že správce daně žalobkyni sdělil, že její otázky ke zprávě o kontrole zaznamená do protokolu, ale jelikož nemají žádný podstatný vliv na výsledek uvedený ve zprávě, nebude na ně již odpovídat, neboť žalobkyně může později podat odvolání proti platebnímu výměru. Správce daně žalobkyni dle protokolu zároveň sdělil, že v případě otázek na procesní postupy odpoví písemně do 15 dnů.

106. Ustanovení § 88 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020 požadovalo, aby správce daně zprávu o daňové kontrole formálně projednal s daňovým subjektem, a teprve poté mohlo dojít k ukončení daňové kontroly. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 6. 2017, č. j. 1 Afs 362/2016-47, je „*smyslem seznámení daňového subjektu se zprávou o daňové kontrole je již pouhým formálním zakončením daňové kontroly.*“ Uvedené však neznamená, že správce daně může bez dalšího paušálně odmítat jakékoliv dotazy a nejasnosti daňového subjektu ke zprávě o kontrole. Soud proto míní, že správce daně svým postojem při projednání zprávy pochybil. Toto pochybení však není natolik závažné, aby mělo vliv na zákonnost platebního výměru.

#### **Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení**

107. Soud z výše uvedených důvodů napadené rozhodnutí zrušil podle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. pro nepřezkoumatelnost a věc vrátil podle § 78 odst. 4 s. ř. s. žalovanému k dalšímu řízení.

108. O nákladech řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně měla ve věci plný úspěch, proto má proti žalovanému právo na náhradu nákladů řízení, jež sestávají ze zaplaceného soudního poplatku za žalobu ve výši 3 000 Kč a z nákladů na zastoupení advokátem. Výši nákladů na zastoupení soud určil v souladu s vyhláškou Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění účinném ke dni provedení jednotlivých úkonů. Náklady zastoupení tvoří odměna za tři úkony právní služby po 3 100 Kč: převzetí a přípravu zastoupení, sepsání žaloby a sepsání repliky (§ 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a), d)], paušální náhrada hotových výdajů ve výši 300 Kč za každý z těchto úkonů (§ 13 odst. 4) a částka odpovídající DPH v sazbě 21 %, neboť zástupce žalobkyně doložil, že je plátcem

Shodu s prvopisem potvrzuje X.

této daně (§ 57 odst. 2 s. ř. s.). Náklady žalobkyně na zastoupení advokátem tak činí 12 342 Kč. Celkové náklady řízení ve výši 15 342 Kč je žalovaný povinen nahradit žalobkyni v přiměřené 30denní lhůtě k rukám jejího zástupce (§ 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve spojení s § 64 s. ř. s.).

#### **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 nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz).

Praha 25. ledna 2024

JUDr. Ludmila Sandnerová v. r.  
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje X.