



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jaroslava Škopka a soudců JUDr. Veroniky Burianové a JUDr. Ondřeje Szalonnáse ve věci

žalobkyně: **Automotive projects s.r.o.**, IČ 05513316, Kamenný Újezd 236,
337 01 Kamenný Újezd,
zastoupené Mgr. Petrem Sikorou, advokátem, Fügnerovo nám.
1808/3, 120 00 Praha 2,

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, IČ 72080043, Masarykova 427/31,
602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 4. 2020, č. j. 15626/20/5300-22444-711359,

takto:

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

Odůvodnění:

[I] Předmět řízení

1. Žalobou ze dne 15. 6. 2020, do datové schránky Krajského soudu v Plzni (dále jen „soud“) doručenou téhož dne, se žalobkyně domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 4.

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

2020, č.j. 15626/20/5300-22444-711359 (dále jen „napadené rozhodnutí“), a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení. Napadeným rozhodnutím byla podle § 116 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), změněna rozhodnutí Finančního úřadu pro Plzeňský kraj ze dne 7. 11. 2017, č.j. 1905488/17/2312-50522-401442 a č.j. 1905592/17/2312-50522-401442, resp. ze dne 5. 12. 2017, č.j. 2005555/17/2312-50522-401442 (dále souhrnně „platební výměry“). Platebními výměry byla žalobkyni vyměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období duben roku 2017 ve výši 0 Kč, za zdaňovací období květen roku 2017 byl žalobkyni vyměřen nadměrný odpočet ve výši 51 548 Kč a za zdaňovací období červen roku 2017 byl žalobkyni taktéž vyměřen nadměrný odpočet ve výši 31 941 Kč. Napadeným rozhodnutím byla změněna výše vyměřené daně, resp. nadměrného odpočtu, a to tak, že za zdaňovací období duben roku 2017 byla žalobkyni vyměřena DPH ve výši 29 644 Kč, za zdaňovací období květen roku 2017 byl žalobkyni vyměřen nadměrný odpočet ve výši 104 048 Kč a za zdaňovací období červen roku 2017 byla žalobkyni vyměřena DPH ve výši 81 459 Kč.

2. Daňové řízení je upraveno daňovým řádem. Problematika DPH je upravena zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“).

[II] Žaloba

3. Žalobkyně nejprve obsáhle rekapitulovala skutkové okolnosti případu a průběh daňového řízení.
4. Žalobkyně nerozporovala, že žalovaný nebyl v odvolacím řízení vázán jejím návrhem a mohl rozhodnout i v její neprospěch. Takový postup však mohl být učiněn pouze za podmínky, kdy byl skutkový stav zjištěn. Tento postup však nemohl vést k nezákonnému zdanění nebo přesunu daňové povinnosti z jednoho subjektu na jiný. V průběhu odvolacího řízení nebyly k dispozici žádné údaje o způsobu a rozsahu danění rozhodných transakcí objednateli plnění [Allianz pojišťovna a. s. (dále jen „Allianz“) a Česká podnikatelská pojišťovna, a. s. (dále jen „ČPP“)], ani subjektem, který povinnost k plnění po žalobkyni převzal [Wesko spol. s r. o. (dále jen „Wesko“)]. Žalobkyně neměla reálnou možnost takové důkazy obstarat a předložit. Izolované posouzení věci daňovými orgány vedlo k závěru o existenci DPH, kterou byl plátce, který není poplatníkem, povinen zaplatit, ale nemohl si ji odečíst. Žalovaný tvrdil, že objednatelé plnění Allianz a ČPP plnili s DPH, ale nezkoumal, zda uplatnili nárok na její odpočet. Žalobkyně sama měla sjednat plnění s DPH v době, kdy nebyla registrována k DPH, nebo takové plnění před registrací poskytnout. Byla tedy povinna uhradit DPH, ale zároveň nebylo možné přijaté platby zohlednit při odpočtu DPH. Převod aktivit na Wesko nemohl mít za následek přechod daňové povinnosti, projevil se však v ekonomické sféře, neboť předané zálohy a sjednané smluvní povinnosti podnikatelskou aktivitou žalobkyně pouze protekly a nebyl důvod pro závěr, že konečným příjemcem a poplatníkem by měla být žalobkyně. Bez posouzení věci v kontextu by tak totéž plnění mělo být zdaněno i u společnosti Wesko, tedy již potřeť.
5. Žalobkyně dále tvrdila nezákonnost a nepřezkoumatelnost závěrů žalovaného o datu poskytnutí plnění, u nichž nárok na odpočet neuznal. Žalovaný dle žalobkyně uvedl, že v době podpisu objednávky bylo příslušné číslo časopisu již připraveno k tisku, přesto datum uskutečnění zdanitelného plnění posuzoval ve vztahu k datu na objednávce. Žalobkyně nebyla registrována k DPH, proto pro ni datum uskutečnění zdanitelného plnění nebylo významné. Situace, kdy je plněno na základě předběžné dohody, není

v podnikatelské praxi výjimkou a je často řešena dodatečnou objednávkou. Závěry žalovaného tak směřují k závěru o existenci účetního pochybení při vystavení objednávky. Sankcí za takové pochybení však není ztráta nároku na odpočet DPH. Objednávky navíc nevystavovala žalobkyně. Datum skutečného poskytnutí plnění je pro žalovaného významné u plnění, kde nárok na odpočet přiznal. U plnění, kde nárok na odpočet nepřiznal, žalovaný nesystematicky upřednostnil formální datum za situace, kdy sám dospěl k závěru, že plnění muselo být poskytnuto dříve a údaj uvedený v objednávce neodpovídal skutečnosti. Žalovaný tak postupoval v rozporu s § 21 odst. 3 zákona o DPH. Žalovaný nijak nevysvětlil rozdílný postup ve vztahu k plněním stejného druhu.

[III] Vyjádření žalovaného k žalobě

6. Žalovaný se k žalobě vyjádřil v podání ze dne 31. 8. 2020. Poté, co shrnul průběh daňového řízení a rekapituloval žalobní námítky, odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí a spisový materiál, neboť žalobní námítky byly obdobné námítkám uplatněným žalobkyní v daňovém řízení.
7. Žalovaný uvedl, že nebylo pravdou, že by v odvolacím řízení rozhodl výlučně v neprospěch žalobkyně, neboť uznal jí uplatněný nárok na odpočet DPH z plnění od dodavatelů RACING 21 s. r. o. (dále jen „RACING 21“) a Osmium s. r. o. (dále jen „Osmium“). Žalovaný nesouhlasil s námitkou, že žalobkyně byla povinna odvést DPH, ale nemohla si ji odečíst, neboť nárok žalobkyně na odpočet DPH na vstupů žalovaný uznal.
8. Dále žalovaný nesouhlasil s námitkou porušení zásady dvojinstančnosti řízení. Předmětem odvolacího řízení byly platební výměry na DPH za předmětná zdaňovací období. Žalovaný byl oprávněn posoudit správnost výše daňové povinnosti žalobkyně v posuzovaných zdaňovacích obdobích a tu i změnit dle § 114 odst. 2 daňového řádu ve spojení s § 116 odst. 1 písm. a) téhož zákona. Pro žalobkyni nemohlo být napadené rozhodnutí nijak překvapivé, neboť žalovaný žalobkyni v souladu s § 115 odst. 2 daňového řádu seznámil se svým právním názorem a umožnil jí se k němu vyjádřit. V této souvislosti žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 8. 2017 ve věci sp. zn. 10 Afs 248/2016.
9. Žalovaný nesouhlasil ani s námitkou, že v příslušných zdaňovacích obdobích stanovil nesprávně daň na výstupu, neboť nesprávně určil datum uskutečnění zdanitelného plnění u žalobkyní poskytnutých plnění. Žalovaný zde odkázal na body 32 až 52 seznámení žalobkyně s odlišným právním názorem žalovaného v odvolacím řízení ze dne 10. 3. 2020, č.j. 8919/20/5300-21442-711359, a na body 32 až 40 napadeného rozhodnutí, kde se podrobně zabýval otázkou, zda a kdy vznikla žalobkyni povinnost přiznat DPH na výstupu v souvislosti s uskutečněním zdanitelných plnění, k nimž použila zdanitelná plnění přijatá od společností RACING 21 a Osmium (zde byl žalobkyni nárok na odpočet DPH uznán). Dále žalovaný uvedl, že žalobkyně uzavřela dne 6. 2. 2017 smlouvu se společností C. E. B. o pronájmu reklamního prostoru a zprostředkování propagace v automobilovém sportu. Žalobkyně se zavázala poskytnout této společnosti reklamní služby v automobilovém sportu. Za tyto služby vystavila žalobkyně dne 6. 2. 2017 doklad, kterým společnosti C. E. B. fakturovala částku 3 500 000 Kč jako cenu za smlouvené plnění. Na základě tohoto dokladu byla žalobkyně povinna přiznat za poskytnuté služby daň na výstupu, a to ke dni přijetí těchto úplat, tedy ve zdaňovacích obdobích duben a červen roku 2017. K plněním uskutečněným žalobkyní pro společnosti Allianz a ČPP žalovaný uvedl, že žalobkyně neprokázala, že by tato plnění poskytla ještě před její registrací k DPH. Plnění poskytnuté žalobkyní společnosti Allianz bylo poskytnuto až dne 1. 12.

2017, tedy poté, co se žalobkyně stala plátcem daně. Úplata za toto plnění však byla žalobkyní přijata již dne 25. 4. 2017, a proto byla žalobkyně v souladu s § 21 odst. 1 zákona o DPH povinna přiznat DPH z tohoto plnění ve zdaňovacím období duben roku 2017. Stejně tak plnění vůči společnosti ČPP bylo žalobkyní poskytnuto dne 3. 4. 2017, tedy po registraci žalobkyně k DPH. Platba za toto plnění byla žalobkyní přijata dne 28. 4. 2017. I v tomto případě tak byla žalobkyně povinna v souladu s § 21 odst. 1 zákona o DPH přiznat DPH z tohoto plnění ve zdaňovacím období duben roku 2017.

10. Závěrem žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl.

[IV] Replika

11. Žalobkyně v replice ze dne 15. 9. 2020 uvedla, že podstatou sporu bylo, kdy a za jakých podmínek se žalobkyně stala plátcem DPH. To mělo význam ohledně výše žalobkyniny daňové povinnosti.

[V] Posouzení věci soudem

12. Řízení ve správním soudnictví je upraveno zákonem č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „soudní řád správní“ nebo „s. ř. s.“).
13. Podle § 75 odst. 1 soudního řádu správního, soud při přezkoumání rozhodnutí vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu.
14. Podle § 75 odst. 2 věty první soudního řádu správního, soud přezkoumá napadené výroky rozhodnutí v mezích žalobních bodů.
15. Při jednání soudu dne 26. 10. 2022 setrvaly strany sporu na svých stanoviscích.
16. Žaloba není důvodná.
17. Soud předesílá, že žaloba byla formulována tak, že její převážná část obsahovala popis průběhu daňového řízení. Žalobní body byly prezentovány pouze v částech VI. až VIII. žaloby. Další žalobní námitka týkající se okamžiku vzniku plátcovství DPH byla vyjevena v replice. Soud proto koncentroval svoji pozornost na uvedené pasáže žaloby, resp. repliku.
18. Nejprve soud posuzoval přípustnost námitky obsažené v replice. Žalobkyně právě až v replice namítala, že podstatou projednávané věci je otázka, kdy a za jakých okolností se žalobkyně stala plátcem DPH.
19. Podle § 71 odst. 2 poslední věta s. ř. s. platí: „Rozšířit žalobu na dosud nenapadené výroky rozhodnutí nebo ji rozšířit o další žalobní body může [žalobce] jen ve lhůtě pro podání žaloby.“
20. Napadené rozhodnutí bylo žalobkyni doručeno dne 23. 4. 2020. Konec dvouměsíční lhůty pro podání žaloby dle § 72 odst. 1 s. ř. s. připadl na den 23. 6. 2020. Pokud tedy žalobkyně prvně uplatnila námitku týkající se okamžiku vzniku plátcovství DPH až v replice doručené soudu dne 15. 9. 2020, učinila tak po marném uplynutí lhůty pro podání žaloby. Proto bylo třeba tuto žalobní námitku považovat za opožděnou a soud se jí nezabýval. Na druhou stranu, soud shledal, že určení okamžiku, od něhož byla žalobkyně plátcem DPH, mělo v projednávané věci význam (viz níže). Soud ovšem neposuzoval správnost závěru daňových orgánů, že žalobkyně byla plátcem DPH ode dne 1. 4. 2017, nýbrž z tohoto závěru vycházel.
21. Nad rámec uvedeného soud pouze stručně uvádí, že i kdyby žalobní námitka týkající se okamžiku, od něhož byla žalobkyně plátcem DPH, byla uplatněna včas, nebyla by

důvodná. Již v rozsudku ze dne 3. 5. 2022, č.j. 57 Af 27/2021-39, body 35 až 37, vydaného v řízení mezi týmiž účastníky, senát 57 Af zdejšího soudu uvedl, že „[o]tázka plátcovství DPH žalobkyně však byla vyřešena pravomocným rozhodnutím správce daně ze dne 6. 3. 2017, č. j. 371070/17/2312-00510-403208, jímž byla žalobkyně registrována k DPH ode dne 1. 4. 2017, což ostatně žalobkyně v žalobě (viz odst. II žaloby) potvrzuje. Uvedené pravomocné rozhodnutí o registraci žalobkyně k DPH je nadáno presumpcí správnosti. To znamená, že je na něj nutno pohlížet jako na správné a zákonné do té doby, než je zrušeno k tomu příslušným orgánem (k tomu srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 2. 2009, č. j. 1 As 79/2008-128, publ. pod č. 1815/2009 Sb. NSS, bod 15). V projednávané věci tedy byla otázka okamžiku, k němuž se žalobkyně stala plátcem DPH, autoritativně vyřešena rozhodnutím správce daně ze dne 6. 3. 2017, č. j. 371070/17/2312-00510-403208. Z podané žaloby ani z obsahu správního spisu nevyplývalo, že by toto rozhodnutí bylo v instančním postupu v rámci orgánů finanční správy či správním soudem k žalobkynině žalobě zrušeno. Žalovaný v napadeném rozhodnutí tedy správně vycházel z toho, že se žalobkyně stala plátcem DPH ke dni 1. 4. 2017 (srov. body 6 či 40 napadeného rozhodnutí). Zároveň je nutno zdůraznit, že předmětem projednávané věci nebyla otázka okamžiku vzniku žalobkynina plátcovství DPH, nýbrž její daňová povinnost za zdaňovací období září a prosinec roku 2017. Jinak řečeno, s ohledem na to, že právní řád žalobkyni poskytoval možnosti, jak se bránit proti rozhodnutí o registraci k DPH (ať už podáním odvolání v průběhu daňového řízení či následnou žalobou proti rozhodnutí správního orgánu ve smyslu § 65 a násl. s. ř. s.), avšak žalobkyně tak neučinila, bylo nutno vycházet z toho, že žalobkyně byla plátcem DPH od 1. 4. 2017 se všemi důsledky z toho vyplývajících. V projednávané věci s ohledem na § 75 odst. 2 s. ř. s. soud nemohl přezkoumávat jiná rozhodnutí než ta, která svou žalobou žalobkyně učinila předmětem soudního přezkumu (k přezkumu rozhodnutí týkajícího se registrace k dani v řízení o žalobě proti následným platebním výměrům srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 11. 2008, č. j. 8 Afs 64/2008-51). Žalobní námitky, jimiž žalobkyně zpochybňovala okamžik registrace k DPH, tedy nemohly založit důvodnost podané žaloby, neboť jejich místo bylo v eventuálních prostředcích nápravy podaných proti rozhodnutí o registraci k DPH. Soud tedy shrnuje, že žalobní námitka nebyla důvodná, protože daňové orgány se zabývaly otázkou, kdy se stala žalobkyně plátcem DPH a vznikla jí tak povinnost podávat přiznání k DPH, kdy dospěly vzhledem k pravomocnému rozhodnutí správce daně ze dne 6. 3. 2017, č. j. 371070/17/2312-00510-403208, a § 99 odst. 1 věta první daňového řádu ke správnému závěru, že k tomu došlo dne 1. 4. 2017. Lze dodat, že důvody a okolnosti vzniku plátcovství žalobkyně byly pro posouzení důvodnosti žaloby irelevantní.“. Tyto závěry se uplatní i v nyní projednávané věci, a tak soud ani nyní nemohl přezkoumávat, k jakému okamžiku se žalobkyně stala plátcem DPH, nýbrž byl povinen vycházet z toho, že žalobkyně byla plátcem DPH ode dne 1. 4. 2017.

22. V prvním okruhu žalobních námitek (obsaženým v žalobě) bylo tvrzeno, že žalovaný mohl rozhodnout v neprospěch žalobkyně v rozporu s jejím odvolacím návrhem jediné za podmínky, že byl skutkový stav v odvolacím řízení zjištěn a nevedl k nezákonnému zdanění nebo přesunu daňové povinnosti z jednoho subjektu na jiný. V projednávané věci nebyly v průběhu odvolacího řízení k dispozici žádné údaje o rozsahu a způsobu danění rozhodných transakcí objednateli plnění (společnosti Allianz a ČPP), ani společností Wesko. Izolované posouzení soustředěné na žalobkyni vedlo k závěru o existenci DPH, kterou byl plátce povinen zaplatit, ale nemohl si ji odečíst. Takovou daň však zákon o DPH nezná. Žalovaný tvrdil, že společnosti Allianz a ČPP plnily s DPH, aniž by zkoumal, zda se takto chovaly a uplatnily nárok na odpočet DPH. Žalobkyně měla sjednat plnění s DPH i v době, kdy k DPH nebyla registrována, či takové plnění již před datem registrace

poskytnout. Měla tedy povinnost uhradit DPH, aniž by dle žalovaného bylo lze přijaté platby zohlednit při odpočtu DPH.

23. Tento okruh žalobních námitek nebyl důvodný.
24. Soud nejprve považuje za vhodné shrnout významné skutečnosti z daňového řízení týkající se obchodních vztahů mezi žalobkyní a jejími odběrateli, společnostmi Allianz a ČPP.
25. Žalobkyně vystavila dne 27. 3. 2017 doklad č. 170100003, kterým odběrateli Allianz fakturovala částku 88 500 Kč za inzerci v magazínu SeTKání 2017. Dne 30. 3. 2017 žalobkyně vystavila doklad č. 170100004, kterým fakturovala odběrateli ČPP částku 50 000 Kč za prezentaci v magazínu SeTKání 2017. Předmětné doklady byly vystaveny na základě objednávek č. 1066/2017 a č. 4100005669. Ve vztahu k plnění poskytnutému žalobkyní společnosti Allianz dospěl žalovaný k závěru, že k uskutečnění tohoto zdanitelného plnění došlo ke dni 1. 12. 2017. Ve vztahu k plnění poskytnutému žalobkyní společnosti ČPP dospěl žalovaný k závěru, že k uskutečnění tohoto zdanitelného plnění došlo ke dni 3. 4. 2017. Zároveň ve vztahu k plnění poskytnutému žalobkyní společnosti Allianz žalobkyně od tohoto odběratele přijala dne 25. 4. 2017 úplatu ve výši 88 500 Kč. Stejně tak přijala žalobkyně dne 28. 4. 2017 úplatu ve výši 50 000 Kč od odběratele ČPP. Na okraj pak soud připomíná, že žalobkyně byla registrována k DPH od 1. 4. 2017.
26. Podle § 2 odst. 1 písm. b) zákona o DPH je předmětem daně poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku.
27. Podle § 2 odst. 2 zákona o DPH je zdanitelným plněním plnění, které je předmětem daně a není osvobozené od daně.
28. Podle § 14 odst. 1 věta první zákona o DPH se poskytnutím služby pro účely tohoto zákona rozumí všechny činnosti, které nejsou dodáním zboží.
29. Podle § 21 odst. 1 zákona o DPH je plátce povinen přiznat daň ke dni uskutečnění zdanitelného plnění nebo ke dni přijetí úplaty, a to k tomu dni, který nastane dříve, pokud zákon nestanoví jinak. Plátce daň uvádí v daňovém přiznání za zdaňovací období, ve kterém mu vznikla povinnost přiznat daň.
30. Podle § 21 odst. 4 písm. a) zákona o DPH se zdanitelné plnění při poskytnutí služby považuje za uskutečněné dnem jejího poskytnutí nebo dnem vystavení daňového dokladu s výjimkou splátkového nebo platebního kalendáře nebo dokladu na přijatou úplatu, a to tím dnem, který nastane dříve.
31. Předně, je třeba uvést, že doklady č. 170100003 a č. 170100004 nebyly daňovými doklady ve smyslu § 26 a násl. zákona o DPH, neboť nebyly vystaveny plátcem DPH (srov. návětí § 28 odst. 1 zákona o DPH), když byly vystaveny dne 27. 3. 2017 a dne 30. 3. 2017, tedy před tím, než se žalobkyně stala plátcem DPH (dne 1. 4. 2017). Pro určení data uskutečnění zdanitelného plnění tak nebylo relevantní vystavení těchto dokladů žalobkyní.
32. Žalovaný dále dospěl k závěru, že k uskutečnění právě analyzovaných plnění došlo dne 1. 12. 2017 (plnění ve vztahu k odběrateli Allianz) a dne 3. 4. 2017 (plnění ve vztahu k odběrateli ČPP). Předmětná zdanitelná plnění tedy byla ve smyslu § 21 odst. 4 písm. a) zákona o DPH uskutečněna v době, kdy žalobkyně již byla plátcem DPH. Zároveň v případě plnění poskytnutého odběrateli Allianz přijala žalobkyně úplatu před uskutečněním tohoto zdanitelného plnění, konkrétně dne 25. 4. 2017. Žalobkyně tak byla povinna v souladu s § 21 odst. 1 zákona o DPH přiznat DPH z plnění poskytnutého

společnosti Allianz ve zdaňovacím období duben roku 2017, neboť právě v měsíci dubnu roku 2017 přijala úplatu za poskytnutí tohoto zdanitelného plnění. Stran zdanitelného plnění poskytnutého ČPP přijala žalobkyně úplatu až po jeho uskutečnění. V souladu s § 21 odst. 1 zákona o DPH tak žalobkyně byla povinna přiznat DPH z tohoto zdanitelného plnění taktéž v měsíci dubnu roku 2017, neboť uskutečnění zdanitelného plnění nastalo před přijetím úplaty za něj.

33. Z výše uvedeného tak vyplývá, že se soud v zásadě ztotožnil s posouzením provedeným žalovaným na str. 11 napadeného rozhodnutí. Postup žalovaného při zvýšení základu daně a daně na výstupu ve vztahu k plněním poskytnutým žalobkyní odběratelům Allianz a ČPP tak byl v souladu s relevantními ustanoveními zákona o DPH. Závěrem lze poukázat i na závěr žalovaného v bodě 48 napadeného rozhodnutí, kde uvedl, že *„pokud daňový subjekt, ať už z jakéhokoli důvodu, vystavil daňový doklad na službu, která ještě nebyla fakticky uskutečněna, a to před datem registrace k DPH, byl povinen vést v patrnosti skutečnost, že bude povinen přiznat daň ke dni přijetí úplat za tuto službu nebo ke dni faktického uskutečnění služby, podle toho, který den nastane dříve (srov. výklad ZDPH provedený v bodech č. 37, 39, 40, 42, 46, 48 a 49 Písemnosti citovaných výše). Pokud to tedy odvolatel neučinil, porušil příslušná ustanovení ZDPH a nepřiznal daň za šetřená zdaňovací období ve správné výši.“*. Pro úplnost soud dodává, že ač žalovaný v tomto bodě napadeného rozhodnutí hovoří o daňovém dokladu, o daňový doklad *in stricto sensu* ve smyslu § 26 a násl. zákona o DPH se nejednalo, neboť doklady byly vystaveny před tím, než se žalobkyně stala plátcem DPH. Toto dílčí pochybení žalovaného však nemohlo založit důvodnost podané žaloby a vést ke zrušení napadeného rozhodnutí a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení. Žalobkyně jednak neuplatnila žalobní bod odpovídající tomuto pochybení žalovaného, jednak bylo zřejmé, že se jednalo pouze o argumentační neobratnost žalovaného, neboť v bodě 37 na str. 10 napadeného rozhodnutí, resp. v bodě 42 na str. 11 napadeného rozhodnutí žalovaný srozumitelně vysvětlil, proč žalobkyní vystavené doklady vztahující se ke zdanitelným plněním uskutečněným ve prospěch odběratelů C. E. B., Allianz a ČPP nebylo možné považovat za daňové doklady.
34. Předmětem daňového řízení (srov. § 134 odst. 2 daňového řádu) v projednávané věci byla daňová povinnost žalobkyně na DPH za zdaňovací období měsíců duben, květen a červen roku 2017. Jakým způsobem byli zdaňováni odběratelé žalobkyně společnosti Allianz a ČPP a společnost Wesko, která měla po žalobkyni převzít povinnost plnění vůči společnosti C. E. B., nebylo relevantní, neboť to byla otázka jiných daňových řízení vedených s právě uvedenými subjekty. Významným nebylo ani zkoumání, zda se odběratelé Allianz a ČPP chovali jako plátcí DPH a uplatnili nárok na odpočet DPH, jak se dovolávala žalobkyně. Pro posouzení výše daňové povinnosti žalobkyně na DPH totiž nehrálo roli, zda jiné subjekty uplatnily nárok na odpočet DPH (uplatnění odpočtu na DPH je právem daňového subjektu, které může, ale nemusí využít – srov. návětí § 72 odst. 1 zákona o DPH nebo usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, č.j. 1 Afs 183/2014-55, publ. pod č. 3566/2017 Sb. NSS, bod 38, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, č.j. 7 Aps 3/2013-34, bod 25). Lze tedy uzavřít, že pro určení výše daňové povinnosti žalobkyně na DPH v posuzovaných zdaňovacích obdobích nehrálo roli, jakým způsobem docházelo ke zdaňování jejích odběratelů, resp. společnosti Wesko. Co se týče tvrzení žalobkyně o *„izolovaném posouzení soustředěném na žalobkyni a dílčí časový úsek“*, právě takové posouzení bylo podstatou daňového řízení, neboť jeho předmětem byla právě žalobkynina daňová povinnost na DPH za zdaňovací období právě měsíců duben, květen a červen roku 2017.

35. S výše uvedeným okruhem žalobních námitek souvisí žalobní námitky obsažené v oddílu VIII. žaloby. Žalobkyně namítala, že v případě plnění, u nichž žalovaný neuznal její nárok na odpočet DPH, byl závěr o datu poskytnutí zdanitelného plnění nesprávný a nepřezkoumatelný. Žalobkyně odkázala na provedené důkazy. Sám žalovaný měl uvést, že v době podpisu objednávky bylo příslušné číslo časopisu v tisku. Přesto žalovaný okamžik uskutečnění zdanitelného plnění posuzoval dle data uvedeného na objednávce. V situaci, kdy žalobkyně nebyla plátcem DPH, pro ni nebylo datum uskutečnění zdanitelného plnění podstatným údajem. U plnění, kde žalovaný přiznal žalobkyni uplatněný nárok na odpočet DPH, vycházel ze skutečného data uskutečnění zdanitelného plnění, zatímco v případě dalších plnění žalovaný nesystematicky upřednostnil formální datum. To navíc v situaci, kdy sám žalovaný dospěl k závěru, že plnění muselo být poskytnuto dříve a údaj v objednávce skutečnosti neodpovídal. Žalovaný nijak nerefletoval, že jeho zjištění byla ve vzájemném rozporu a nevysvětlil důvody pro odlišný přístup k plněním stejného druhu. Závěry žalovaného ohledně objednávky a stavu přípravy časopisu, kterého se týkalo reklamní plnění, fakticky směřovaly k závěru o existenci účetního pochybení při vystavení objednávky. Zákonnou sankcí však nebylo odepření nároku na odpočet DPH a objednávky nevystavila žalobkyně.
36. Úvodem k tomuto okruhu žalobních námitek soud uvádí, že odkaz žalobkyně na „provedené důkazy“ byl zcela nekonkrétní. Úkolem soudu nebylo, aby za žalobkyni spekulativně domýšlel další argumenty či vybíral z reality skutečnosti, které žalobu podporují. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by funkci žalobkynina advokáta. (srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č.j. 4 As 3/2008-78, publ. pod č. 2162/2011 Sb. NSS, bod 32). Pokud žalobkyně mínila dovozovat určité závěry z důkazů provedených v daňovém řízení, bylo její povinností poukázat na konkrétní provedené důkazy, z nichž tyto závěry měly vyplývat.
37. Dále je třeba uvést, že žalobkyně v tomto okruhu žalobních námitek nespécifikovala, o jaká konkrétní plnění, u nichž nebyl jí uplatněný nárok na odpočet DPH uznán. S ohledem na obsah tohoto okruhu žalobních námitek a napadeného rozhodnutí však soud seznal, že se mělo jednat o plnění poskytnuté žalobkyni odběratelům Allianz a ČPP.
38. Soud nepřisvědčil žalobkyni, že by závěry žalovaného týkající se okamžiku uskutečnění zdanitelného plnění žalobkyni ve prospěch odběratelů Allianz a ČPP byly nepřezkoumatelné. Žalovaný v bodě 40 napadeného rozhodnutí uvedl jasné a srozumitelné důvody, na jejichž základě dospěl k závěru, že plnění ve prospěch odběratele Allianz bylo žalobkyni uskutečněno dne 1. 12. 2017 a plnění ve prospěch odběratele ČPP dne 3. 4. 2017. Zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů či pro nesrozumitelnost skutečně nelze rozhodnutí meritorně přezkoumat (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 6. 2021, č.j. 8 As 180/2019-59, bod 26). Současně, nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů musí být vykládána ve svém skutečném smyslu, tj. jako nemožnost přezkoumat určité rozhodnutí, nelze-li v něm zjistit jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č.j. 7 Afs 212/2006-76, publ. pod č. 1566/2008 Sb. NSS). Zároveň nesouhlas žalobkyně s výkladem učiněným daňovými orgány nelze zaměňovat s nepřezkoumatelností jejich rozhodnutí, která je objektivní překážkou znemožňující soudu je přezkoumat (přiměřeně srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 9. 2019, č.j. 10 As 102/2018-45, bod 15). Závažnou vadou nepřezkoumatelnosti nebyly závěry žalovaného týkající se okamžiku

uskutečnění zdanitelného plnění žalobkyní ve prospěch odběratelů Allianz a ČPP zatíženy.

39. Co se týče data uskutečnění zdanitelného plnění v případě plnění poskytnutého žalobkyní odběratelům Allianz a ČPP, žalovaný formuloval důvody, pro něž dospěl k závěru o uskutečnění těchto plnění ke dnům 1. 12. 2017, resp. 3. 4. 2017 v bodě 40 na str. 14 a 15 napadeného rozhodnutí. Žalobkyně poukazem na skutečnost, že „*příslušné číslo časopisu bylo připraveno k tisku*“, rozporovala datum uskutečnění zdanitelného plnění v případě poskytnutí služby odběratelům Allianz a ČPP.
40. Ve vztahu k odběrateli Allianz žalovaný uvedl: „*Z předmětných důkazních prostředků vyplývá, že ve vydání Jaro 2017 magazínu SeTKání byla otisknuta inzerce korporace Allianz a rozhovor s ředitelem korporace ČPP a dále že toto vydání bylo odevzdáno do tisku dne 24. 3. 2017. Z textu objednávky č. 1066/2017 je však zřejmé, že plnění, které se odvolatel zavázal poskytnout korporaci Allianz za částku 88.500,- Kč, se skládalo nejen z inzerce v jarním vydání magazínu SeTKání, ale též ve vydání Léto, Podzim a Zima 2017 tohoto magazínu, přičemž termín dodání byl stanoven od 17. 3. 2017 do 1. 12. 2017. Je tedy zřejmé, že odvolatel se na základě této objednávky zavázal k poskytnutí komplexních inzertních služeb, které byly poskytnuty až k 1. 12. 2017, tj. až poté, co se odvolatel stal plátcem daně.*“. Ve vztahu k odběrateli ČPP žalovaný uvedl: „*Z textu objednávky č. 4100005669 pak vyplývá, že korporace ČPP si u odvolatele objednala PR článek pouze v jarním vydání časopisu SeTKání, avšak s tím, že veškeré objednané položky budou dodány a tedy plnění uskutečněno dne 3. 4. 2017, tj. po datu vzniku registrace odvolatele k DPH. Předmětná objednávka přitom byla datována dne 30. 3. 2017, tj. v době, kdy již bylo jarní vydání časopisu SeTKání odevzdáno do tisku, a pokud tedy poskytnutí plnění mělo být dokončeno odevzdáním vydání do tisku, jak tvrdí odvolatel, nebyl žádný důvod, aby na objednávce vyhotovené po tomto odevzdání bylo uvedeno, že k dodání plnění dojde dne 3. 4. 2017. Z této skutečnosti tedy vyplývá, že k poskytnutí plnění muselo dojít ke dni 3. 4. 2017, jak bylo uvedeno na objednávce, a tedy až poté, co se odvolatel stal plátcem DPH.*“.
41. Soud na tomto místě považuje za vhodné připomenout, že daňové řízení není založeno na vyšetřovací zásadě, nýbrž na prioritní povinnosti daňového subjektu prokazovat svá tvrzení (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č.j. 1 Afs 54/2004-125, publ. pod č. 1022/2007 Sb. NSS, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 1. 2022, č.j. 10 Afs 142/2021-43, bod 13). Byla to tedy žalobkyně jako daňový subjekt, koho tížilo důkazní břemeno ve vztahu k jí tvrzeným skutečnostem.
42. Žalobkyně v průběhu daňového řízení předložila daňovým orgánům objednávku č. 1066/2017 vystavenou odběratelem Allianz, z níž mj. vyplývalo, že žalobkyně poskytne odběrateli Allianz inzertní služby v časopisu SeTKání, vydání jaro, léto, podzim a zima roku 2017, přičemž termín dodání byl stanoven od 17. 3. 2017 do 1. 12. 2017. Dále daňovým orgánům předložila objednávku č. 4100005669 vystavenou odběratelem ČPP, z níž mj. vyplývalo, že tomuto odběrateli poskytne službu v podobě otisknutí PR článku v časopisu SeTKání, vydání jaro 2017 s tím, že veškeré položky budou dodány dne 3. 4. 2017. Žalovaný na tomto základě dovodil, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo v případě odběratele Allianz dne 1. 12. 2017 a v případě odběratele ČPP dne 3. 4. 2017. Mezi účastníky řízení dále nebylo sporu o formální a obsahové podobě předmětných objednávek.
43. Žalobkyně tvrdila, že plnění uskutečněná ve prospěch odběratelů Allianz a ČPP byla uskutečněna před registrací žalobkyně k DPH. Tuto skutečnost však nijak neprokázala.

Žalobkyně daňovým orgánům předložila pouze několik stran časopisu SeTKání, vydání jaro 2017, na nichž byla obsažena inzerce odběratele Allianz a rozhovor s ředitelem odběratele ČPP. Je sice pravdou, že žalobkyně daňovým orgánům předložila i doklad č. 170100003, vystavený vůči odběrateli Allianz, a doklad č. 170100004, vystavený vůči odběrateli ČPP, na nichž byl jako datum uskutečnění zdanitelného plnění uveden den 27. 3. 2017 (odběratel Allianz), resp. 30. 3. 2017 (odběratel ČPP), nicméně v případě těchto dokladů se nejednalo o daňové doklady ve smyslu § 26 a násl. zákona o DPH (viz výše), ale o pouhé výzvy k plnění vystavené žalobkyní vůči zmíněným odběratelům. S ohledem na vystavení těchto dokladů právě žalobkyní, když to byla žalobkyně, kdo rozhodoval o jejich obsahové podobě, a skutečnost, že se nejednalo o daňové doklady, nemohly tyto doklady prokázat, že k uskutečnění zdanitelných plnění došlo právě na nich uvedeného dne. Žalobkyně žádnými důkazními prostředky nereflektovala skutečnost, že odběrateli Allianz měla dle předmětné objednávky poskytovat služby i v dalších vydáních časopisu SeTKání až do 1. 12. 2017. Pokud žalobkyně tvrdila, že odběrateli Allianz poskytla službu ještě před tím, než se stala plátcem DPH, měla toto tvrzení jednoznačně prokázat. Z důkazů, které žalobkyně předložila daňovým orgánům v daňovém řízení, však nijak nevyplývalo, že by došlo k ukončení spolupráce mezi ní a odběratelem Allianz, tedy že by žalobkyně tomuto odběrateli v době, kdy již byla plátcem DPH, neposkytovala služby. Naopak, z předmětné objednávky vyplývalo, že žalobkyně tomuto odběrateli poskytovala služby i v době, kdy byla plátcem DPH. Zároveň tvrzení žalobkyně, že plnění bylo uskutečněno odevzdáním časopisu do tisku, neodpovídalo ani uvedení data uskutečnění zdanitelného plnění na dokladu č. 170100003. Dle tohoto dokladu mělo k uskutečnění zdanitelného plnění dojít dne 27. 3. 2017, zatímco do tisku bylo jarní vydání časopisu SeTKání předáno dne 24. 3. 2017. Co se týče plnění ve prospěch odběratele ČPP, vyplývalo z objednávky č. 4100005669, že k plnění došlo dne 3. 4. 2017 (objednávka výslovně označila datum 3. 4. 2017 jako „Datum dodání všech položek“), tedy až poté, co se žalobkyně stala plátcem DPH. Zároveň tato objednávka byla datována ke dni 30. 3. 2017. Podle žalobkyní předložených stran časopisu SeTKání, vydání jaro 2017, bylo toto vydání časopisu v tisku již dne 24. 3. 2017. Dle názoru soudu žalovanému nic nebránilo, aby vycházel z formálního data uskutečnění zdanitelného plnění ke dni 3. 4. 2017, neboť to zcela zjevně muselo odpovídat úmyslu žalobkyně a jejího odběratele ČPP (jinak by nebylo uvedeno na objednávce, na jejímž základě žalobkyně odběrateli ČPP plnila).

44. Dle názoru soudu žalovaný unesl jej tížící důkazní břemeno dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, když vyvrátil tvrzení žalobkyně o tom, že k uskutečnění zdanitelného plnění ve prospěch odběratelů Allianz a ČPP došlo před tím, než se stala plátcem DPH. To se žalovanému podařilo s ohledem na obsah předmětných objednávek vystavených odběrateli Allianz i ČPP a na rozpory mezi tvrzením žalobkyně stran uskutečnění plnění předáním jarního vydání časopisu SeTKání do tisku a uvedením data uskutečnění plnění na dokladech č. 170100003 a č. 170100004. Žalobkyně zároveň nijak neprokázala své tvrzení, že poskytnutí plnění mělo být dokončeno odevzdáním předmětného vydání časopisu SeTKání do tisku. Ostatně, v rozporu s tímto tvrzením bylo i uvedení data uskutečnění zdanitelného plnění na výše zmíněném dokladu č. 170100004 vystaveném žalobkyní vůči odběrateli ČPP – předmětné vydání časopisu SeTKání, jaro 2017 totiž bylo odevzdáno do tisku dne 24. 3. 2017, zatímco dle dokladu č. 170100004 mělo k uskutečnění zdanitelného plnění dojít dne 30. 3. 2017. Lze tedy uzavřít, že žalovaný mohl oprávněně vycházet z toho, že k uskutečnění zdanitelných plnění došlo k těm datům, která byla uvedena na objednávkách vystavených odběrateli Allianz a ČPP.

45. Žalobkyně se dále mýlila, pokud tvrdila, že žalovaný dospěl k závěru, že datum uvedený v objednávce neodpovídal skutečnosti, a plnění tak muselo být poskytnuto dříve. Žalovaný žádný takový závěr v napadeném rozhodnutí neuvedl. Naopak, vycházel z toho, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo dne 3. 4. 2017, resp. 1. 12. 2017.
46. Stejně tak bylo nedůvodným tvrzení žalobkyně, že za situace, kdy nebyla registrována k DPH, jako plátce DPH nejednala a datum uskutečnění zdanitelného plnění pro ni nebylo podstatným údajem. V předmětné objednávce č. 4100005669 se totiž explicitně nehovořilo o datu uskutečnění zdanitelného plnění, ale o datu dodání všech položek, kterým měl být 3. duben 2017.
47. Soud nemohl přisvědčit žalobkyni ani v jejím tvrzení, že žalovaný posuzoval odlišně plnění stejného druhu. Dle žalobkyně měl žalovaný v případě plnění, u nichž nárok na odpočet DPH žalobkyni přiznal, vycházet ze skutečného okamžiku poskytnutí zdanitelného plnění, zatímco v případě plnění poskytnutých žalobkyní odběratelům Allianz a ČPP z formálního data uvedeného na objednávkách. Ač žalobkyně nekonkretizovala, o jaká plnění, u nichž jí byl přiznán nárok na odpočet DPH, se mělo jednat, z obsahu napadeného rozhodnutí bylo zřejmé, že nárok na odpočet DPH byl žalobkyni přiznán na základě daňových dokladů č. 170100007, č. 170100012, č. 170100013 a č. 170100025 vystavených dodavatelí RACING 21 a Osmium.
48. Podstatou této žalobní námitky bylo, že daňové orgány posuzovaly odlišně otázku data uskutečnění zdanitelného plnění u různých plnění. V případě jednoho druhu plnění měly vycházet z data, kdy zdanitelné plnění bylo fakticky uskutečněno, v případě jiného druhu plnění měly vycházet z formálního data uvedeného v objednávkách.
49. Předně je třeba zdůraznit, že nárok na odpočet DPH na základě posledně uvedených daňových dokladů byl žalobkyni přiznán v případě DPH na vstupu, zatímco plnění poskytnutá žalobkyní odběratelům Allianz a ČPP se týkala DPH na výstupu. Co se týče data uskutečnění zdanitelného plnění ve prospěch žalobkyně od dodavatele RACING 21, z napadeného rozhodnutí vyplývá, že za datum uskutečnění tohoto zdanitelného plnění nebylo možno považovat datum uzavření smlouvy mezi žalobkyní a tímto dodavatelem (srov. bod 30 na str. 8 a 9 napadeného rozhodnutí), a že k přijetí plnění od dodavatelů RACING 21 a Osmium došlo ve zdaňovacích obdobích měsíců duben až červen roku 2017 (srov. bod 29 na str. 8 napadeného rozhodnutí). Z bodu 4 na str. 4 napadeného rozhodnutí lze zjistit, že k uskutečnění zdanitelného plnění vztahujícího se k daňovému dokladu č. 170100007 od dodavatele RACING 21 došlo právě dle předmětného daňového dokladu dne 3. 4. 2017. Stejně tak dle daňového dokladu č. 170100013 vystaveného dodavatelem Osmium došlo k uskutečnění zdanitelného plnění, k němuž se tento daňový doklad vztahoval, dne 3. 4. 2017. V případě daňového dokladu č. 170100012, vystaveného dodavatelem žalobkyně RACING 21, došlo k uskutečnění zdanitelného plnění dle tohoto daňového dokladu dne 2. 5. 2017. Konečně dle daňového dokladu č. 170100025, vystaveného dodavatelem Osmium, došlo k uskutečnění zdanitelného plnění právě dle tohoto dokladu dne 5. 6. 2017. Žalovaný odpočty na DPH vztahující se k uvedeným daňovým dokladům přiznal žalobkyni v těch zdaňovacích obdobích, v nichž mělo právě dle daňových dokladů dojít k uskutečnění těchto zdanitelných plnění (srov. bod 31 na str. 9 napadeného rozhodnutí). Není tedy pravdou, že by v tomto případě žalovaný zkoumal, kdy fakticky došlo k uskutečnění těchto zdanitelných plnění. Proto nemohla být důvodnou ani námitka žalobkyně, že žalovaný postupoval ve vztahu k různým plněním odlišně. Jak v případě plnění, u nichž žalovaný žalobkyni uznal nárok na odpočet DPH,

tak v případě plnění poskytnutých žalobkyní odběratelům Allianz a ČPP, vycházel žalovaný z data uskutečnění zdanitelného plnění uvedeného na formálních dokladech (ať už daňových dokladech, či objednávkách).

50. Co se týče DPH na výstupu v souvislosti s uskutečněním zdanitelných plnění, ke kterým žalobkyně použila zdanitelná plnění přijatá od dodavatelů RACING 21 a Osmium na základě daňových dokladů č. 170100007, č. 170100012, č. 170100013 a č. 170100025, vyjádřil se žalovaný k okamžiku uskutečnění zdanitelných plnění žalobkyní s využitím těchto přijatých plnění v bodech 32 až 40 na str. 9 a 10 napadeného rozhodnutí. V bodě 38 na str. 10 napadeného rozhodnutí žalovaný nejprve vycházel z data uskutečnění zdanitelného plnění dle smlouvy uzavřené mezi žalobkyní a jejím odběratelem C. E. B. Žalovaný tedy dospěl k závěru, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo ke dni 31. 12. 2017. I v tomto případě tak žalovaný při určení data uskutečnění zdanitelného plnění vycházel ze smlouvy uzavřené mezi žalobkyní a společností C. E. B., jakožto formálního dokladu. Zároveň žalovaný z bankovních výpisů předložených žalobkyní zjistil, že žalobkyně přijala na základě vystaveného daňového dokladu č. 170100001 od odběratele C. E. B. dne 27. 4. 2017 úplatu ve výši 1 000 000 Kč a dne 20. 6. 2017 úplatu ve výši 750 000 Kč. Žalobkyně tedy úplatu přijala před uskutečněním zdanitelného plnění, a proto byla v souladu s § 21 odst. 1 zákona o DPH povinna přiznat daň ke dni přijetí úplaty, tedy ve zdaňovacích obdobích měsíců duben a červen roku 2017. I při posouzení dne přijetí úplaty, tedy posouzení, k jakému dni byla žalobkyně povinna přiznat daň, žalovaný vycházel z bankovních výpisů jakožto formálních dokladů.
51. Konečně pak soud dodává, že žalovaný v napadeném rozhodnutí neformuloval žádné závěry ohledně účetního pochybení při vystavení objednávky. Žalovaný vycházel z data uskutečnění zdanitelného plnění tak, jak bylo uvedeno v objednávce odběratele ČPP. O eventuálním účetním pochybení se v napadeném rozhodnutí vůbec nezmiňoval.
52. V posledním okruhu žalobních námitek žalobkyně namítala, že převod aktivit na společnost Wesko neměl za následek formální přechod daňové povinnosti, nicméně se projevil v ekonomické sféře, neboť předané zálohy a sjednané smluvní povinnosti ekonomickou sférou žalobkyně pouze protekly, a nebylo tak lze dospět k závěru, že konečným příjemcem a poplatníkem měla být žalobkyně. Bez posouzení věci v kontextu by totéž plnění mělo být zdaněno i společností Wesko, tedy již potřetí. Takováto kumulace zdanění byla dle žalobkyně opakem karuselového podvodu ve prospěch státu. Druhou možností, taktéž nezákonnou, byl přesun daňové povinnosti jiného subjektu na žalobkyni.
53. Soud nepřisvědčil ani této žalobní námitce.
54. Žalobkyně v daňovém řízení tvrdila, že v měsíci říjnu roku 2017 došlo k postoupení zakázky a převodu doposud poskytnutých finančních prostředků ze smlouvy uzavřené s odběratelem C. E. B. na společnost Wesko. Žalobkyně k tomuto doložila „*Dohodu o postoupení zakázky a převodu finančních prostředků*“ uzavřenou se společností Wesko a dodatek ke „*Smlouvě o pronájmu reklamního prostoru a zprostředkování propagace společnosti C. E. B. v automobilovém sportu*“ ze dne 13. 2. 2017 a dodatek ke „*Smlouvě o pronájmu reklamního prostoru a zprostředkování propagace v automobilovém sportu*“ ze dne 22. 3. 2017.
55. Žalovaný k těmto důkazům v bodě 35 na str. 13 napadeného rozhodnutí uvedl, že rozpory v textu dohody a předmětných dodatků vyvolávaly pochybnosti o jejich důvěryhodnosti. „*Jak v Dohodě, tak Dodatku 1 je totiž uvedeno, že tato se týká „Smlouvy o pronájmu*

reklamního prostoru a zprostředkování propagace společnosti CEB v automobilovém sportu ze dne 13. 2. 2017“, avšak Smlouva, na základě které odvolatel přijal úplaty, z nichž mu odvolací orgán hodlá stanovit daň na výstupu, byla uzavřena dne 6. 2. 2017. Dále je v Dohodě uvedeno, že finanční prostředky ve výši 1.600.000,- Kč, které odvolatel ke dni 31. 10. 2017 na realizaci zakázky od korporace C.E.B. již přijal, odvolatel postoupí na bankovní účet korporace WESKO. Avšak jak plyne z bodu 40 Písemnosti citované výše, korporace C.E.B. na reklamní plnění dohodnuté ve Smlouvě odvolateli již ke dni 20. 6. 2017 poskytla úplatu ve výši 1.750.000,- Kč, tj. vyšší částkou, než o které se ke 31. 10. 2017 hovoří v Dohodě. Na základě výše uvedených rozporů tak není vůbec zřejmé, že se Dohoda a Dodatek 1 opravdu vztahují ke Smlouvě. V Dodatku 2 je poté uvedeno, že odvolatel postupuje veškerá práva a povinnosti dodavatele korporaci WESKO, přestože ve Smlouvě o pronájmu reklamního prostoru a zprostředkování propagace v automobilovém sportu ze dne 22. 3. 2017, kterou odvolatel uzavřel s korporací RACING 21, odvolatel vystupuje v pozici odběratele.“

56. Žalovaný tedy dospěl k pochybnostem o tom, že se předmětná dohoda uzavřená mezi žalobkyní a společností Wesko a dodatek ke „Smlouvě o pronájmu reklamního prostoru a zprostředkování propagace společnosti C. E. B. v automobilovém sportu“ ze dne 13. 2. 2017 vázaly k poslední uvedené smlouvě. Žalovaný však pokračoval dále a uvedl, že „[i] v případě, že by se Dohoda a Dodatek 1 vázaly ke Smlouvě, neměla by skutečností, že ke dni 31. 10. 2017 došlo k postoupení práv a povinností ze Smlouvy a následně též k postoupení finančních prostředků, které odvolatel na základě Smlouvy obdržel, na povinnosti odvolatele odvést DPH na výstupu z plateb přijatých v měsících duben a červen roku 2017 žádný vliv.“. K tomuto žalovaný odkázal na rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 5. 9. 2019, č.j. 45 Af 1/2016-48, jehož závěry byly dle žalovaného analogicky aplikovatelné i v projednávané věci. Žalobkyně totiž do dne 31. 10. 2017 vystupovala jako dodavatel reklamního plnění, a tedy do tohoto data fakticky poskytla část zdanitelného plnění dohodnutého ve smlouvě. „Uzavření Dohody s korporací WESKO tak nemohlo způsobit zpětný zánik skutečnosti, že odvolatel před uzavřením Dohody korporaci C.E.B. poskytl část plnění dohodnutého ve Smlouvě a k uskutečnění této části plnění tedy v souladu s výše uvedeným rozsudkem došlo okamžikem postoupení práv a povinností ze Smlouvy na korporaci WESKO, tj. ke dni 31. 10. 2017. Jak přitom plyne z bodu č. 40 Písemnosti citovaného výše, odvolatel před tímto datem přijal za předmětné plnění úplaty dne 27. 4. 2017 ve výši 1.000.000,- Kč a dne 20. 6. 2017 ve výši 750.000,- Kč, a proto odvolateli vznikla v souladu s ustanovením § 21 odst. 1 ZDPH povinnost přiznat daň na výstupu ke dni přijetí těchto úplat, tj. ve zdaňovacích obdobích duben roku 2017 a červen roku 2017, tak, jak již bylo uvedeno v bodě č. 40 Písemnosti výše. Je přitom irelevantní, jak s předmětnými peněžními prostředky odvolatel naložil a zda je následně jako součást Dohody postoupil korporaci WESKO, neboť v době jejich přijetí je přijímal jako zálohy na reklamní plnění, které se zavázal poskytnout (a rovněž ke dni 31. 10. 2017 dílem poskytl), a proto byl v souladu s § 21 odst. 1 ZDPH povinen též k okamžiku jejich přijetí povinen přiznat DPH na výstupu. [39] I pokud by přitom došlo k situaci, že by uskutečnění zdanitelného plnění v celém jeho rozsahu následně přiznala korporace WESKO, na které byly ke dni 31. 10. 2017 postoupeny práva a povinnosti ze Smlouvy, neměnila by tato skutečnost nic na povinnosti odvolatele přiznat daň na výstupu z přijetí úplat dne 27. 4. 2017 ve výši 1.000.000,- Kč a dne 20. 6. 2017 ve výši 750.000,- Kč. V době, kdy tyto úplaty odvolatel přijal, totiž odvolatel byl osobou povinnou dle Smlouvy poskytnout korporaci C.E.B. dohodnuté plnění a přijal tedy zálohové platby na poskytnutí smluveného plnění. Pokud by následně odvolatel toto plnění neuskutečnil a přijaté zálohy postoupil korporaci WESKO, tj. de facto vrátil úplaty přijaté na smluvené plnění, byla by naplněna podmínka opravy základu daně a výše daně zakotvená v ustanovení § 42 odst. 1 písm. e) ZDPH. V takovém případě by však odvolatel byl povinen vystavit opravný daňový

doklad a opravu základu daně a výše daně uplatnit v tom zdaňovacím období, v němž opravu provedl, a korporace C.E.B. obdržela vystavený opravný daňový doklad (§ 42 odst. 2 a § 42 odst. 3 písm. b) ZDPH). Odvolatel však jednak ani netvrdil, že by opravu základu daně a výše daně provedl, jednak by tato skutečnost neměla vliv na daňovou povinnost za zde řešená zdaňovací období, nýbrž by se promítla až do daňové povinnosti za to zdaňovací období, v němž byl korporaci C.E.B. doručen opravný daňový doklad a v němž tedy došlo k uskutečnění opravy jako samostatného zdanitelného plnění ve smyslu ustanovení § 42 odst. 3 ZDPH.“ (srov. body 38 a 39 na str. 14 napadeného rozhodnutí).

57. Soud na tomto místě uvádí, že žalobkyně v žalobě vůbec nereflektovala vyjádřené pochybnosti žalovaného vztahující se k předmětné dohodě a dodatku. Žalovaný přitom jimi zpochybnil, že ke dni 31. 10. 2017 došlo k postoupení práv a povinností ze „*Smlouvy o pronájmu reklamního prostoru a zprostředkování propagace společnosti C. E. B. v automobilovém sportu*“ a následně k postoupení finančních prostředků z žalobkyně na společnost Wesko. Žalobkyně neuplatnila žádný žalobní bod, jímž by zpochybnila výše uvedené závěry žalovaného týkající se převodu zakázky a finančních prostředků z žalobkyně na společnost Wesko. Žalovaným takto vyjádřené pochybnosti [srov. § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu] byly dostačující pro to, aby žalobkyni mohl doměřit DPH z plnění poskytnutého žalobkyní společnosti C. E. B. Jinak řečeno, i kdyby neobstál důvod napadeného rozhodnutí v podobě analogie s odstoupením od smlouvy, stále by obstály důvody spočívající v pochybnostech o důvěryhodnosti předmětné dohody a dodatku. Jelikož žalobkyně s ohledem na závěry žalovaného neprokázala, že by postoupila zakázku a finanční prostředky na společnost Wesko, nebylo třeba se zabývat důsledky takového převodu. Soud nicméně uvádí, že se ztotožnil i s úvahami žalovaného stran daňových důsledků převodu zakázky a obdrženého peněžního plnění žalobkyní na společnost Wesko.
58. Mezi účastníky řízení nebylo sporu, že žalobkyně před tvrzeným převodem zakázky a finančních prostředků na společnost Wesko poskytla společnosti C. E. B. část plnění v podobě reklamní služby, za niž obdržela úplatu. Předmětem DPH je v souladu s § 2 odst. 1 písm. b) zákona o DPH poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku. Pokud tedy žalobkyně poskytovala společnosti C. E. B. službu, za níž obdržela dne 27. 4. 2017 a dne 20. 6. 2017 úplatu, nemohlo mít tvrzené následné převedení povinnosti poskytovat tuto službu spolu s převedením dalších práv a povinností vyplývajících ze „*Smlouvy o pronájmu reklamního prostoru a zprostředkování propagace společnosti C. E. B. v automobilovém sportu*“ a převedení obdržených finančních prostředků žalobkyní na společnost Wesko vliv na povinnost žalobkyně přiznat a odvést DPH z poskytnuté reklamní služby. Ačkoliv se žalovaným odkazovaný rozsudek Krajského soudu v Praze č.j. 45 Af 1/2016-48 týkal skutkově odlišného případu (vlivu odstoupení od smlouvy na uskutečnění zdanitelného plnění a na povinnost přiznat a odvést daň), lze jeho *ratio* vztáhnout i na projednávanou věc. V této souvislosti lze odkázat i na obdobné závěry plynoucí z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 10. 2016, č.j. 7 Afs 124/2016-35, body 32 a 33, kde kasační soud mj. vyjevil: „*Poskytnutí služby definuje § 14 zákona o DPH, z jehož dikce je zřejmé, že službou pro účely daně z přidané hodnoty může být velmi široký okruh jednání ekonomických subjektů (jde o všechny činnosti, které nejsou dodáním zboží nebo převodem nemovitosti). Daň z přidané hodnoty je univerzální daní postihující vytvoření zásadně jakékoli přidané hodnoty, a proto zásadně (až na výjimky stanovené zákonem) nemá být nic, co by unikalo zdanění touto daní. V zásadě je pro účely DPH irrelevantní, jak se poskytnutím služby změní soukromoprávní vztahy,*

anebo že se vůbec nezmění. Podstatná je fakticita plnění (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Afs 27/2013-21). V nyní řešeném případě stěžovatel s objednatelem uzavřel smlouvu o dílo, kterou se zavázal poskytnout objednateli ve smlouvě definované plnění spočívající zjednodušeně ve výstavbě výrobní haly. Tuto halu stěžovatel (za platnosti a účinnosti smlouvy) dostavěl z 95%. Výrobní hala následně přešla do vlastnictví objednatele, který ji využívá. Odstoupením od smlouvy sice zanikla smluvní povinnost stěžovatele, nicméně tato skutečnost ničeho nemění na tom, že fakticky již došlo k poskytnutí plnění. Je tudíž nezpochybnitelné, že stěžovatel poskytl obchodní společnosti DoorHan službu ve smyslu zákona o DPH. Aby bylo možné stěžovatelem poskytnutou službu označit za předmět DPH, musí jít o službu poskytnutou za úplatu (srov. bod 12 rozsudku Soudního dvora ze dne 8. 3. 1988, *Apple and Pear Development – C-412/03*, který pro označení plnění za úplatné požaduje v zásadě pouze existenci přímé souvislosti mezi dodáním zboží nebo poskytnutím služby a protiplněním získaným osobou povinnou k dani).“ Z hlediska daňového je určující, zda je zdanitelné plnění poskytnuto úplatně nebo bezúplatně (srov. bod 37 posledně citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu). Zároveň platí, že „DPH je univerzální daň postihující vytvoření zásadně jakékoli přidané hodnoty, a proto zásadně (až na výjimky stanovené zákonem) nemá být nic, co by unikalo zdanění touto daní.“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, č.j. 7 Afs 28/2013-23). Soud opakuje, že mezi účastníky řízení nebylo sporu, že žalobkyně jakožto osoba povinná k dani poskytla odběrateli C. E. B. reklamní službu za úplatu. Poskytnutí této služby tak bylo předmětem DPH a následný (soukromoprávní) převod práv a povinností ze „Smlouvy o pronájmu reklamního prostoru a zprostředkování propagace společnosti C. E. B. v automobilovém sportu“ a žalobkyní doposud obdržených finančních prostředků nemohl mít na tuto skutečnost vliv. Ostatně i sama žalobkyně v podané žalobě uvedla, že „převod aktivit na společnost Wesko spol. s r. o. skutečně nemůže mít za následek formální přechod daňové povinnosti [...]“.

59. Závěrem soud dodává, že neprovedl žádný z důkazů navržených žalobkyní, neboť byly součástí správního spisu. Správním spisem se dokazování v soudním řízení správním neprovádí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2009, č.j. 9 Afs 8/2008-117, publ. pod č. 2383/2011 Sb. NSS).
60. Soud neshledal žádnou z žalobních námitek důvodnou, a proto žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

[VI] Náklady řízení

61. Žalovaný správní orgán, který měl ve věci plný úspěch, má podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení před soudem proti žalobci, který ve věci úspěch neměl. Žalovanému správnímu orgánu žádné specifické náklady soudního řízení nevznikly, a proto bylo rozhodnuto, že na náhradu nákladů řízení nemá žádný z účastníků právo.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost. Kasační stížnost musí být podána do dvou týdnů po doručení rozsudku. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu; lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni.

Plzeň 26. 10. 2022

Mgr. Jaroslav Škopek v.r.
předseda senátu