

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Karla Šimky a soudců JUDr. Tomáše Rychlého a JUDr. Miluše Doškové v právní věci žalobkyně: **Sport & Communication, s.r.o.,** IČ: 02948036, se sídlem Čs. armády 1979, Kladno, zastoupená Mgr. Petrou Hrachy, advokátkou se sídlem Cihlářská 643/19, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 12. 2015, č. j. 39387/15/5300-22443-711513, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 20. 4. 2017, č. j. 46 Af 2/2016 – 49,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Jádro sporu

[1] Jádrem sporu je otázka, zda žalobkyně - plátce daně z přidané hodnoty registrovaná k dani ode dne 1. 8. 2014 - oprávněně uplatnila nadměrný odpočet daně na vstupu na základě daňového dokladu č. FV20140276 vystaveného dne 3. 9. 2014 společností SPORT INVEST Marketing, a.s., se sídlem Hvězdova 1716/2b, Praha 4, IČ: 27368637 (dále jen „SPORT INVEST“).

II. Vymezení věci

[2] Žalobkyně uzavřela dne 21. 5. 2014 se společností SPORT INVEST smlouvu, jejímž předmětem byl převod reklamních a marketingových práv souvisejících s činností reprezentace České republiky v házené na území České republiky i v zahraničí, s organizací projektu Super den házené konaného dne 14. 6. 2014 a s organizací projektu Fotbalová škola P. Č. konaného ve dnech 28. 6. – 4. 7. 2014. Společnost SPORT INVEST touto smlouvou žalobkyni udělila oprávnění spravovat a komerčním způsobem nakládat s těmito reklamními a marketingovými právy, a to s účinností ode dne podpisu uvedené smlouvy (čl. IV. této smlouvy).

[3] Žalobkyně dále dne 23. 5. 2013, tedy 2 dny po uzavření smlouvy se společností SPORT INVEST, uzavřela smlouvu se společností GHC GENETICS, s.r.o. Poté dne 29. 5. 2013 uzavřela smlouvu se společností GLOBAL ASSISTANCE a.s. Na základě těchto smluv byli uvedené společnosti povinny zaplatit žalobkyni právě v souvislosti s výkonem práv žalobkyně, které nabyla na základě smlouvy se společností SPORT INVEST, částku ve výši 1 200 000 Kč v případě společnosti GLOBAL ASSISTANCE a.s. a částku ve výši 5 000 000 Kč v případě společnosti GHC GENETICS, s.r.o. Žalobkyně ve smlouvách výslovně uvedla, že není plátcem DPH a z uvedených částek DPH neodvedla.

[4] Ze spisu vyplývá, že se žalobkyně stala plátcem DPH dne 1. 8. 2014. Dne 3. 9. 2014 žalobkyně na základě faktury č. FV20140276 za poskytnutou službu zaplatila společnosti SPORT INVEST ujednanou *kupní cenu* ve výši 3 000 000 Kč včetně DPH, za což uplatnila nadměrný odpočet daně na vstupu ve výši 520 800 Kč.

[5] Jelikož Finančnímu úřadu pro Středočeský kraj, Územnímu pracovišti v Kladně, jako prvostupňovému orgánu (dále jen „správce daně“), vznikly pochybnosti o tom, zda žalobkyně tento odpočet uplatnila v souladu s § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 30. 9. 2014 (dále jen „ZDPH“), výzvou ze dne 21. 11. 2014, č. j. 4194177/14/2110-52522-204502, zahájil správce daně vůči žalobkyni postup k odstranění pochybností za zdaňovací období měsíce září roku 2014. O výsledku postupu k odstranění pochybností sepsal dne 4. 3. 2015 úřední záznam, v němž uvedl, že žalobkyně nárok na nadměrný odpočet DPH neprokázala, a proto tento uplatněný nárok neuznává. V důsledku tohoto pak rozhodnutím ze dne 1. 4. 2015, č. j. 1597874/15/2110-52522-204502, vyměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce září 2014 ve výši 0 Kč.

[6] Žalovaný napadeným rozhodnutím odvolání žalobkyně proti prvostupňovému rozhodnutí zamítl a potvrdil rozhodnutí správce daně. Uvedl, že předmětné plnění, za nějž žalobkyně uplatnila nárok na odpočet daně, představuje poskytnutí služby podle § 14 odst. 1 písm. a) ZDPH. Současně dodal, že pro posouzení oprávněnosti uplatněného odpočtu daně je podstatné určení dne, kdy došlo k uskutečnění předmětného zdanitelného plnění společností SPORT INVEST ve prospěch žalobkyně. Dospěl pak k závěru, že v souladu s § 21 odst. 4 písm. b) ZDPH k uskutečnění zdanitelného plnění došlo dne 21. 5. 2014 (tedy dnem podpisu smlouvy, jenž byl současně dnem účinnosti převodu marketingových práv - pozn. soudu), kdy SPORT INVEST převedla na žalobkyni reklamní a marketingová práva, nikoliv až okamžikem – jak namítá žalobkyně – kdy tato

společnosti SPORT INVEST uhradila sjednanou cenu. V okamžiku, kdy bylo uvedené plnění považováno za uskutečněné, nebyla žalobkyně dosud registrována k plátcovství DPH, proto podle žalovaného nemohla žalobkyně provést ani odpočet DPH.

III. Řízení před krajským soudem

[7] Žalobkyně proti rozhodnutí žalovaného brojila žalobou u Krajského soudu v Praze. Uvedla, že společnost SPORT INVEST uzavřením předmětné smlouvy nepozbyla žádná práva, nýbrž jí touto smlouvou (kromě dalších plnění) poskytla nevýhradní licenci k užití reklamních a marketingových práv. Proto ani plnění, které se jí na základě shora uvedené smlouvy zavázala společnost SPORT INVEST poskytnout, nelze kvalifikovat jako „*pozbytí nehmotné věci*“ [dle výslovné dikce § 14 odst. 1 písm. a) ZDPH], nýbrž je třeba jej posoudit jako závazek společnosti SPORT INVEST zdržet se určitého jednání nebo strpět určité jednání nebo situaci [§ 14 odst. 1 písm. d) ZDPH]. Je proto přesvědčena, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo teprve okamžikem, kdy uhradila společnosti SPORT INVEST ujednanou částku [§ 21 odst. 4 písm. a) ZDPH].

[8] Dále žalobkyně rozporovala závěr žalovaného, že uplatněný nadměrný odpočet byl v rozporu se zásadou neutrality. Ta podle stěžovatelky pouze znamená, že poskytnutí zdanitelného plnění v rámci podnikatelské sféry nepřináší státu žádný výtěžek z daně. Daň na vstupu a daň na výstupu nebývá při běžné podnikatelské činnosti stejná, tj. přijatá plnění nemusí pokrývat všechna plnění poskytnutá.

[9] Krajský soud žalobu zamítl jako nedůvodnou. Konstatoval, že z obsahu smlouvy o poskytování práv vyplývá, že jejím předmětem byl prodej a koupě reklamních a marketingových práv. Toto plnění je pak z hospodářského hlediska třeba posoudit jako samostatné a hlavní plnění, a je rozhodující pro stanovení daňového režimu plnění. Další plnění (např. monitoring účinnosti reklamy) pak mají povahu vedlejších plnění a nemají sama o sobě samostatný hospodářský význam, neboť slouží pouze k zajištění realizace hlavního plnění.

[10] Dále soud uvedl, že žalobkyně nesplnila podmínky pro přiznání nároku na odpočet daně na vstupu zaplacené při pořízení marketingových a reklamních práv souvisejících se sportovními událostmi (viz bod 2 tohoto rozsudku). Nárok na uplatnění odpočtu by totiž žalobkyni vznikl pouze za předpokladu, že by uskutečnila zdanitelná plnění na výstupu v době, kdy již byla plátcem daně z přidané hodnoty (tj. po 1. 8. 2014) a vznikla jí povinnost přiznat a odvést daň. V době uzavření smluv o reklamě a propagaci však ještě nebyla plátcem daně z přidané hodnoty. Jinak řečeno, žalobkyně navazující plnění poskytnutá svým odběratelům uskutečnila dříve, než se stala plátcem daně. Pokud přes tuto skutečnost uplatnila tento dílčí nárok na odpočet daně, postupovala v rozporu se zásadou daňové neutrality.

[11] K právní povaze předmětu smlouvy, tedy prodeji marketingových a reklamních práv společností SPORT INVEST ve prospěch žalobkyně, soud uvedl, že se ztotožňuje se závěrem žalovaného. Prodej těchto práv podle krajského soudu představuje *pozbytí nehmotné věci* - službu ve smyslu § 14 odst. 1 písm. a) ZDPH. K uskutečnění zdanitelného plnění na vstupu proto došlo již dne 21. 5. 2014, kdy na základě předmětné smlouvy byla

na žalobkyni převedena marketingová a reklamní práva [§ 21 odst. 4 písm. b) ZDPH]. K uskutečnění zdanitelného plnění tedy nedošlo až uhrazením sjednané úplaty za převod těchto práv (dne 3. 9. 2014). Ze shora uvedených důvodů je podle krajského soudu zřejmé, že k přijetí zdanitelného plnění na vstupu došlo ještě v době, kdy žalobkyně nebyla plátcem daně z přidané hodnoty.

IV. Kasační stížnost žalobce a vyjádření žalovaného

[12] Žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) podala proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost z důvodů, které podřadila pod § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[13] Stěžovatelka v zásadě opakuje svoji argumentaci v žalobě: uvedla, že jí společnost SPORT INVEST poskytla na základě smlouvy o poskytování marketingových práv a zajištění služeb nevýhradní licenci k užití reklamních a marketingových práv. Hlavním předmětem uvedené smlouvy byla skutečná realizace reklamy a propagace, nikoli toliko získání nevýhradní licence. To odůvodňuje i skutečnost, že stěžovatelka byla povinna uhradit sjednanou odměnu až po ověření, že k reklamě a propagaci došlo a tato služba byla úspěšná. Podle stěžovatelky proto nelze přisvědčit závěru krajského soudu a žalovaného, že plnění vyplývající z předmětné smlouvy je třeba kvalifikovat jako *pozbytí nehmotné věci* [§ 14 odst. 1 písm. a) ZDPH]. Naopak je třeba jej podřadit pod § 14 odst. 1 písm. d) ZDPH, tj. chápat jej jako *závazek k povinnosti zdržet se určitého jednání nebo strpět určité jednání nebo situaci*.

[14] V důsledku toho krajský soud a žalovaný nesprávně posoudili okamžik, kterým došlo k uskutečnění předmětného zdanitelného plnění ve prospěch stěžovatelky. Vycházeli totiž z § 21 odst. 4 písm. b) ZDPH, tj. brali za relevantní den, kdy došlo k *pozbytí nehmotné věci* (tj. převodu marketingových práv ze společnosti SPORT INVEST na stěžovatelku). Takový okamžik však vůbec nenastal, neboť v daném případě společnost SPORT INVEST žádnou nehmotnou věci nepozbyla. Soud i žalovaný však měli správně aplikovat § 21 odst. 4 písm. a) ZDPH. V souladu s tímto ustanovením se totiž plnění považuje za uskutečněné dnem jeho poskytnutí nebo dnem vystavení daňového dokladu s výjimkou splátkového nebo platebního kalendáře nebo dokladu na přijatou úplatu, a to tím dnem, který nastane dříve. V případě stěžovatelky tímto okamžikem byl den 3. 9. 2014, kdy společnost SPORT INVEST vystavila stěžovatelce fakturu za poskytnuté plnění.

[15] Stěžovatelka se dále ohradila proti závěru krajského soudu, že podmínkou vzniku nároku na odpočet je, aby zdanitelné plnění na výstupu bylo uskutečněno plátcem daně [§ 72 odst. 1 písm. a) zákona o DPH]. Nesouhlasila ani s tvrzením soudu, že nárok na uplatnění odpočtu by jí vznikl pouze za předpokladu, že uskutečnila zdanitelná plnění na výstupu v době, kdy již byla plátcem daně z přidané hodnoty; takový výklad zákona je podle stěžovatelky v rozporu s jeho dikcí. Z § 72 odst. 1 ZDPH totiž vyplývá, že nárok na odpočet vzniká daňovému subjektu za současného splnění několika podmínek. První z nich je skutečnost, že plátce daně přijal zdanitelné plnění uskutečněné jiným plátcem, druhou podmínkou je, že přijaté plnění bylo plátcem použito k dosažení obratu za vlastní

zdanitelná plnění a že je zde zároveň věcná a časová souvislost přijatých zdanitelných plnění se zdanitelnými plněními vlastními, z nichž je dosahováno obratu (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 6. 2013, č. j. 1 Afs 24/2013 - 43, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 4. 2005, č. j. 2 Afs 26/2004 – 67).

[16] Nakonec stěžovatelka namítala nezákonnost rozhodnutí krajského soudu, kterou spatřuje v tom, že soud nesprávně vypořádal její námitky ohledně nezákonnosti úředního postupu. V řízení před krajským soudem namítala, že správní orgán prvního stupně nevedl řádně daňový spis a činil jí potíže při pořizování kopií listin ze spisu. Požadoval totiž úhradu poplatku za kopie listin s odůvodněním, že je poskytuje stěžovatelce opakovaně, což nebylo pravda. Tímto správní orgán nedodržel zákonný postup, postupoval v rozporu s povinnostmi, které mu vyplývají z § 5 odst. 1 a 2 a § 8 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, a navíc zasáhl i do základních procesních práv stěžovatelky (čl. 2 odst. 2 a 3 a čl. 4 Listiny základních práv a svobod). Soud však zcela rezignoval na hodnocení zákonnosti úředního postupu správce daně a bez dalšího dospěl k závěru, že tato pochybení neměla vliv na zákonnost rozhodnutí.

[17] Ve vyjádření ke kasační stížnosti se žalovaný ztotožnil s napadeným rozsudkem krajského soudu a setrval na své argumentaci, kterou uplatnil v řízení před krajským soudem. Konstatoval, že stěžovatelka neprokázala, že naplnila hmotněprávní podmínky pro přiznání nároku na odpočet DPH v jí deklarované výši za měsíc září roku 2014. Ze smlouvy uzavřené mezi stěžovatelkou a společností SPORT INVEST vyplývá, že plnění, které se tato společnost zavázala stěžovatelce poskytnout, je třeba posoudit jako poskytnutí služby podle § 14 odst. 1 písm. a) ZDPH. Nakonec zopakoval, že pro prosouzení oprávněnosti uplatněného odpočtu daně je podstatné určení dne, kdy došlo k pozbytí uvedených reklamních a marketingových práv společností SPORT INVEST a jejich nabytí stěžovatelkou, tj. dne 21. 5. 2014.

V. Posouzení kasační stížnosti Nejvyšším správním soudem

[18] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, vůči němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná a stěžovatelka je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupena advokátkou. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal přitom vady, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[19] Kasační stížnost není důvodná.

[20] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval argumentací stěžovatelky, že krajský soud a žalovaný nesprávně posoudili právní povahu zdanitelného plnění, ohledně něhož stěžovatelka uplatnila nárok na odpočet DPH. Závazek, který společnosti SPORT INVEST vyplýval z uvedené smlouvy, měl být podle stěžovatelky kvalifikován jako *závazek této společnosti zdržet se určitého jednání nebo strpět určité jednání nebo situaci* podle § 14 odst. 1 písm. d) ZDPH, nikoli jako *pozbytí nehmotné věci* [§ 14 odst. 1 písm. a) ZDPH]. Toto posouzení má zásadní vliv na okamžik, kdy došlo k uskutečnění zdanitelného plnění,

tj. zda v květnu 2014 (kdy stěžovatelka nebyla plátcem DPH), anebo až v září 2014, kdy naopak již plátcem DPH byla. Stěžovatelka pochopitelně pléduje za pozdější okamžik uskutečnění zdanitelného plnění, kdy již plátcem DPH byla.

[21] Nejvyšší správní soud ze správního spisu zjistil, že dne 21. 5. 2014 uzavřela stěžovatelka se společností SPORT INVEST smlouvu, jejímž předmětem byl *prodej* dílčích reklamních a marketingových práv k několika různým sportovním akcím [viz čl. I. odst. 1 bod a), b) a c) této smlouvy]; smlouva naopak nehovoří o „nevýhradní licenci“, jak tvrdí stěžovatelka, a toto pojetí smluvního ujednání je interpretací stěžovatelky, které nekoresponduje gramatickému vyjádření smlouvy. Z čl. II. smlouvy naopak vyplývá, že stěžovatelka podpisem smlouvy získala oprávnění těmito právy na vlastní účet a vlastním jménem pro komerční účely nakládat a spravovat je, a to bez jakéhokoli omezení co do místa (teritoriální omezení) a času. Smlouva obsahuje i ujednání o dalších plněních (monitoringu reklamy a poskytnutí závěrečné zprávy). Ze systematiky smlouvy, tedy např. i z toho, že ujednání o prodeji práv je uvedeno hned za úvodními ustanoveními, dále z toho, že toto ujednání je textově nejbohatší a navíc převážná většina práv a povinností smluvních stran bezprostředně směruje k tomu, aby byl úspěšně naplněn předmět smlouvy, plyne, že právě prodej práv je esenciálním ujednáním smlouvy a bez něho by transakce postrádala ekonomický význam. Za převod těchto práv byla mezi stranami ujednána kupní cena ve výši 3 000 000 Kč včetně DPH, přičemž tato smlouva nabyla účinnosti dnem podpisu oběma smluvními stranami, tj. dne 21. 5. 2014.

[22] Ze správního spisu dále vyplývá, že dne 3. 9. 2014 vystavila společnost SPORT INVEST stěžovatelce za shora uvedené plnění daňový doklad na částku 3 000 000 Kč (včetně DPH). Jako datum uskutečnění zdanitelného plnění je na daňovém dokladu uveden den 3. 9. 2014, v týž den stěžovatelka tuto částku na účet společnosti SPORT INVEST uhradila. Nakonec se soud přesvědčil, že v daňovém přiznání za zdaňovací období měsíce září roku 2014 stěžovatelka uplatnila z tohoto zdanitelného plnění nárok na odpočet DPH ve výši 520 800 Kč.

[23] Úvodem je třeba připomenout, že předmětem daně z přidané hodnoty je každé dodání zboží a každé poskytování služeb, které osoba povinná k dani uskutečňuje za úplatu (např. rozsudek Soudního dvora ze dne 18. 10. 2007, Navicon SA, C-97/06). V českém právním řádu toto pravidlo vyplývá z § 2 odst. 1 písm. b) ZDPH. Toto ustanovení stanoví, že předmětem této daně je poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku.

[24] K tomu, aby byl podnikatel zbaven zátěže DPH, která je splatná nebo byla uhrazena v rámci všech jeho hospodářských činností, slouží tzv. odpočet daně. Aby byl nárok na odpočet DPH odvedené na vstupu osobě povinné k dani přiznán a aby mohl být zjištěn rozsah takového nároku, je podle Soudního dvora v zásadě nezbytné, aby existovala přímá a bezprostřední souvislost mezi konkrétním plněním na vstupu a jedním nebo několika plněními na výstupu, jež zakládají nárok na odpočet (viz rozsudky Soudního dvora ze dne 8. 6. 2000, Midland Bank, C-98/98, a ze dne 22. 2. 2001, Abbey National, C-408/98).

[25] Aby mohl Nejvyšší správní soud náležitě posoudit, jestli stěžovatelka oprávněně uplatnila za zdaňovací období měsíce září 2014 nadměrný odpočet DPH na vstupu, musí postupně zodpovědět následující otázky: (a) zda plnění, které se společnost SPORT INVEST zavázala stěžovatelce poskytnout, je podle ustanovení ZDPH kvalifikováno jako *zboží*, nebo *služba*, (b) ve kterém okamžiku zdanitelné plnění lze považovat za uskutečněné a (c) zda stěžovatelka již v okamžiku uskutečnění zdanitelného plnění byla registrována k plátcovství DPH. Vedle uvedených tří otázek stojí ještě otázka další, krajským soudem řešená způsobem, s nímž stěžovatelka polemizuje, totiž otázka daňové neutrality, tedy do jaké míry směla stěžovatelka nárokovat odpočet DPH v transakci, kde sama DPH ze souvisejícího plnění na výstupu neodvedla.

[26] Jak již bylo uvedeno výše, předmětem smlouvy uzavřené mezi stěžovatelkou a společností SPORT INVEST byl *prodej* reklamních a marketingových práv k několika sportovním akcím. Odpověď na otázku sub (a) ohledně právní kvalifikace předmětného plnění podle ZDPH vyplývá z § 14 odst. 1 tohoto zákona. Z něj plyne, že poskytnutím *služby* se pro účely tohoto zákona rozumí všechny činnosti, které nejsou dodáním *zboží*. Toto ustanovení dále stanoví, že poskytnutím *služby* je také *pozbytí nehmotné věci* či *zavázání se k povinnosti zdržet se určitého jednání nebo strpět určité jednání či situaci*. Z výše uvedeného je patrné, že plnění, které bylo předmětem této příslušné smlouvy mezi stěžovatelkou a společností SPORT INVEST, spočívalo především v prodeji práv a dále v poskytnutí určitých dalších plnění (monitoring a závěrečná zpráva); smlouva naopak nepředpokládá obchodování s hmotnými věcmi (se zbožím). Plnění je tedy třeba podle dikce ZDPH kvalifikovat jako *službu*.

[27] Při vědomosti tohoto je již možné určit okamžik, kdy předmětné zdanitelné plnění lze považovat za uskutečněné. Ze samotného textu smlouvy (konkrétně čl. I. ve spojení s čl. IV.) vyplývá, že jejím podpisem oběma smluvními stranami dochází k *prodeji* reklamních a marketingových práv stěžovatelce. Nelze proto přisvědčit námitce stěžovatelky, že společnost SPORT INVEST se pouze pasivně zavázala zdržet se výkonu práv specifikovaných ve smlouvě. Je pochopitelné, že dispozice nehmotnými právy podle smlouvy implikuje i omisivní chování společnosti SPORT INVEST jako převodce, že nebude rušit užívání těchto práv ze strany stěžovatelky jako nabyvatele. Podstatou a ekonomickým základem smluvních ujednání je však dispozice marketingovými právy, nikoli další ujednání či implicitní závazky převodce.

[28] Právě povaha základního závazku společnosti SPORT INVEST vůči stěžovatelce je rozhodující pro zodpovězení otázky, naznačené sub (b) v odstavci [25] výše, tedy pro stanovení okamžiku, kdy je v souladu s ustanoveními ZDPH uskutečněno předmětné zdanitelné plnění. Z § 21 odst. 4 písm. b) ZDPH vyplývá, že při poskytnutí služby se zdanitelné plnění považuje za uskutečněné dnem uvedeným ve smlouvě, ke kterému dochází k *pozbytí nehmotné věci* nebo přenechání zboží k užití jinému; pokud je sjednán způsob stanovení úplaty a k uvedenému dni není známa její výše, zdanitelné plnění se považuje za uskutečněné ke dni přijetí úplaty. K pozbytí nehmotné věci (zde k převodu reklamních a marketingových práv) došlo dne 21. 5. 2014, kdy tato smlouva nabyla účinnosti.

[29] V neposlední řadě je třeba určit, zda stěžovatelka v tento den již byla registrována k plátcovství DPH (otázka sub (c) v odstavci [25] výše). Ze správního spisu je patrné, že nikoli. Plátcem daně z přidané hodnoty se stala až dne 1. 8. 2014. K uskutečnění zdanitelného plnění na vstupu tedy došlo o více než dva měsíce dříve, než se stala plátcem DPH.

[30] Obecně lze stěžovatelce samozřejmě přitakat v tom, že není zcela vyloučeno uplatnění nároku na odpočet daně z plnění přijatých dříve, než se osoba povinná k dani stala plátcem daně. Podmínky pro jeho uplatnění upravuje § 79 ZDPH. Podle odstavce 1 tohoto ustanovení lze odpočet daně na vstupu v daném případě uplatnit pouze u zdanitelných plnění pořízených v období 12 po sobě jdoucích měsíců přede dnem, kdy se osoba povinná k dani stala plátcem, a to za podmínky, že jde o součást jejího obchodního majetku. Odstavec 2 tohoto ustanovení pak stanoví, že nárok na odpočet daně podle odstavce 1 se uplatní způsobem, v rozsahu a za podmínek stanovených v § 72 až 78d ZDPH. Nakonec § 79 odst. 3 říká, že nárok na odpočet daně podle odstavců 1 a 2 lze uplatnit za zdaňovací období, do něhož spadá den, kdy se osoba povinná k dani stala plátcem. Stěžovatelka by tedy mohla (při splnění dalších zákonných podmínek) nárok na odpočet daně uplatnit za zdaňovací období měsíce srpna roku 2014, kdy se stala plátcem daně z přidané hodnoty, nikoli však za období měsíce září roku 2014.

[31] Nad rámec shora uvedeného je třeba přisvědčit krajskému soudu ohledně jeho interpretace zásady daňové neutrality. Jednou z podmínek vzniku nároku na odpočet mimo jiné je, aby plátce daně přijatá zdanitelná plnění použil v rámci své ekonomické činnosti pro uskutečnění plnění vyjmenovaných v § 72 ZDPH (plnění s nárokem na odpočet). K tomu, aby daň z přidané hodnoty byla odpočitatelná, musí pak mít plnění uskutečněná na vstupu přímou a okamžitou spojitost s plněními na výstupu zakládajícími nárok na odpočet. Účelem principu neutrality je neumožnit odpočet daně v případě zdanitelného plnění, na které nenavazuje další zdanitelné plnění, ale plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet je použití přijatých plnění pro další ekonomickou činnost plátce, neboť v ní se uplatňuje daň na výstupu a princip odpočtu daně u dalšího plátce (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 10. 2014, č. j. 9 Afs 86/2013 – 34).

[32] Nejvyšší správní soud má za to, že v případě odpočtu uplatněného stěžovatelkou byla zásada neutrality daně porušena. Stěžovatelka v bezprostřední časové návaznosti nejprve úplatně nabyla marketingová práva, a to dne 21. 5. 2014 na základě smlouvy se společností SPORT INVEST, ovšem s tím, že odpovídající cenu zaplatila až dne 3. 9. 2014. Ve dnech 23. 5. 2014 a 29. 5. 2014 (tedy jen 2, resp. 6 dní po získání marketingových práv) uzavřela smlouvy o sponzoringu. Na základě nich pak přijala finanční plnění, k němuž ovšem nepřičetla DPH, neboť v dané době ještě nebyla plátcem. Naopak ohledně ceny za marketingová práva (a pouze ohledně ní) se pokusila odpočet DPH uplatnit. Diskrepance mezi DPH ohledně plnění na vstupu a na výstupu je tedy markantní. Mezi oběma plněními (směrem ke společnosti SPORT INVEST a naopak směrem ke sponzorům) je zjevná časová i věcná souvislost, navíc z uvedených smluv je patrné, že z pohledu stěžovatelky se logicky muselo jednat o jednu transakci, evidentně pro stěžovatelku ekonomicky výhodnou. Výhodnost samozřejmě nelze stěžovatelce vyčítat, avšak na druhé straně stěžovatelka nemůže po státu požadovat, aby jí vracel DPH ohledně jedné transakce, kde stěžovatelka sama na výstupu DPH neúčtovala a státu neodvedla.

[33] Nakonec se soud zabýval tvrzením stěžovatelky o nedostatečném vypořádání její námitky krajským soudem o nezákonnosti úředního postupu a nezákonnosti vyměřeného správního poplatku za pořízení kopií ze správního spisu. Nejvyšší správní soud je však přesvědčen, že krajský soud se tímto dostatečně zabýval na str. 11 napadeného rozsudku. Byť je odůvodnění závěru krajského soudu v tomto ohledu poměrně stručné, je z něho jednoznačně patrné, jakými úvahami se řídil a co bylo rozhodovacím důvodem pro závěr, že správcem daně uložená povinnost uhradit správní poplatek za kopii spisu nemohla mít vliv na zákonnost napadeného správního rozhodnutí. Tím je především argument, že stěžovatelce nebylo zcela znemožněno činit kopie ze spisu. Pokud s poplatkem nesouhlasila, měla možnost brojit proti vyměření tohoto poplatku samostatnou žalobou. Stěžovatelka také v průběhu daňového řízení a ani v řízení soudním neuvedla, jaký nepříznivý dopad do její právní sféry měly mít tvrzené procesní vady; z průběhu řízení je naopak patrné, že stěžovatelka se aktivně domáhá svých práv a má k dispozici úplný repertoár právních nástrojů a argumentů ke své obhajobě. Ani tato námitka proto není důvodná.

VI. Závěr a náklady řízení

[34] S poukazem na shora uvedené důvody Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou.

[35] Soud rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nebyla v řízení o kasační stížnosti úspěšná, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu v řízení o kasační stížnosti nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 26. října 2017

JUDr. Karel Šimka
předseda senátu