



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Ondřeje Mrákoty, soudkyně Sylvie Šiškeové a soudce Zdeňka Kühna v právní věci žalobkyně: **LIVE NATION CZECH REPUBLIC s. r. o.**, U Slavie 1540/2a, Praha 10, zastoupené advokátem JUDr. Petrem Medunou, Revoluční 1044/23, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 31.7.2018, čj. 34316/18/5300-21444-712153, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 26. 2. 2021, čj. 9 Af 37/2018-60,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žádný z účastníků **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] V této věci NSS zkoumá, zda žalovaný žalobkyni správně doměřil DPH za vstupenky na kulturní akce v hodnotě 0 Kč, které žalobkyně poskytla svému mediálnímu partnerovi.

[2] Finanční úřad pro hlavní město Prahu (správce daně) doměřil žalobkyni DPH za leden a srpen 2016. Žalobkyně v kontrolovaných obdobích poskytla společnosti ECHO PROMOTION s.r.o. 3 151 ks vstupenek v hodnotě 0 Kč. Správce daně na základě daňové kontroly žalobkyni snížil nadměrný odpočet o 404 389,67 Kč. Žalobkyně totiž vstupenky poskytla bezúplatně pro účely, které nesouvisely s její ekonomickou činností. Proti platebním výměrům podala žalobkyně odvolání, která žalovaný zamítl. Městský soud v Praze poté zamítl žalobu proti rozhodnutí žalovaného.

II. Kasační stížnost, vyjádření žalovaného a další podání

[3] Žalobkyně (stěžovatelka) v kasační stížnosti namítla, že správce daně při daňové kontrole vycházel z § 13 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, DPH však doměřil podle § 14 téhož zákona. Městský soud tuto vadu řízení chybně označil za zhojenou. Správce daně též nesprávně stanovil výši doměřené DPH a použil § 36a odst. 3 zákona o DPH. Městský soud také mylně dovodil, že vstupenky nebyly poskytnuty úplatně pro účely související se stěžovatelčinou ekonomickou činností, tedy že byly naplněny podmínky § 14 odst. 4 písm. b) zákona o DPH. Poskytnutí vstupenek tak bylo podrobena dvojímu zdanění.

[4] Městský soud rovněž nesprávně považoval vytištění vstupenek za okamžik zdanitelného plnění, ač jím má být až den pořádání akce. Stěžovatelka nesouhlasí ani s jeho závěrem, že žalovaný unesl důkazní břemeno, které bylo podle § 92 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, na jeho straně. Stěžovatelka poukázala na judikaturu Soudního dvora EU ve věci poskytování reklamních služeb (rozsudky ze dne 17. 11. 1993 ve věci C-73/92, ze dne 17. 11. 1993 ve věci C-68/92, ze dne 17. 11. 1993 ve věci C-69/92, a ze dne 18. 3. 2010 ve věci C-3/09). Rovněž navrhla položit Soudnímu dvoru EU předběžnou otázku, zda je poskytování „hostovských“ vstupenek v rámci komplexní reklamní služby k propagaci pořádaných akcí bez uvedení ceny na vstupence ekonomickou činností ve smyslu § 14 odst. 3 písm. a) a § 14 odst. 4 písm. b) zákona o DPH.

[5] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že správce daně napravil odkaz na nesprávné ustanovení zákona o DPH. Poskytnutí vstupenek nelze považovat za součást plnění ze smluv, které stěžovatelka uzavřela. Počet poskytnutých vstupenek ani bezplatnost jejich poskytnutí totiž neodpovídá obsahu těchto smluv. Jinými slovy, stěžovatelka sice uplatnila plný nárok na odpočet DPH v souvislosti s přijatými plněními spojenými s pořádáním koncertů, neunesla však důkazní břemeno ve vztahu k vypořádání DPH u vstupenek v hodnotě 0 Kč a přímého vztahu mezi odpočtem a investicí v podobě jejich poskytování. Nepřípustné jsou námitky ohledně výše doměřené DPH a neunesení důkazního břemene správcem daně, jelikož je stěžovatelka neuplatnila v žalobě. Námitka týkající se okamžiku zdanitelného plnění je mimoběžná, neboť žalovaný doměřil DPH pouze za skutečně poskytnuté vstupenky. Navíc není rozhodné, zda příjemce vstupenky uplatnil.

[6] Stěžovatelka v replice uvedla, že správce daně napravil chybný odkaz na § 13 zákona o DPH v daňové kontrole za leden 2016 až v platebním výměru. To založilo nezákonnost platebních výměrů za leden i srpen 2016, neboť žalovaný rozhodl jedním rozhodnutím o obou odvoláních. Městský soud se nevyjádřil k námitce, že stěžovatelka vstupenky poskytovala jako reklamu za účelem propagace koncertů a DPH odvedla v rámci úplaty, kterou přijala jako protiplnění od mediálních partnerů. Nezohlednil též, že pokud by zákon o DPH umožňoval rozdělit základ daně na sazby 21 % a 15 %, bylo by evidentní, že stěžovatelka odvedla DPH nejen za hlavní reklamní službu, ale i za vstupenky. Námitka nesprávného použití § 36a odst. 3 zákona o DPH je přípustná, neboť souvisí s nesprávnou aplikací § 13 zákona o DPH vytyčkanou v žalobě. Správné bylo použít § 36 odst. 6 písm. b) zákona o DPH; nákladovou cenou tak měla být pouze cena tisku vstupenek. Přípustná je i námitka neunesení důkazního břemene žalovaným, neboť stěžovatelka v žalobě vytykala nevypořádání předložených daňových dokladů o úplatě přijaté za poskytnuté reklamní služby. Nepříléhavá je úvaha, že není rozhodné, zda příjemce vstupenky uplatnil.

pokračování

[7] V duplice žalovaný uvedl, že nejde o otázku právní, ale skutkovou. Relevantní není ani obecný ekonomický prospěch stěžovatelky a jeho vztah k nákladům na reklamu. Rozhodné je, že stěžovatelka neprokázala vypořádání DPH z poskytnutých vstupenek. Námitku stěžovatelky týkající se různých sazeb DPH městský soud vypořádal.

[8] Stěžovatelka v reakci na dupliku dodala, že žalovaný postupoval v rozporu s § 5 daňového řádu. Daňové řízení bylo proto zmatečné. Počet poskytovaných vstupenek nebyl ve smlouvě s mediálním partnerem omezen. Správce daně odmítl daňové doklady, které prokazovaly přijetí úplaty od mediálních partnerů včetně DPH. Stěžovatelka zmínila také rozsudek ze dne 26. 10. 2021, čj. 7 Afs 73/2020-35, v němž NSS řešil princip neutrality DPH, který daňové orgány v důsledku dvojího zdanění porušily.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[9] Kasační stížnost není důvodná.

[10] Stěžovatelka tvrdí, že městský soud měl napadené rozhodnutí zrušit, neboť řízení před správcem daně bylo zatíženo vadou. Správce daně v průběhu daňové kontroly za leden 2016 vycházel z § 13 zákona o DPH, což podle stěžovatelky způsobilo nezákonnost rozhodnutí žalovaného ohledně doměření DPH na základě § 14 zákona o DPH za leden 2016 i za srpen 2016. Žalovaný totiž rozhodl o odvoláních proti oběma platebním výměřům jedním rozhodnutím. Tato námitka je podle NSS nedůvodná. Stěžovatelka v průběhu daňové kontroly za leden 2016 a v rámci projednání zprávy o daňové kontrole dne 9. 3. 2017 upozornila na to, že § 13 odst. 4 písm. a) a odst. 5 téhož ustanovení zákona o DPH nejsou na její případ přílehlavé. Správce daně jí dal v odůvodnění platebního výměru za leden 2016 za pravdu. Dodal však, že na kontrolní zjištění ve zprávě o daňové kontrole neměla tato záměna vliv. Městský soud konstatoval, že nesprávný odkaz na zákonné ustanovení v průběhu daňové kontroly nepůsobí ve výsledku nezákonnost platebního výměru ani zmatečnost daňového řízení, neboť tato nezákonnost byla v daňovém řízení zhojena.

[11] NSS se s hodnocením městského soudu ztotožňuje. Ačkoli měl správce daně původně poskytnutí vstupenek nesprávně za dodání zboží a nikoli za poskytnutí služby, nic to nemění na závěru, že stěžovatelka u vstupenek neprokázala vypořádání DPH, kterou bylo třeba doměřit. Stěžovatelce musela být podstata daňové kontroly zřejmá také proto, že § 13 odst. 4 písm. a) a odst. 5 a § 14 odst. 3 písm. a) a odst. 4 písm. b) zákona o DPH jsou ustanovení obdobná (týkají se dodání zboží a poskytnutí služby). To dokládá i fakt, že kromě námítky užití nesprávného zákonného ustanovení stěžovatelka argumentovala i věcně, tedy tvrdila, že DPH za vstupenky vypořádala. Daňovou kontrolu v takové situaci nelze považovat za zmatečnou či dovodit, že byla zatížena procesní vadou způsobující nezákonnost platebního výměru za leden 2016. Stěžovatelka nebyla zkrácena na právu bránit se proti rozhodnutí, jímž jí správce daně na základě přílehlavých zákonných ustanovení doměřil daň. Odkaz na nesprávné ustanovení zákona o DPH nemohl způsobit ani nezákonnost platebního výměru za srpen 2016.

[12] Stěžovatelka je dále přesvědčena, že unesla důkazní břemeno ve vztahu k tvrzení, že vstupenky v hodnotě 0 Kč poskytovala úplatně pro účely související s uskutečňováním

své ekonomické činnosti a že z nich odvedla DPH v rámci plateb, které obdržela od společnosti Echo Promotion za *prezentaci partnerů* a *prezentaci jména O2 Arena*.

[13] Podle § 14 odst. 1 zákona o DPH se poskytnutím služby pro účely tohoto zákona rozumí *všechny činnosti, které nejsou dodáním zboží*.

[14] Podle § 14 odst. 3 písm. a) zákona o DPH se za poskytnutí služby za úplatu považuje také *poskytnutí služby pro účely nesouvisející s uskutečňováním ekonomických činností plátce*.

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

[16] Užití § 14 odst. 3 písm. a) a odst. 4 písm. b) zákona o DPH je podmíněno naplněním čtyř předpokladů, kterými v tomto případě jsou (Novotná, M., Olšanský, V. *Zákon o dani z přidané hodnoty*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021, s. 211):

- poskytování vstupenek bylo službou ve smyslu § 14 odst. 1 zákona o DPH;
- u přijatých plnění přímo souvisejících s poskytováním vstupenek byl uplatněn odpočet DPH;
- vstupenky byly poskytovány bezúplatně;
- vstupenky nebyly poskytovány pro účely související s uskutečňováním stěžovatelčiny ekonomické činnosti.

[17] Stěžovatelka nečiní sporným, že byly naplněny první dva předpoklady. Namítá však, že vstupenky v hodnotě 0 Kč poskytovala za účelem propagace koncertů, tedy pro účely související s uskutečňováním své ekonomické činnosti, a že za jejich poskytnutí přijala platby od společnosti Echo Promotion.

[18] NSS souhlasí s městským soudem, že stěžovatelka neprokázala svá tvrzení, jak vyžaduje § 92 odst. 3 daňového řádu. Na základě výzvy správce daně stěžovatelka odkázala na smlouvu se společností Echo Promotion ze dne 8. 11. 2004, podle níž měla tato společnost stěžovatelce za úplatu poskytovat služby marketingové komunikace. Dne 15. 4. 2013 uzavřela stěžovatelka smlouvu se společnostmi Bestsport Arena, a.s. a Echo Promotion. Podle čl. IV bodu 6 této smlouvy měla společnost Echo Promotion bezúplatně poskytovat společnosti Bestsport Arena 50 až 70 vstupenek na každé představení k propagačním účelům. Podle dodatku ke smlouvě ze dne 19. 4. 2013 se stěžovatelka zavázala poskytovat vstupenky společnosti Echo Promotion, aby tato společnost plnila svůj závazek vůči společnosti Bestsport Arena.

[19] Na základě předložených důkazů vyšlo najevo, že stěžovatelka poskytla za leden 2016 celkem 2 246 ks vstupenek v hodnotě 0 Kč. Podle tvrzení stěžovatelky bylo DPH z těchto vstupenek zapláceno v rámci plateb, které obdržela od společnosti Echo Promotion. Z předložených faktur vyplývá, že za *prezentaci partnerů* obdržela stěžovatelka částku ve výši 1 821 050 Kč včetně DPH a za *prezentaci jména O2 Arena* částku ve výši

pokračování

2 047 320 Kč včetně DPH. V průběhu daňové kontroly za srpen 2016 pak na základě předložených důkazů vyšlo najevo, že stěžovatelka poskytla celkem 905 ks vstupenek v hodnotě 0 Kč, přičemž podle jejího tvrzení bylo DPH z těchto vstupenek rovněž zapláceno v rámci plateb, které obdržela od společnosti Echo Promotion. Z předložených faktur vyplývá, že za *prezentaci partnerů* obdržela stěžovatelka za září 2016 částku ve výši 1 815 000 Kč včetně DPH a za říjen 2016 částku ve výši 1 815 000 Kč včetně DPH a za *prezentaci jména O2 Arena* obdržela za září 2016 částku ve výši 1 023 660 Kč včetně DPH a za říjen 2016 částku ve výši 1 194 270 Kč včetně DPH.

[20] Podle rozsudků NSS ze dne 9. 5. 2016, čj. 8 Afs 159/2015-49, a ze dne 18. 9. 2019, čj. 3 Afs 291/2017-43, nemusí v případě vzniku pochybností ani formálně perfektní účetní doklady se všemi požadovanými náležitostmi postačit k věrohodnému prokázání, že se deklarované plnění uskutečnilo tak, jak tvrdil daňový subjekt. Je pak povinností daňového subjektu, aby správnost svých tvrzení prokázal dalšími důkazy.

[21] Tyto závěry lze podle NSS přiměřeně vztáhnout i na stěžovatelčin případ. Jak již bylo uvedeno, správci daně vznikly pochybnosti, zda stěžovatelka použila přijatá zdanitelná plnění ke své ekonomické činnosti. Proto ji vyzval, aby prokázala tvrzení obsažená v daňovém přiznání. Stěžovatelka však věrohodně neprokázala, že poskytla společnosti Echo Promotion vstupenky za úplatu a v souvislosti s uskutečňováním své ekonomické činnosti. Z předložených smluv neplyne stěžovatelčin tvrzený závazek poskytovat společnosti Echo Promotion vstupenky v hodnotě 0 Kč úplatně v rámci komplexních reklamních služeb, natož ve zjištěném rozsahu. Smluvní dokumentace, kterou stěžovatelka předložila, hovoří pouze o 50 až 70 vstupenkách na každé představení, které měla stěžovatelka poskytnout společnosti Echo Promotion, aby je tato společnost mohla následně bezúplatně poskytnout společnosti Bestsport Arena. Stěžovatelka namítá, že počet poskytovaných vstupenek nebyl ve smlouvě s mediálním partnerem omezen. Toto tvrzení však nemá v předložených smlouvách oporu. Stěžovatelka totiž měla podle čl. 3 dodatku ke smlouvě ze dne 19. 4. 2013 poskytovat společnosti Echo Promotion vstupenky pouze pro splnění její povinnosti vůči společnosti Bestsport Arena v rozsahu stanoveném v čl. IV bodu 6 smlouvy ze dne 19. 4. 2013, kterou mezi sebou stěžovatelka a uvedené dvě společnosti uzavřely.

[22] Stěžovatelka netvrdí ani nedokládá, že úplatně poskytovala větší množství vstupenek v důsledku změny tohoto závazku či na základě závazků jiných. Setrvává pouze na svém nepodloženém tvrzení, že DPH za vstupenky odvedla v rámci plateb, které přijala jako protiplnění od mediálních partnerů. Nicméně ani na základě předložených faktur nelze mít za prokázané, že by v sobě fakturovaná částka zahrnovala úplatu za poskytování vstupenek v hodnotě 0 Kč, neboť faktury hovoří pouze o *prezentaci partnerů* a *prezentaci jména O2 Arena*. Stručnost údajů na faktuře sice sama o sobě nemusí být na závadu; na druhou stranu takové faktury samy o sobě nemohou prokázat, že poskytování vstupenek v hodnotě 0 Kč bylo součástí vyfakturovaných reklamních služeb. V posuzované věci však nebyly předloženy ani jiné relevantní důkazy, které by prokázaly konkrétní náplň poskytnuté *prezentace*.

[23] Městský soud správně dovodil, že ve smyslu judikatury Soudního dvora EU (např. rozsudku ze dne 16. 10. 1997 ve věci C-258/95, na který odkázal) je třeba při posuzování, zda je služba poskytnuta za úplatu ve smyslu § 2 odst. 1 písm. b) zákona o DPH, zkoumat,

zda měl plátce z poskytnuté služby prospěch ve formě subjektivně určené hodnoty vyjádřitelné v penězích, a zda je mezi službou a prospěchem přímá souvislost. Poskytnutím služby pro účely jiné než související s uskutečňováním ekonomických činností plátce se Soudní dvůr EU zabýval např. v rozsudku ze dne 17. 11. 2022 ve věci C-607/20. Naplnění tohoto kritéria zkoumal z pohledu, zda poskytování služeb primárně sloužilo potřebám podniku, tedy jeho řádnému fungování a ziskovosti, resp. zvýšení objemu prodeje.

[24] Stěžovatelka však hodnověrně nedoložila přímou souvislost mezi poskytováním vstupenek v hodnotě 0 Kč a přijatými platbami. Neprokázala ani, že poskytování vstupenek sloužilo jejímu řádnému fungování a ziskovosti. Jinými slovy, je třeba dát za pravdu žalovanému, že nejde o právní otázku týkající se výkladu § 14 odst. 3 písm. a) a odst. 4 písm. b) zákona o DPH, resp. čl. 26 odst. 1 písm. b) směrnice Rady 2006/112/ES transponovaného do zákona o DPH. Jde totiž o otázku skutkovou, konkrétně o neunesení důkazního břemene ve vztahu k tomu, zda stěžovatelka prokázala svá tvrzení. Není proto namístě pokládat předběžnou otázku Soudnímu dvoru EU. Na tomto závěru nic nemění ani judikatura Soudního dvora EU, na kterou odkázala stěžovatelka a která není na tuto věc přílehlavá. Jelikož stěžovatelka neunesla důkazní břemeno, nelze jí přisvědčit ani v tom, že v důsledku doměření DPH za poskytnuté vstupenky odvedla tuto daň dvakrát, čímž mělo dojít k porušení zásady neutrality DPH, jíž se NSS věnoval v rozsudku čj. 7 Afs 73/2020-35.

[25] NSS proto souhlasí s městským soudem, že stěžovatelka smlouvami ani jinými důkazními prostředky předloženými v daňovém řízení neprokázala úplatnost poskytnutých vstupenek v hodnotě 0 Kč. Z fakturace služeb podle vydaných daňových dokladů nelze zjistit hodnotu těchto vstupenek ani jejich souvislost s vyfakturovanými reklamními a propagačními službami (bod 66 napadeného rozsudku). S městským soudem lze souhlasit i v tom, že stěžovatelka neprokázala konkrétní obsah a rozsah reklamních a propagačních služeb ani prospěch, který očekávala z poskytnutých vstupenek. Proto si daňové orgány nemohly učinit úsudek o tom, že stěžovatelka vstupenky poskytla ze zjiitelného prospěšného důvodu v rámci její zdanitelné činnosti (bod 70 napadeného rozsudku). Jelikož stěžovatelka neprokázala, že vstupenky poskytovala úplatně a pro účely související s uskutečňováním své ekonomické činnosti, bylo namístě posoudit věc v souladu s § 14 odst. 3 písm. a) a odst. 4 písm. b) zákona o DPH jako poskytnutí služby plátcem bez úplaty pro jiné účely než související s uskutečňováním jeho ekonomických činností a stěžovatelce doměřit DPH.

[26] NSS se daňovými souvislostmi poskytování vstupenek zabýval např. v rozsudcích ze dne 23. 9. 2019, čj. 9 Afs 109/2018-93, ze dne 25. 2. 2021, čj. 2 Afs 117/2020-70, ze dne 25. 5. 2021, čj. 10 Afs 42/2020-48, ze dne 17. 8. 2021, čj. 7 Afs 34/2020-68, a ze dne 8. 2. 2023, čj. 2 Afs 29/2022-35.

[27] V rozsudku čj. 10 Afs 42/2020-48 NSS krajskému soudu vytkl, že neposoudil žalobní námitku, zda a proč lze poskytování vstupenek bez protiplnění považovat za zdanitelné daní z příjmů. V nyní posuzované věci nejde o daň z příjmů, ale o DPH. Městský soud obdobnou podmínku obsaženou v zákoně o DPH [§ 14 odst. 3 písm. a) a odst. 4 písm. b) tohoto zákona] zkoumal, a to též ve světle judikatury Soudního dvora EU. V odkazované věci krajský soud pochybil také tím, že neprovedl důkazy navržené stěžovatelkou, které měly prokázat, že s poskytováním vstupenek příjem důvodně spojen

pokračování

nebyl. V nyní posuzované věci je situace opačná. Stěžovatelka nepředložila důkazy, které by prokázaly úplatnost poskytnutí vstupenek v hodnotě 0 Kč, resp. z jí předložených důkazních prostředků tento závěr nevyplývá.

[28] Stěžovatelka také namítla, že pokud by zákon o DPH umožňoval rozdělit základ daně na sazby 21 % a 15 %, bylo by zjevné, že stěžovatelka odvedla DPH nejen za hlavní reklamní službu, ale i za vstupenky. Městský soud k tomu konstatoval, že otázka kalkulace ceny vstupenek ve spojení s výhodností sazby, tj. aspektů výše daňové povinnosti, jednak nedopadá na danou situaci, nebyla-li prokázána úplata za vstupenky, a jednak není prospěchem, který má na mysli § 14 odst. 4 písm. b) zákona o DPH. Také NSS shledal, že hypotetická úvaha stěžovatelky ohledně rozdílných sazeb DPH nic nemění na zjištěném skutkovém stavu ani na správném použití § 14 odst. 3 písm. a) a odst. 4 písm. b) zákona o DPH.

[29] Stěžovatelka dále nesouhlasí s tím, že městský soud považoval vytištění vstupenek za okamžik zdanitelného plnění. Podle NSS však z bodu 74 napadeného rozsudku naopak plyne, že městský soud považoval za okamžik zdanitelného plnění poskytnutí hodnoty volného vstupu na kulturní akci. V rozsudku čj. 7 Afs 34/2020-68 přitom NSS konstatoval, že za okamžik poskytnutí služby, resp. uskutečnění zdanitelného plnění je v případě poskytnutí vstupenky třeba považovat moment uskutečnění akce, na kterou je vstupenka poskytnuta. U stěžovatelky však byl na rozdíl od odkazovaného případu aplikován § 14 odst. 3 písm. a) a odst. 4 písm. b) zákona o DPH, a okamžik uskutečnění kulturních akcí tak nemůže být okamžikem uskutečnění zdanitelného plnění.

[30] Podle § 21 odst. 3 zákona o DPH účinného v době rozhodování žalovaného *při poskytnutí služby se zdanitelné plnění považuje za uskutečněné a) dnem jejího poskytnutí nebo dnem vystavení daňového dokladu [...], a to tím dnem, který nastane dříve*. NSS již výše dospěl k závěru, že stěžovatelka neprokázala úplatnost poskytování vstupenek v hodnotě 0 Kč. Tato plnění jsou pro účely doměření DPH považována za úplatná na základě § 14 odst. 3 písm. a) a odst. 4 písm. b) zákona o DPH, od něhož nelze při stanovení okamžiku zdanitelného plnění odhlédnout. Za normálních okolností by totiž bylo úplatné poskytnutí vstupenek spojeno s vystavením daňového dokladu. Poskytování vstupenek v hodnotě 0 Kč přitom předcházelo dni poskytnutí služby, tj. dni konání kulturních akcí. V případě stěžovatelky je tedy třeba dovodit, že za okamžik uskutečnění zdanitelného plnění ve smyslu § 21 odst. 3 zákona o DPH se považuje den poskytnutí vstupenek, s nímž by za normálních okolností bylo spojeno vystavení daňového dokladu. Městský soud tedy v konečném důsledku správně uvedl, že okamžikem zdanitelného plnění bylo poskytnutí vstupenek, pouze opomněl zdůvodnit, že tomu tak je na základě použití § 14 odst. 3 písm. a) a odst. 4 písm. b) zákona o DPH. Tato dílčí neshoda však nemá vliv na správný závěr o doměření DPH.

[31] Důvodná proto není ani námitka, že na doměření DPH má vliv, zda držitel vstupenky práva vstupu na kulturní akci využije či nikoli. Podle rozsudku Soudního dvora EU ze dne 23. 12. 2015 ve spojených věcech C-250/14 a C-289/14 musí být ustanovení týkající se okamžiku zdanitelného plnění v případě poskytnutí služby (v daném případě šlo o čl. 2 bod 1 a čl. 10 odst. 2 šesté směrnice Rady 77/388/EHS) vykládána *v tom smyslu, že vystavení letenek leteckými společnostmi podléhá dani z přidané hodnoty, jestliže cestující nevyužili vystavené letenky a nemohou dosáhnout vrácení jejich ceny*. V případě stěžovatelky

je v důsledku užití § 14 odst. 3 písm. a) a odst. 4 písm. b) zákona o DPH třeba dovodit, že nebylo možné dosáhnout vrácení ceny za vstupenky. Stěžovatelka ostatně i v žalobě uvedla, že vrácení vstupenek nebylo možné. Jelikož letenky i vstupenky jsou svou povahou službami, lze závěr Soudního dvora EU přiměřeně vztáhnout i na zde posuzovaný případ. NSS tedy uzavírá, že v tomto případě není pro účely doměření DPH relevantní, zda příjemci vstupenek v hodnotě 0 Kč právo vstupu na kulturní představení s nimi spojené využili či nikoli.

[32] Stěžovatelka v kasační stížnosti namítla také nesprávně stanovenou výši doměřené DPH a nesprávnou aplikaci § 36a odst. 3 zákona o DPH, jakož i neunesení důkazního břemene správcem daně a porušení § 5 daňového řádu. NSS je přesvědčen, že tyto námitky jsou nepřijatelné, protože je stěžovatelka poprvé uplatnila až v kasační stížnosti. Výhrady proti napadenému rozhodnutí je třeba zásadně vtělit do žalobních bodů. Městský soud v napadeném rozsudku vypořádal stěžovatelčinu námitku nesprávného použití § 13 zákona o DPH v průběhu daňové kontroly (z čehož stěžovatelka dovozovala nezákonnost napadeného rozhodnutí) a námitku nesprávného hodnocení předložených daňových dokladů. Stěžovatelka dovozuje přípustnost shora uvedených námitek na základě toho, že nesprávné stanovení doměřené DPH a nesprávná aplikace § 36a odst. 3 zákona o DPH souvisí s nesprávnou aplikací § 13 zákona o DPH vytykanou v žalobě a že neunesení důkazního břemene žalovaným souvisí s nevypořádáním předložených daňových dokladů o úplatě přijaté za poskytnuté reklamní služby rovněž vytykaným v žalobě. Podle NSS se však v případě těchto námitek nejedná o rozhojnění řádně uplatněných žalobních bodů. Stěžovatelka tedy tyto námitky neuplatnila v žalobě, ač tak učinit mohla, a proto jsou nepřijatelné (§ 104 odst. 4 s. ř. s., k tomu srov. rozsudek NSS ze dne 25. 9. 2008, čj. 8 Afs 48/2006-155, či náleží Ústavního soudu ze dne 12. 1. 2016, sp. zn. II. ÚS 2732/15).

IV. Závěr a náklady řízení

[33] NSS dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

[34] Neúspěšná stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s.). Žalovanému nevznikly náklady nad rámec jeho běžné činnosti.

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

V Brně dne 30. března 2023

Ondřej Mrákota
předseda senátu