



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců Mgr. Evy Šonkové a Mgr. Tomáše Kocourka v právní věci žalobkyně: **Automotive projects, s. r. o.**, se sídlem Kamenný Újezd 236, zast. Mgr. Petrem Sikorou, advokátem se sídlem Fügnerovo nám. 1808/3, Praha 2, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 4. 2020, č. j. 15626/20/5300-22444-711359, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 26. 10. 2022, č. j. 77 Af 19/2020-65,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Včas podanou kasační stížností se žalobkyně jako stěžovatelka domáhá zrušení nadepsaného rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 26. 10. 2022, č. j. 77 Af 19/2020-65, kterým byla zamítnuta její žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 4. 2020, č. j. 15626/20/5300-22444-711359 (dále jen „napadené rozhodnutí“). Tímto rozhodnutím žalovaný dle § 116 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) změnil rozhodnutí Finančního úřadu pro Plzeňský kraj (dále jen „správce daně“), platební výměry na daň z přidané hodnoty (dále též jen „DPH“) ze dne 7. 11. 2017, č. j. 1905488/17/2312-50522-401442 a č. j. 1905592/17/2312-50522-401442 a ze dne 5. 12. 2017, č. j. 2005555/17/2312-50522-401442 (dále souhrnně „platební výměry“). Platebními výměry byla stěžovatelce za zdaňovací období duben roku 2017 vyměřena daň z přidané hodnoty ve výši 0 Kč (oproti stěžovatelkou tvrzenému nadměrnému odpočtu ve

výši 168 000 Kč), za zdaňovací období květen roku 2017 byl stěžovatelce vyměřen nadměrný odpočet ve výši 51 548 Kč (oproti stěžovatelkou tvrzenému nadměrnému odpočtu ve výši 104 048 Kč) a za zdaňovací období červen roku 2017 byl stěžovatelce vyměřen nadměrný odpočet ve výši 31 941 Kč (oproti stěžovatelkou tvrzenému nadměrnému odpočtu ve výši 48 741 Kč). Napadeným rozhodnutím byla změněna výše vyměřené daně, resp. nadměrného odpočtu, a to tak, že za zdaňovací období duben roku 2017 byla stěžovatelce vyměřena DPH ve výši 29 644 Kč, za zdaňovací období květen roku 2017 byl stěžovatelce vyměřen nadměrný odpočet ve výši 104 048 Kč a za zdaňovací období červen roku 2017 byla stěžovatelce vyměřena DPH ve výši 81 459 Kč.

[2] Krajský soud předně odmítl jako nepřijatelnou žalobní argumentaci stěžovatelky obsaženou v replice ze dne 15. 9. 2020, ohledně toho, kdy a za jakých podmínek se stěžovatelka stala plátcem DPH. Konec dvouměsíční lhůty pro podání žaloby dle § 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“) připadl na den 23. 6. 2020, a tudíž byla tato námitka uplatněna opožděně. Přesto krajský soud poukázal na rozsudek téhož soudu ze dne 3. 5. 2022, č. j. 57 Af 27/2021–39, vydaný v řízení mezi týmiž účastníky, v němž bylo stanoveno, že otázka plátcovství DPH stěžovatelky byla vyřešena pravomocným rozhodnutím správce daně ze dne 6. 3. 2017, č. j. 371070/17/2312-00510-403208, jímž byla stěžovatelka registrována k DPH ode dne 1. 4. 2017. Uvedené rozhodnutí je nadáno presumpcí správnosti.

[3] Krajský soud naznal, že postup žalovaného při zvýšení základu daně a daně na výstupu ve vztahu k plněním poskytnutým odběratelům Allianz pojišťovna a. s. (dále jen „Allianz“) a Česká podnikatelská pojišťovna, a. s. (dále jen „ČPP“) byl v souladu s relevantními ustanoveními zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“). Žalovaný unesl jej tížící důkazní břemeno dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, když vyvrátil tvrzení stěžovatelky o tom, že k uskutečnění zdanitelného plnění ve prospěch odběratelů Allianz a ČPP došlo před tím, než se stala plátcem DPH.

[4] Co se týče stěžovatelčina tvrzení o izolovaném posouzení soustředěném na ni a na dílčí časový úsek, krajský soud uvedl, že právě takové posouzení bylo podstatou daňového řízení, neboť jeho předmětem byla právě stěžovatelčina daňová povinnost na DPH za zdaňovací období duben, květen a červen roku 2017. Nebylo tedy relevantní, jakým způsobem byli zdaňováni stěžovatelčini odběratelé.

[5] Krajský soud nepřisvědčil stěžovatelce ani v jejím tvrzení, že žalovaný posuzoval odlišně plnění stejného druhu. Dle stěžovatelky měl žalovaný v případě plnění, u nichž jí nárok na odpočet DPH přiznal, vycházet ze skutečného okamžiku poskytnutí zdanitelného plnění, zatímco v případě plnění poskytnutých stěžovatelkou odběratelům Allianz a ČPP z formálního data uvedeného na objednávkách. Krajský soud podrobně popsal veškerá data a daňové doklady, z nichž vyšel žalovaný, a dospěl k závěru, že žalovaný odpočty na DPH vztahující se k uvedeným daňovým dokladům přiznal stěžovatelce v těch zdaňovacích obdobích, v nichž mělo, právě dle daňových dokladů, dojít k uskutečnění těchto zdanitelných plnění. I při posuzování dne přijetí úplaty od společnosti C. E. B., tedy posouzení, k jakému dni byla stěžovatelka povinna přiznat daň na výstupu, žalovaný vycházel z bankovních výpisů jakožto formálních dokladů. Není tedy pravdou, že by

pokračování

v tomto případě žalovaný zkoumal, kdy fakticky došlo k uskutečnění těchto zdanitelných plnění. Ve všech případech vycházel žalovaný z data uskutečnění zdanitelného plnění uvedeného na formálních dokladech (ať už daňových dokladech, bankovních výpisech, či objednávkách). Proto nemohla být důvodnou ani námitka, že žalovaný postupoval ve vztahu k různým plněním odlišně.

[6] Krajský soud doplnil, že žalovaný v napadeném rozhodnutí neformuloval žádné závěry ohledně účetního pochybení při vystavení objednávky, jak se to snažila naznačit stěžovatelka v žalobě. 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.

[7] Poslední okruh námitek týkajících se převodu aktivit na společnost Wesko spol s r. o. (dále jen „Wesko“) krajský soud rovněž vyhodnotil jako nedůvodný. Zdůraznil, že žalovaný zpochybnil, že se Dohoda o postoupení zakázky a převodu finančních prostředků uzavřená se společností Wesko (dále jen „Dohoda“), a dodatek ke smlouvě o pronájmu reklamního prostoru a zprostředkování propagace společnosti C. E. B. v automobilovém sportu, vázaly k této smlouvě. Krajský soud upozornil, že stěžovatelka v žalobě na vyjádřené pochybnosti žalovaného vůbec nereagovala, neuplatnila žádný žalobní bod, jímž by zpochybnila výše uvedené závěry žalovaného týkající se převodu zakázky a finančních prostředků ze stěžovatelky na společnost Wesko. Takto vyjádřené pochybnosti [srov. § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu] byly samotné dostačující pro to, aby stěžovatelce mohla být doměřena DPH z plnění poskytnutého společností C. E. B. a. s. (dále jen „C. E. B.“). Jelikož tedy stěžovatelka s ohledem na závěry žalovaného neprokázala, že by postoupila zakázku a finanční prostředky na společnost Wesko, nebylo třeba se zabývat důsledky takového převodu.

[8] Krajský soud nicméně doplnil, že se ztotožnil i s dalšími úvahami žalovaného stran daňových důsledků převodu zakázky a obdrženého peněžního plnění stěžovatelkou na společnost Wesko. Žalovaný dovedl, že stěžovatelka do dne 31. 10. 2017 vystupovala jako dodavatel reklamního plnění a do tohoto data fakticky poskytla část zdanitelného plnění dohodnutého ve Smlouvě. Zároveň za uvedené plnění přijala dne 27. 4. 2017 a dne 20. 6. 2017 úplaty, pročež jí vznikla povinnost přiznat daň na výstupu ke dni přijetí těchto úplat. Bylo přitom irelevantní, jak s předmětnými peněžními prostředky stěžovatelka naložila a zda je následně postoupila společnosti Wesko, neboť v době jejich přijetí je přijímala jako zálohy na reklamní plnění, které se zavázala poskytnout. Pokud by následně stěžovatelka toto plnění neuskutečnila a přijaté zálohy postoupila společnosti Wesko, tj. *de facto* vrátila úplaty přijaté na smluvené plnění, byla by naplněna podmínka opravy základu daně a výše daně zakotvená v ustanovení § 42 odst. 1 písm. e) zákona o DPH.

[9] Závěrem krajský soud dodal, že neprovedl žádný z důkazů navržených stěžovatelkou, 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).

II. Kasační stížnost a vyjádření k ní

II.1 Kasační stížnost

[10] Stěžovatelka v kasační stížnosti označila důvody dle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. V obecné rovině tedy podává kasační stížnost z důvodu tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení; vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytyčanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu měl zrušit; za takovou vadu řízení se považuje i nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu pro nesrozumitelnost; a nepřezkoumatelnosti spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

[11] Stěžovatelka v obecné rovině uvádí, že důsledkem interpretace právního předpisu nemůže být rozšíření daňové povinnosti nad zákonný rámec. Má za to, že interpretací, k níž dospěly daňové orgány i správní soud, došlo k uložení daňové povinnosti a přiznání postavení poplatníka DPH subjektu, který je nemá mít, tedy přesun daňové povinnosti bez zákonného důvodu, či daleko spíše k duplicitnímu zdanění téhož plnění. V daném případě byla stěžovatelka registrována k DPH na základě právní skutečnosti, jíž bylo překročení stanoveného obrátu. Stěžovatelka se domnívá, že vzhledem ke zpětnému přiznání takového postavení je nutné najít proporcionalitu mezi zájmem státu DPH vybrat a zákonnými právy daňového subjektu, který nemá podléhat retroaktivnímu, dodatečnému a opakovanému zdanění téhož plnění. Stěžovatelka uvádí, že v době, kdy nebyla plátkyní DPH, odpovídaly tomu i její smluvní vztahy, které povinnosti z toho plynoucí nezohledňovaly. Dodatečný vznik povinnosti odvést DPH tak představuje snížení příjmů a bez zpětné úpravy vztahů si stěžovatelka vzniklou DPH nemohla odečíst, ačkoli nebyla konečným příjemcem, a tedy ani poplatníkem. Extrémní případ takového dodatečného zdanění nad zákonný rámec představuje postup správce daně. Ten svým rozhodnutím částečně napravil žalovaný, když umožnil odpočet DPH v souladu se skutečným stavem. Stěžovatelka souhlasí s krajským soudem, že možnost odečtu zaplacené DPH je právem a nikoli povinností daňového subjektu. Má však za to, že u dodatečného zdanění soukromoprávních vztahů je situace odlišná, a to z důvodu nepředvídatelnosti a retroaktivity zásahu i skutečnosti, že je zde riziko dvojího zdanění extrémní, neboť nemožnost odpočtu nebo neznalost zde může vytvořit dva plátce DPH u stejného plnění. Logickým řešením je dle stěžovatelky to, čeho se domáhala, tedy provedení důkazů u DPH uhrazené jinými subjekty k vyjasnění námitky, že DPH již byla uhrazena. V této věci, v důsledku nezohlednění specifík přechodné situace týkající se jak odběratelů ČPP a Allianz, tak smlouvy se společností C. E. B, správní soud věc nesprávně právně posoudil, když nepřipustil možnost obrany stěžovatelky před nelegitimním zdaněním a uložení povinnosti odvést již jednou uhrazenou daň a odmítl provedení navrhovaných důkazů ohledně úhrady DPH těmito dalšími subjekty.

[12] Stěžovatelka má za to, že správní soud bagatelizoval její námitku stran selektivního používání dat skutečného plnění a fiktivních dat uskutečnění zdanitelného plnění, když konstatoval, že bankovní výpis je stejným formálním dokladem jako objednávka. Stěžovatelka tvrdí, že je zásadní rozdíl mezi smlouvou či objednávkou, z nichž lze dovodit

pokračování

možné, pravděpodobné či účetní datum uskutečnění zdanitelného plnění na základě toho, co bylo sjednáno, a výpisem z bankovního účtu, který je jednak listinou vyhotovenou třetí stranou a na základě jiného vztahu mezi bankou a klientem, a jednak osvědčuje skutečnost, k níž došlo, tedy skutečné datum připsání finančních prostředků na účet. Rozlišení mezi skutečným a předpokládaným datem uskutečnění zdanitelného plnění zná i zákon o DPH, proto se jej stěžovatelka dovolává. Odmítnutí této námitky proto, že bylo toto datum ve všech případech dovozováno z listin, považuje stěžovatelka za nezákonné.

[13] Stěžovatelka dále namítá, že ačkoli platby od společnosti C.E.B. vyvolaly důsledek v podobě registrace k DPH ke dni 1. 4. 2017, jedná se o plnění na základě smluvního vztahu uzavřeného dříve a část plnění byla poskytnuta i před tímto datem. Pro správce daně, žalovaného, ani pro správní soud se nejednalo o novou informaci, stěžovatelka tato tvrzení uplatnila již v předchozí věci, kde byla předmětem povinnost podat daňová přiznání (viz rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 3. 5. 2022, č. j. 57 Af 27/2021 - 39). Minimálně první z plateb byla poskytnuta dříve, než se stěžovatelka stala plátcem DPH; totéž se týká faktury a části plnění, což bylo při následném postoupení zbývající části interpretováno jako rozpor k tíži stěžovatelky. Žalovaný tento skutkový stav ale posoudil tak, jako by bylo celé plnění poskytnuto až poté, co se stěžovatelka stala plátcem DPH. Takové posouzení považuje stěžovatelka za nezákonné.

[14] Konečně, stěžovatelka uvádí, že lze její námitky opřít o listiny, které jsou obsahem správního spisu, konkrétně tiskové výstupy ve vztahu k odběratelům ČPP a Allianz prokazující splnění sjednané činnosti již vydáním časopisu v dohodnutém rozsahu. Po stěžovatelce nemůže být spravedlivě požadováno prokázání negativního skutkového tvrzení, tedy důkaz, že by další plnění neposkytla. Navíc důkazy navrhovala (platby plus DPH u obou odběratelů), ale bez výsledku. Totéž platí pro vztah se společností C.E.B., kdy správní soud nevzal v úvahu námitku stěžovatelky, že skutkový stav zjištěný žalovaným je v rozporu s obsahem správního spisu. Krajský soud odkázal toliko na pochybnosti žalovaného jako konečný argument, aniž by se s těmito důkazy seznámil. Nemohla tak být objasněna tvrzení stěžovatelky, ani nemohla být ověřena legitimita vymáhání daňové povinnosti, u níž byla ve vztahu k zákonnému rozsahu tvrzena minimálně částečná úhrada.

[15] S ohledem na uvedené stěžovatelka navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek v celém rozsahu zrušil.

II.2 Vyjádření žalovaného

[16] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti konstatuje, že se plně ztotožňuje se závěry krajského soudu a navrhuje kasační stížnost jako nedůvodnou zamítnout. Odkazuje přitom na závěry napadeného rozhodnutí i na své vyjádření k žalobě.

[17] K jednotlivým námitkám žalovaný předně poukazuje na velice obecnou formulaci námitky ohledně údajného rozšíření daňové povinnosti stěžovatelky nad zákonný rámec, přičemž doplňuje, že soud není oprávněn, a tím méně povinen, za stěžovatelku domýšlet či dotvářet námitky z vlastní iniciativy (viz rozsudek ze dne 20. 8. 2020, č. j. 1 Afs 336/2019-32).

[18] Žalovaný zdůrazňuje, že předmětem daňového řízení a poté řízení před krajským soudem byla právě daňová povinnost stěžovatelky, a nikoliv jiných daňových subjektů. Jakým způsobem byli zdaňováni odběratelé stěžovatelky (Allianz a ČPP) a společnost Wesko, nebylo relevantní. Stejně tak nedošlo ani k třetímu zdanění stěžovatelky s ohledem na postoupení zakázky na společnost Wesko. I kdyby nastala situace, že by uskutečnění zdanitelného plnění v celém rozsahu následně přiznala společnost Wesko, neměla by tato skutečnost vliv na povinnosti stěžovatelky přiznat daň na výstupu z přijetí úplat v době, kdy byla plátcem DPH. Žalovaný poukazuje rovněž na to, že krajský soud objasnil, proč neprováděl navržené důkazy obsahem správního spisu. Zároveň k námitce ohledně nemožnosti prokazovat negativní skutečnosti žalovaný uvádí, že ta nebyla uplatněna ani v odvolacím řízení, ani v řízení před krajským soudem, navíc, po stěžovatelce nebylo žádné prokazování negativních skutečností v průběhu celého řízení požadováno.

[19] Žalovaný odmítá rovněž tvrzení, že krajský soud měl bagatelizovat námitku, že daňové orgány posuzovaly odlišně uskutečnění zdanitelného plnění v různých listinách. Daňové orgány vycházely z formálních dokladů (ať už daňových dokladů, objednávek) u plnění, kdy žalovaný uznal stěžovatelce nárok na odpočet DPH a také v případě plnění poskytnutých odběratelům Allianz a ČPP, a stejně tak u plnění na výstupu (smlouva s C.E.B a bankovní výpisy). Žalovaný tvrdí, že v daňovém řízení vycházel z předložených listin, dospěl však ohledně výsledné daňové povinnosti k odlišným právním závěrům než stěžovatelka, což ale neznamená, že bylo postupováno selektivně, či že některé listiny byly bagatelizovány. Žalovaný následně popsal, proč a z jakých dat vycházel (uvedené koresponduje s napadeným rozhodnutím i rozsudkem krajského soudu).

[20] Vzhledem k výše popsanému navrhuje žalovaný kasační stížnost jako nedůvodnou zamítnout.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[21] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval tím, zda byly splněny podmínky řízení. Zjistil, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, vůči němuž je ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, stěžovatelka je v řízení zastoupena advokátem dle § 105 odst. 2 s. ř. s., a jsou splněny i obsahové náležitosti kasační stížnosti dle § 106 s. ř. s.

[22] Podle § 104 odst. 4 s. ř. s. „[k]asační stížnost není přípustná, opírá-li se jen o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103, nebo o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl.“ Podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu je dané ustanovení vykládáno tak, že nepřípustná je i dílčí kasační námitka, jejíž předobraz nebyl stěžovatelem (je-li jím žalobce) uplatněn v předcházejícím řízení před krajským soudem (srov. např. rozsudek ze dne 25. 9. 2008, č. j. 8 Afs 48/2006 - 155). Nejvyšší správní soud porovnáním stěžovatelčiny kasační a žalobní argumentace zjistil, že námitku ohledně povinnosti prokazování negativních skutečností a námitku, že krajský soud, potažmo žalovaný, disponoval některými informacemi (o platbách od společnosti C.E.B, o tom, že část plateb proběhla již před registrací stěžovatelky k DPH) již z jiného řízení u krajského soudu se stěžovatelkou, v němž uvedené skutečnosti namítala, uplatnila prvně až v kasační stížnosti, ačkoli jí nic nebránilo uplatnit je již v řízení před krajským soudem. Pouze *obiter dictum* Nejvyšší správní soud

pokračování

sděluje, že ze spisu bylo zjištěno, že prokazování negativních skutečností po stěžovatelce daňové orgány nepožadovaly a také, že krajský soud (aniž by věci spojil ke společnému projednání), nemůže vycházet z námitek uplatněných v jiném řízení a dovozovat z nich závěry v projednávané věci.

[23] Důvodnost kasační stížnosti pak zdejší soud posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z ustanovení § 109 odst. 2, věty první s. ř. s.

[24] Kasační stížnost není důvodná.

[25] Předně nutno uvést, že argumentace stěžovatelky v kasační stížnosti je značně nepřehledná, nekonzistentní a také nedůsledná. Stěžovatelka v ní velice chaoticky, někdy spíše jen v obecné rovině poukazem na teoretická východiska zákona o DPH, popisuje, v čem spatřuje pochybení daňových orgánů, potažmo krajského soudu, přičemž z její argumentace lze jen velice těžko dovodit, k čemu konkrétně se mají vztahovat jí namítaná pochybení. Nejvyšší správní soud proto připomíná, že řízení o kasační stížnosti je ovládáno dispoziční zásadou (§ 109 odst. 4, věta před středníkem s. ř. s.), a proto kvalita a preciznost ve formulaci obsahu stížnostních bodů a jejich odůvodnění v kasační stížnosti v podstatě předurčuje obsah rozhodnutí kasačního soudu (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2011, č. j. 1 As 67/2011-108, a ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 Afs 104/2004-54; všechna rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná z www.nssoud.cz).

[26] Nejvyšší správní soud dále předesílá, že rozsah reakce soudu na konkrétní námítky je, co do šíře odůvodnění, spjat s otázkou hledání míry. Povinnost orgánů veřejné moci (včetně orgánů moci soudní) svá rozhodnutí řádně odůvodnit nelze interpretovat jako požadavek na detailní odpověď na každou dílčí námitku. Proto zpravidla postačuje, jsou-li vypořádány alespoň základní námítky účastníka řízení, případně, za podmínek tomu přiměřeného kontextu, i s akceptací odpovědi implicitní, což připouští i Ústavní soud (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008-13, nebo usnesení ze dne 18. 11. 2011, sp. zn. II. ÚS 2774/09; rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná z nalus.usoud.cz). Takový postup je vhodný zejména u velmi obsáhlých podání, nebo podání značně nepřehledně až chaoticky odůvodněných, jakým je i stěžovatelkou podaná kasační stížnost; opačný postup by mohl vést k absurdním důsledkům a k porušení zásady efektivity a hospodárnosti řízení.

[27] Ačkoli stěžovatelka v kasační stížnosti výslovně namítla důvod podle 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., z jejího odůvodnění nelze vyčíst žádnou argumentaci, která by se k němu jakkoli vztahovala. Nejvyšší správní soud se i přesto tímto kasačním důvodem zabýval, neboť takový deficit soudního rozhodnutí, jakým je jeho nepřezkoumatelnost, je vadou tak závažnou, že by ji Nejvyšší správní soud musel zohlednit i z úřední povinnosti (srov. § 109 odst. 4 s. ř. s.). Pouze přezkoumatelné rozhodnutí je zpravidla způsobilé být předmětem hodnocení z hlediska tvrzených nezákonností a vad řízení (srov. například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2009, č. j. 2 Azs 47/2009-71). Bližší vymezení pojmu nepřezkoumatelnost podal Nejvyšší správní soud ve svých rozhodnutích již mnohokrát. Podle jeho ustálené judikatury je tak třeba za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů pokládat zejména takové rozhodnutí soudu, z jehož odůvodnění není zřejmé, proč

soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení a proč námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené (dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005-44, obdobně srov. rozsudek téhož soudu ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004-73). Nepřezkoumatelnost soudního rozhodnutí pro jeho nesrozumitelnost je dána tehdy, pokud z něj nelze jednoznačně dovodit, jakým právním názorem je správní orgán po zrušení jeho rozhodnutí vázán a jak má v dalším řízení postupovat, nebo pokud z něj nevyplývá, podle kterých ustanovení a podle jakých právních předpisů byla v kontextu podané správní žaloby posuzována zákonnost napadeného správního rozhodnutí, nebo pokud je jeho odůvodnění vystavěno na rozdílných a vnitřně rozporných právních hodnoceních téhož skutkového stavu či pokud jsou jeho výroky vnitřně rozporné nebo z nich nelze zjistit, jak vlastně soud rozhodl, a v některých jiných speciálních případech (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 4. 2013, č. j. 6 Ads 17/2013-25).

[28] Žádnou z výše popsaných příčin nepřezkoumatelnosti Nejvyšší správní soud v kasační stížnosti napadeném rozsudku nenalezl a rozsudek netrpí ani jinou vadou řízení, která by mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí o věci samé. Odůvodnění koresponduje s výrokovou částí rozsudku, je srozumitelné a krajský soud jím reagoval na všechny uplatněné žalobní námitky; je z něj také patrné, proč neshledal jednotlivé žalobní námitky důvodnými a proč považoval závěry žalovaného za správné.

[29] Stěžovatelka v kasační stížnosti velice obecně namítala údajné rozšíření daňové povinnosti nad zákonný rámec (odst. 6 kasační stížnosti). Poukázala na univerzálnost DPH, jíž podléhají úplatná plnění s výjimkami stanovenými zákonem, upozornila na nemožnost retroaktivního postihu a dvojího nebo vícenásobného zdanění. Uvedla, že žádná interpretace nemůže uvedené přesahovat, neboť by se jednalo o nezákonné zdanění a o překročení pravomocí orgánů veřejné moci vymezených v Ústavě a v čl. 2 odst. 4 Listiny základních práv a svobod. Stěžovatelka pak pokračovala v tomto obecném duchu, když nastínila, že k její registraci k DPH došlo na základě objektivní skutečnosti překročení stanoveného obratu. Uvedla opět zcela bez další konkretizace, že v takovém případě, kdy se daňový subjekt stává plátcem DPH de facto zpětně, dochází ke snížení jeho příjmů a bez dodatečné úpravy vztahů je nutné dbát na proporcionalitu mezi zájmy státu a právy daňového subjektu, a aby nedocházelo k opakovanému zdanění. Poukazuje také obecně na to, že když nedojde k úpravě vztahů mezi subjekty, dochází ke vzniku DPH hrazené nikoli na konci ale v průběhu řetězu vztahů. V určitých situacích tak dochází k opakovanému uhrazení téže daně, což považuje stěžovatelka za rozšíření daňové povinnosti nad zákonný rámec. Konečně stěžovatelka z těchto obecných a teoretických tvrzení dovozuje, že bylo nutné provést důkazy, jestli DPH nebyla již uhrazena jinými subjekty. Nezohlednění specifik přechodné situace stěžovatelky, odběratelů Allianz a ČPP a společností C.E.B. a neprovedení důkazů ohledně odvedení DPH těmito subjekty dle stěžovatelky znamená, že krajský soud věc nesprávně posoudil, když nepřipustil možnost obrany stěžovatelky před nelegitimním zdaněním a uložením povinnosti odvést již uhrazenou daň.

[30] Nejvyšší správní soud k uvedené námitce opakuje, že řízení o kasační stížnosti je ovládáno dispoziční zásadou, a proto, čím obecnější je vznesená námitka, tím obecněji k ní může soud přistoupit a vypořádat ji (viz např. rozsudek NSS ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78). Není totiž úkolem soudu domýšlet za stěžovatelku argumenty, nebo

pokračování

dohledávat další skutečnosti, které její argumentaci podporují. Nejvyšší správní soud uvádí, že stěžovatelka sice popsala některá východiska právní úpravy DPH v České republice, nicméně nekonkretizovala, k čemu konkrétně tyto její úvahy směřují; nespecifikovala, ke kterým konkrétním plněním se má daná námitka vztahovat, a proti jakým závěrům krajského soudu brojí. Až v závěru této své pasáže uvedla, že se nemohla bránit proti nelegitimnímu zdanění a uložení povinnosti odvést již uhrazenou daň. Tato svá tvrzení však nepodložila žádnou konkrétní relevantní argumentací. Nejvyšší správní soud se stěžovatelkou souhlasí v tom smyslu, že skutečně žádná interpretace zákona o DPH prováděná daňovými orgány, potažmo soudem, nemůže vést k vícenásobnému nebo retroaktivnímu zdanění, neboť by se jednalo o interpretaci *contra legem*. Uvedená situace ale v případě stěžovatelky nenastala.

[31] 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.

[32] Podle § 2 odst. 2 zákona o DPH je zdanitelným plněním plnění, které je předmětem daně a není osvobozené od daně.

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

[34] 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.

[35] 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.

[36] Ze spisu bylo zjištěno, že dne 6. 2. 2017 uzavřela stěžovatelka se společností C.E.B. Smlouvu o pronájmu reklamního prostoru a zprostředkování propagace korporace C.E.B. v automobilovém sportu (dále jen „Smlouva“). Ve Smlouvě bylo dohodnuto, že smluvená cena bude hrazena ve splátkách dle tam obsaženého splátkového kalendáře. Dále bylo dohodnuto, že smlouva nabývá platnosti a účinnosti dnem podpisu oběma stranami, a k ukončení dojde vyčerpáním dohodnutého plnění, nejpozději dne 31. 12. 2017. Dne 6. 2. 2017 vystavila stěžovatelka rovněž doklad č. 170100001, kterým společnosti C.E.B. fakturovala částku 3 500 000 Kč. V případě tohoto dokladu se ale nejednalo o daňový doklad podle zákona o DPH, neboť byl vystaven přede dnem registrace stěžovatelky k této dani. K tomu došlo, ke dni 1. 4. 2017 (stěžovatelka podala přihlášku k registraci k DPH dne 19. 2. 2017). Pro posouzení data uskutečnění zdanitelného plnění tedy nebylo možné uplatnit fikci uskutečnění zdanitelného plnění vystavením daňového dokladu. Reklamní služby tak bylo třeba považovat za uskutečněné ke dni 31. 12. 2017. Z bankovních výpisů bylo zjištěno, že na základě daňového dokladu č. 170100001 stěžovatelka přijala od společnosti 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.; k těmto

úplatám došlo tedy dříve než k uskutečnění zdanitelného plnění dle Smlouvy, a proto byla stěžovatelka povinna přiznat daň na výstupu ke dni přijetí těchto úplat (§ 21 odst. 1 zákona o DPH), tj. ve zdaňovacích obdobích duben a červen roku 2017.

[37] Stěžovatelka 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 stěžovatelka 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 ještě před registrací stěžovatelky k DPH, proto se nejedná o daňové doklady ve smyslu § 26 a násl. zákona o DPH. Ani u těchto plnění tak nelze použít fikci uskutečnění zdanitelného plnění vystavením daňového dokladu. Společnost Allianz si prvně zmiňovanou objednávkou objednala u stěžovatelky poskytnutí inzerce v několika číslech časopisu SeTKání, přičemž k dodání mělo dojít v termínu od 17. 3. 2017 do 1. 12. 2017. Z toho plyne, že k poskytnutí veškerého smlouveného komplexu inzertních služeb, a tedy k uskutečnění zdanitelného plnění dohodnutého v objednávce, došlo až ke dni 1. 12. 2017. Objednávkou č. 4100005669 si společnost ČPP u stěžovatelky objednala zveřejnění PR článku v časopise SeTKání, přičemž k dodání veškerých objednaných položek, a tedy k uskutečnění zdanitelného plnění mělo dojít ke dni 3. 4. 2017.

[38] Jak plyne ze spisu, i z napadeného rozhodnutí, ve vztahu k posledně uvedeným plněním, ve vydání Jaro 2017 magazínu SeTKání byla otisknuta inzerce společnosti Allianz a rozhovor s ředitelem společnosti ČPP a dále že toto vydání bylo odevzdáno do tisku již dne 24. 3. 2017. Z textu objednávky č. 1066/2017 je však zřejmé, že plnění, které se stěžovatelka zavázala poskytnout společnosti Allianz, 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 stěžovatelka se na základě této objednávky zavázala k poskytnutí komplexních inzertních služeb, které byly poskytnuty až k 1. 12. 2017, tj. až poté, co se stala plátcem daně. Ve vztahu k odběrateli ČPP, z textu objednávky č. 4100005669 sice vyplývá, že ČPP si u stěžovatelky objednala PR článek pouze v jarním vydání časopisu SeTKání, avšak s tím, že veškeré objednané položky budou dodány, a tedy plnění uskutečněno až dne 3. 4. 2017, tj. po datu registrace 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 stěžovatelka, nebyl žádný důvod, aby na objednávce vyhotovené až po tomto odevzdání bylo uvedeno, že k dodání plnění dojde až dne 3. 4. 2017.

[39] Z bankovních výpisů předložených stěžovatelkou bylo zjištěno, že úhrada od společnosti Allianz ve výši 88 500 Kč byla přijata dne 25. 4. 2017, a tedy dříve, než došlo k uskutečnění zdanitelného plnění dle objednávky č. 1066/2017, a proto byla stěžovatelka povinna přiznat daň na výstupu ke dni přijetí předmětné úplaty, tj. ve zdaňovacím období duben 2017 (podle § 21 odst. 1 zákona o DPH).

[40] Ve vztahu k plnění poskytnutému společnosti ČPP byla úhrada za něj ve výši 50 000 Kč přijata dne 28. 4. 2017, tedy později, než došlo k uskutečnění zdanitelného plnění na základě objednávky č. 4100005669 (dne 3. 4. 2017), a proto byla stěžovatelka povinna přiznat

pokračování

daň na výstupu z uskutečnění předmětného zdanitelného plnění ke dni uskutečnění tohoto plnění, tj. ve zdaňovacím období duben 2017.

[41] Vzhledem k uvedenému Nejvyšší správní soud nesouhlasí se stěžovatelkou, že by jí byla daňová povinnost stanovena jakkoli zpětně, retroaktivně, či duplicitně. Ze spisu je zřejmé, že stěžovatelka podala dne 19. 2. 2017 přihlášku k registraci k DPH z důvodu dosažení obratu stanoveného v § 6 odst. 1 zákona o DPH. Poukazuje-li pak obecně na svoji nevědomost, neznalost, či nevycházení z pojmů relevantních pro posouzení DPH, nelze tyto argumenty akceptovat. Stěžovatelka byla povinna řídit se platnou právní úpravou s odkazem na prastarou právní zásadu *ignorantia legis neminem excusat*, tedy že neznalost zákona neomlouvá. V době uzavírání smluvních vztahů s Allianz a ČPP si již byla stěžovatelka vědoma toho, že podala přihlášku k DPH a ke kterému datu dojde k její registraci (§ 6 odst. 1 a 2 ve spojení s § 94 odst. 1 zákona o DPH). Snahou přesvědčit daňové orgány, potažmo krajský soud, o tom, že ke splnění smluvních povinností vůči těmto společnostem došlo ještě před samotnou registrací k DPH, se stěžovatelka pokouší vyhnout splnění zákonné povinnosti přiznat daň na výstupu z uskutečnění daných zdanitelných plnění, a nikoli povinnosti stanovené jí nelegitimně nad rámec zákona. Důkazní prostředky, které stěžovatelka předložila v daňovém řízení, totiž neprokazují, že by uvedená plnění byla uskutečněna před tím, než došlo k její registraci k DPH.

[42] Nejvyššímu správnímu soudu není vůbec zřejmé, proč se stěžovatelka (velice chaoticky a neobratně formulovanou argumentací) domáhá posouzení daňové povinnosti u jejich smluvních partnerů (Allianz, ČPP, nebo Wesko a C.E.B). Jak jí již bylo objasněno žalovaným i v řízení před krajským soudem, daňové řízení se týkalo pouze stěžovatelky a její daňové povinnosti za období duben, květen a červen roku 2017, a nikoliv jiných daňových subjektů. Pro posouzení daňové povinnosti stěžovatelky bylo irelevantní, jakým způsobem byli zdaňováni stěžovatelčini odběratelé Allianz, ČPP a společnost Wesko, která měla údajně po stěžovatelce převzít povinnost plnění vůči společnosti C. E. B. Nebylo proto nutné provádět důkazy, jestli tyto subjekty odvedly DPH na výstupu, nebo jestli si požádaly o vrácení odpočtu DPH na vstupu. Na daňové povinnosti stěžovatelky by tyto informace ničeho nezměnily. Nepožádá-li si daňový subjekt o odpočet DPH na vstupu, i když by na něj měl nárok, neznamená to, že by byla DPH odvedena nezákonně duplicitně, neboť podat žádost o vrácení odpočtu je právem a nikoli povinností daňového subjektu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-88, publ. pod č. 3566/2017 Sb. NSS, nebo ze dne 21. 8. 2014, č. j. 9 Afs 36/2013-29).

[43] Stěžovatelka podobně obecně a neurčitě namítala, že v daňovém řízení došlo k selektivnímu používání dat skutečného plnění a fiktivních dat uskutečnění zdanitelného plnění v její neprospěch. K této námitce Nejvyšší správní soud odkazuje rovněž na obsáhlé odůvodnění provedené krajským soudem v bodech 48 – 50 napadeného rozsudku. Jak plyne i ze shora uvedeného, daňové orgány zkoumaly, kdy došlo k uskutečnění zdanitelného plnění na základě stěžovatelkou předložených dokladů, ať již se jednalo o smlouvy, objednávky, nebo bankovní výpisy. Pouze v určitých případech nebylo možné považovat některé dokumenty za relevantní pro posouzení data uskutečnění zdanitelného plnění, neboť se nejednalo o daňové doklady ve smyslu § 26 a násl. zákona o DPH, když k jejich vydání došlo ještě před registrací stěžovatelky k DPH, a nebylo možné uplatnit fikci uskutečnění zdanitelného plnění vystavením daňového dokladu dle § 21 odst. 4 písm. a)

zákonu o DPH. I v těchto případech bylo ale datum uskutečnění zdanitelného plnění řádně určeno využitím poznatků získaných z dalších dokladů předložených stěžovatelkou a aplikací na věc dopadajících ustanovení zákona o DPH. Žalovaný v napadeném rozhodnutí srozumitelně vysvětlil, proč někdy vycházel z dat uvedených v objednávkách a jindy z dat přijetí úhrady za zdanitelné plnění podle bankovních výpisů. Nejednalo se o svévolné jednání daňových orgánů v neprospěch stěžovatelky, jak se ona domnívá, ale o postup předvídaný zákonem o DPH. Využití dat zjištěných z předložených bankovních výpisů je objasněno tím, že 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“ (podtrženo NSS). Žalovaný ve všech případech popsal, kdy došlo k uskutečnění zdanitelného plnění, kdy za něj byla přijata úplata, a ke kterému datu byla proto stěžovatelka povinna přiznat DPH. Pouhá skutečnost, že daňové orgány nepostupovaly tak, jak si to přála stěžovatelka, jistě neznamená, že by postupovaly v rozporu s právními předpisy. Námitka ohledně selektivního posuzování dat uskutečnění zdanitelného plnění není důvodná, ostatně jak již prezentoval také krajský soud.

[44] Stěžovatelka konečně namítala, že ve vztahu ke společnosti C.E.B. správní soud nevzal v úvahu námitku, že je skutkový stav v rozporu se spisem, a odkázal pouze na pochybnosti žalovaného, aniž by se s důkazy sám seznámil. Uvedenou námitku rovněž nelze přijmout. Stěžovatelka v žalobě sice namítla nedostatečné zjištění skutkového stavu, tuto svoji námitku nicméně opět formulovala velice obecně. Ke vztahu stěžovatelky a společnosti C.E.B. Nejvyšší správní soud odkazuje na podrobné odůvodnění krajského soudu provedené v bodech 53 – 58 napadeného rozsudku, se kterým se plně ztotožňuje.

[45] Stěžovatelka v daňovém řízení tvrdila, že v měsíci říjnu roku 2017 došlo k postoupení zakázky a převodu doposud poskytnutých finančních prostředků ze smlouvy o *pronájmu reklamního prostoru a zprostředkování propagace společnosti C. E. B. v automobilovém sportu* uzavřené s odběratelem C. E. B. na společnost Wesko. Doložila k tomu *Dohodu o postoupení zakázky a převodu finančních prostředků* uzavřenou se společností Wesko, dodatek ke Smlouvě ze dne 13. 2. 2017 (dále jen „dodatek 1“) a dodatek ke Smlouvě ze dne 22. 3. 2017 (dále jen „dodatek 2“).

[46] Krajský soud poukázal na žalovaným zjištěný nesoulad a neurčitost dohody o postoupení zakázky na společnost Wesko a dodatků ke Smlouvě č. 1 a 2. Dospěl k závěru, že již tato skutečnost, totiž, že stěžovatelka nevyvrátila pochybnosti správce daně o důvěryhodnosti předmětné dohody a dodatků a neprokázala, že by postoupila zakázku a finanční prostředky na společnost Wesko, byla dostačující pro stanovení daňové povinnosti z přijetí úplat od společnosti C.E.B. a nebylo se dále třeba zabývat daňovými důsledky takového převodu. Uvedené závěry jsou správné a nelze jim ničeho vytknout. Stěžovatelka proti nim navíc v žalobě ani nebrojila.

[47] Přesto krajský soud nad rámec uvedl, že se ztotožnil i s úvahami žalovaného, kdyby připustil, že došlo k řádnému převodu práv ze Smlouvy na společnost Wesko. Žalovaný vycházející z *ratia* rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 5. 9. 2019, č. j. 45 Af 1/2016-48, jenž se týkal vlivu odstoupení od smlouvy na uskutečnění zdanitelného plnění, dovodil, že by ani tato skutečnost nebyla pro zdaňovací období duben, květen a červen 2017 relevantní. Krajský soud pak správně poukázal také na rozsudek zdejšího soudu ze dne 13. 10. 2016,

pokračování

č. j. 7 Afs 124/2016-35, nebo rozsudek ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Afs 27/2013-21, v nichž bylo konstatováno, že „(z) *díky citovanému ustanovení (§ 14 zákona o DPH, doplněno NSS) je zřejmé, že službou pro účely zákona o DPH může být velmi široký okruh jednání ekonomických subjektů. DPH 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 irelevantní, jak se poskytnutím služby změní soukromoprávní vztahy, anebo že se vůbec nezmění* (podtrženo NSS). *Podstatná je fakticita plnění, které může spočívat i jen v prostém vystavení se určité situaci, stejně jako v poskytnutí v zásadě jakékoli majetkově využitelné hodnoty.*“

[48] V nyní projednávané věci není sporu o tom, že stěžovatelka prokazatelně před tvrzeným převodem zakázky poskytla společnosti C.E.B. část plnění a dne 27. 4. 2017 a 20. 6. 2017 za něj obdržela úplatu. Poněvadž je dle § 2 odst. 1 písm. b) zákona o DPH *předmětem daně poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku*, byla stěžovatelka povinna přiznat a odvést daň ve zdaňovacím období duben a červen 2017, jakožto plátce DPH. Následné soukromoprávní postoupení Smlouvy na tom nemohlo ničeho změnit. Jak to již ostatně uvedl žalovaný a krajský soud, i kdyby došlo k situaci, že by uskutečnění zdanitelného plnění v celém jeho rozsahu následně přiznala společnost Wesko, nemělo by to na daňovou povinnost stěžovatelky žádný vliv. Pokud by následně stěžovatelka předmětné plnění neuskutečnila a přijaté zálohy by rovněž postoupila společnosti Wesko, byla by naplněna podmínka opravy základu daně a výše daně zakotvená v § 42 odst. 1 písm. e) zákona o DPH. V takovém případě by byla stěžovatelka povinna vystavit opravný daňový doklad a opravu základu daně a výše daně uplatnit v tom zdaňovacím období, v němž opravu provedla a společnost C.E.B. obdržela opravný daňový doklad. Stěžovatelka ale vůbec netvrdila, že by postupovala uvedeným způsobem, a jak již bylo uvedeno, na povinnost stěžovatelky za zde řešená zdaňovací období by tato skutečnost neměla žádný efekt, nýbrž by se promítla až do daňové povinnosti za to zdaňovací období, v němž by došlo k uskutečnění opravy jako samostatného zdanitelného plnění. Ani poslední námitka proto není důvodná.

IV. Závěr a náhrada nákladů řízení

[49] Nejvyšší správní soud s ohledem na výše uvedené dospěl k závěru, že stěžovatelkou uplatněné kasační námitky nejsou důvodné. Kasační stížnost proto zamítl podle § 110 odst. 1, *in fine*, s. ř. s.

[50] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla v tomto kasačním řízení úspěch; soud proto vyslovil, že nemá právo na náhradu nákladů řízení. Úspěšnému žalovanému nevznikly náklady přesahující jeho běžnou úřední činnost; soud proto žalovanému náhradu nákladů řízení nepřiznal.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 31. května 2023

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu