



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Českých Budějovicích rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Trnkové a soudkyň Mgr. Heleny Nutilové a JUDr. Terezy Kučerové ve věci

žalobkyně: **LUNA PT, s. r. o.**,
se sídlem Žernovická 221, Prachatice,
zastoupené advokátkou JUDr. Milenou Novákovou,
se sídlem Rooseveltova 37, Český Krumlov,

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**,
se sídlem Masarykova 31, Brno,

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 5. 2017, čj. 23221/17/5300-22442-706033,

takto:

- I. Žaloba **s e z a m í t á .**
- II. Žalovanému se náhrada nákladů řízení **n e p ř i z n á v á .**

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobkyně podala dne 28. 4. 2016 dodatečné daňové přiznání k dani z přidané hodnoty (dále též jen „DPH“) za zdaňovací období květen 2013. Finančnímu úřadu pro

Shodu s prvopisem potvrzuje B. S.

Jihočeský kraj, Územní pracoviště v Prachaticích (dále jen „správce daně“), vznikly pochybnosti o správnosti a pravdivosti v něm obsažených údajů, a to zejména ve vztahu k vykázaným uskutečněným zdanitelným plněním za květen roku 2013 na řádku č. 1 v záporné výši (základ daně ve výši -5 673 560 Kč a DPH -1 191 448 Kč) a hodnotou dodání zboží do jiného členského státu na řádku č. 20 (5 673 560 Kč).

2. Dne 5. 5. 2016 proto správce daně v této souvislosti vydal žalobkyni výzvu k odstranění pochybností čj. 1180930/16/2209-50521-305825.
3. Na tuto výzvu reagovala žalobkyně podáním ze dne 20. 5. 2016, v němž uvedla mimo jiné, že dodatečné daňové přiznání podala v návaznosti na výsledek daňové kontroly provedené správcem daně za zdaňovací období leden 2013. Žalobkyně poukázala na kontrolní zjištění správce daně, dle nichž dne 4. 1. 2013 vystavila daňový doklad č. 113 pro slovenského odběratele REMAND TRADE, s. r. o., na dodávku celkem 416 kusů dveří. Následně dne 31. 5. 2013 vystavila žalobkyně uvedené společnosti ve vztahu k faktuře č. 113 dobropis, jehož předmětem bylo 134 kusů dveří v jednotkové ceně 42 340 Kč; dále byly fakturovány rezby na dveře a dvevní sendviče. Žalobkyně uvedla, že společnost REMAND TRADE zajišťovala přepravu zboží samostatně, přičemž bez vědomí žalobkyně zboží nebylo dopraveno na Slovensko, nýbrž v rámci České republiky následnému odběrateli, čímž došlo k zániku osvobození od DPH. Uvedený dobropis byl vystaven na základě reklamace předmětné dodávky. Kontrolou zboží u konečného odběratele (Elxera, s. r. o.) bylo zjištěno, že žalobkyně dodala pouze 325 kusů dveří, přičemž dále bylo reklamováno 43 vadných kusů dveří. Nedodané dveře v počtu 91 kusů žalobkyně vlastní dopravou dovezla společnosti REMAND TRADE do Bratislavy. Správce daně však stále uvedenou reklamaci zpochybňuje, přestože ji žalobkyně prokázala (žalobkyně dále uvedla výčet důkazních prostředků, které byly v této souvislosti provedeny). Žalobkyně uvedla, že původně vystavený dobropis byl chybný, neboť obsahoval pouhé finanční vyjádření bez rozlišení předmětu. Byl proto vydán dobropis opravený. Závěr správce daně, dle něhož dobropis nelze přiřadit k uvedené faktuře z důvodu odlišného předmětu fakturace a ceny sortimentu, je chybný. Ceny totiž odlišné nebyly, neboť pokud se kalkulace ceny uvedené v původním dobropisu rozebere podle rozpisu v dobropisu opraveném, pak se ceny shodují. Totéž platí i co se týká předmětu plnění. Celkem 43 kusů dodaných dveří bylo vadných v důsledku poškození požárem (doloženo zápisem Hasičského záchranného sboru Jihočeského kraje). Tyto dveře se nacházejí u konečného zákazníka, přičemž reklamace byly řešeny telefonicky či e-mailem.
4. Všechny uvedené námitky žalobkyně uplatnila již v odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru na DPH za leden roku 2013. Žalovaný v této souvislosti v rozhodnutí v tehdejší věci konstatoval, že jelikož opravný daňový doklad stanoví datum zdanitelného plnění na 31. 5. 2013, spadá jeho předmět (reklamace 43 kusů a nedodání 91 kusů dveří) do zdaňovacího období květen 2013. Přílohou odpovědi na výzvu k odstranění pochybností žalobkyně učinila opravný daňový doklad č. 1012013 a fakturu na částku 5 673 560 Kč s datem zdanitelného plnění 31. 5. 2013; na obou dokladech je uveden předmět plnění „za výrobu dveří“, v množství 134 a cenou za MJ 42 340 Kč.
5. Ve sdělení o výsledku postupu k odstranění pochybností ze dne 24. 6. 2016, čj. 1517257/16/2209-60562-302408, správce daně uvedl, že odstranění pochybností nedošlo. Předně správce daně konstatoval, že nebyly splněny podmínky pro vydání

Shodu s prvopisem potvrzuje B. S.

opravného daňového dokladu (dobropisu) ve smyslu § 43 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění rozhodném pro posuzovanou věc (dále jen „zákon o DPH“), neboť žalobkyní v původním daňovém přiznání vykázaná DPH za období květen 2013 odpovídala též evidenci vedené podle § 100 zákona o DPH, a daň tudíž nebyla v uvedeném období vykázána v nesprávné výši a žalobkyně proto nebyla oprávněna vystavit opravný daňový doklad č. 1012013 a fakturu č. 1022013. Žalobkyně dále podala dodatečné daňové přiznání, v němž deklarovala dodání zboží na Slovensko, aniž by zároveň podala souhrnné hlášení o intrakomunitárních plněních dle § 102 zákona o DPH. Tím naopak žalobkyně sama deklarovala, že k dodání zboží na Slovensko nedošlo. Opravný daňový doklad č. 1012013 a faktura č. 1022013 dále obsahují závažné formální nedostatky. Předně je v nich chybně označena země sídla odběratele a chybí i označení země u daňového identifikačního čísla. Ani jeden z těchto opravných daňových dokladů neobsahuje evidenční číslo původního daňového dokladu, jakož i důvod opravy a rozdíl mezi původními a opravenými údaji [§ 45 odst. 1 písm. c), d), e), g), h), i), j) zákona o DPH]. Nebylo také prokázáno, že odběratel opravné daňové doklady obdržel [§ 43 odst. 1 zákona o DPH]. Správce daně poukázal na skutečnost, že zatímco žalobkyně na straně jedné uvádí, že se o důvodech pro podání opravného daňového přiznání dozvěděla 28. 4. 2016, na uvedených opravných dokladech je uvedeno datum vystavení 31. 5. 2013. Již k tomuto datu tedy žalobkyni musely být zřejmé důvody pro opravu výše daně. Dle § 141 odst. 1 a 2 daňového řádu je přitom lhůta pro podání dodatečného daňového přiznání stanovena do konce měsíce následujícího po měsíci, v němž byly důvody pro opravu daně zjištěny. Správce daně uvedl, že dodatečné daňové přiznání dle § 141 odst. 2 daňového řádu je možné podat v případě, pokud byla daň stanovena v nesprávné výši. K tomu však v posuzované věci nedošlo. Žalobkyně v této souvislosti poukazuje na rozhodnutí žalovaného ve věci odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru za zdaňovací období leden 2013. Žalovaný však tento dodatečný platební výměr v celém rozsahu potvrdil a uvedl, že dveře v celkovém počtu 416 kusů byly dodány coby zdanitelné plnění v tuzemsku (podmínky pro vydání dobropisu žalovaný nezkoumal); z jeho rozhodnutí tedy nikterak nevyplývá, že by DPH byla ve zdaňovacím období květen 2013 stanovena v nesprávné výši. Správce daně závěrem konstatoval, že již marně uplynula tříletá doba k opravě výše daně, která dle § 43 odst. 4 zákona o DPH počíná běžet od konce zdaňovacího období, ve kterém vznikla povinnost přiznat daň u původního plnění (konec lhůty tedy připadl na 29. 2. 2016).

6. Na základě uvedeného správce daně vydal dodatečný platební výměr ze dne 22. 7. 2016, čj. 1643907/16/2209-50521-305825, jímž žalobkyni doměřil DPH ve výši 0 Kč. Správce daně nepřistoupil k provedení žalobkyní navrhovaných důkazních prostředků, neboť skutkový stav byl již dostatečně zjištěn v řízení souvisejícím s dodatečným platebním výměrem na DPH za období leden 2013.
7. Žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím změnil napadený dodatečný platební výměr v části úvodní tak, že se žalobkyni doměřuje DPH za květen 2013 ve výši 984 668 Kč a stanovuje povinnost zaplatit penále ve výši 196 933 Kč. V části I. a IV. změnil žalovaný dodatečný platební výměr na:

ř. 1 – Základ daně	z 0 Kč	na 4 688 892 Kč
ř. 1 – Daň na výstupu	z 0 Kč	na 984 668 Kč

ř. 62 – Daň na výstupu	z 0 Kč	na 984 668 Kč
ř. 66 – Rozdíl proti poslední známé dani po doměření daně správcem	z 0 Kč	na 984 668 Kč

Žalovaný dále dodatečný platební výměr změnil v části týkající se bankovního spojení. Ve zbytku ponechal dodatečný platební výměr nezměněn.

8. Žalovaný zopakoval, že předmětné zboží, tj. 416 kusů dveří, bylo dopraveno z Prachatic do Berouna a neopustilo tudíž území České republiky. Ztotožnil se přitom s ostatními závěry správce daně. Žalovaný shledal, že předmětné plnění je třeba posoudit coby plnění tuzemské ve smyslu § 13 odst. 1 zákona o DPH. Odvolacím námitkám žalovaný naopak nepřisvědčil.

II. Shrnutí žaloby

9. Proti rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně dne 28. 7. 2017 žalobu ke Krajskému soudu v Českých Budějovicích.
10. Žalobkyně namítla, že prokázala probíhající reklamaci a dodání chybějící části zboží, tj. konkrétně 134 kusů dveří, které jsou předmětem opravného daňového dokladu. Konkrétně žalobkyně poukázala na výslechy svědků (J. O., L. Z. a M. Š.), listinné důkazy týkající se dodávky 91 kusů dveří na Slovensko (dobropis č. 6313, mezinárodní nákladní list č. SK M 0106072 a faktura č. 2413) a další předložené důkazy (potvrzení společnosti Elxera a vyjádření L. Z., zplnomocněné zástupkyně společnosti REMAND TRADE, dle nichž nebylo dodáno 91 kusů dveří). Důkazy výsledkem L. M., jednatele žalobkyně, správce daně odmítl, neboť se měl vztahovat k samotné výrobě dveří, která však nebyla zpochybněna.
11. Vytýká, že žalovaný v odstavci 30 rekapituluje část výpovědi L. Z., avšak již nekomentuje tu část výpovědi, v níž popisuje dodávku chybějících kusů dveří na Slovensko.
12. V odstavcích 31 až 33 se žalovaný dále věnuje argumentaci týkající se náležitostí opravného daňového dokladu, avšak pomíjí skutečnost, že nedostatek těchto náležitostí lze zhojit, jak ostatně žalobkyně vysvětlila již správci daně. Žalobkyně se přitom se společností REMAND TRADE dohodla na provedení inventarizace dodávek a nápravě zjištěných vad v následném dobropise.
13. V odstavci 34 žalovaný současně poukazuje na skutečnost, že v dodatečném daňovém přiznání žalobkyně uvedla, že důvody pro jeho podání byly zjištěny až 28. 4. 2016, ačkoli opravný daňový doklad vystavila již 31. 5. 2013. K tomu žalobkyně uvedla, že se jednalo o důsledek odvolacího řízení, neboť správce daně i žalovaný odmítli brát zřetel na události související s reklamovanou dodávkou, které se odehrály v období, na něž se již nevztahovala daňová kontrola.
14. V odstavci 35 žalovaný zároveň bagatelizuje provedené dokazování ve vztahu k poškození části dodávky při požáru. Žalobkyně v této souvislosti poukázala na výpověď svědků J. O. a M. Š., místní šetření správce daně, jakož i skutečnost, že bezprostředně po požáru žalobkyně se správcem daně jednala a poškozené zboží mu bylo hlášeno. U předmětné části dodávky pro společnost REMAND TRADE nebyly vady při výrobě zřejmé a vystoupily navenek až později. Odvoz těchto dveří by představoval pouze finanční ztrátu, neboť je již nebylo možné znovu použít.

15. K odstavci 36 žalobkyně poukázala na to, že žalovaný uvedl, že opravný daňový doklad č. 1012013 se nemůže vztahovat k faktuře č. 113 s předmětem plnění 4. 1. 2013, neboť k němu se již vztahuje dobropis č. 6313 z 31. 5. 2013 (řádně zaevidovaný v záznamní povinnosti za květen roku 2013), jímž byla snížena hodnota původního plnění o částku 5 673 560 Kč odpovídající 134 kusům dveří. Podle názoru správce daně je na dobropisu č. 6313 skutečně napsáno, že se vztahuje k faktuře č. 113, avšak neshoduje se předmět fakturace, jakož i cena dveří a dodávaný sortiment. K tomu však žalobkyně v průběhu projednání zprávy o daňové kontrole poskytla podrobný rozpis a vysvětlení, z něhož je patrné, že ceny uvedené ve faktuře č. 113 nejsou od původního chybného dobropisu odlišné, pokud se rozeberou tak, jak je uvedeno v opraveném dobropisu. Požadavek opravit dobropis vyšel od účetního V., avšak jeho výslech správce daně odmítl jako nadbytečný, neboť po vysvětlení obsahu obou provedení dobropisu bylo shledáno, že se nejedná o dva odlišné doklady.
16. V odstavcích 43 až 45 žalovaný dále konstatoval, že ve vztahu ke zdaňovacímu období květen 2013 nebyla provedena daňová kontrola, nýbrž pouze postup k odstranění pochybností, v jehož rámci žalobkyně nepředložila téměř žádné důkazy, které by podporovaly její tvrzení. Žalobkyně namítla, že navrhovala jednak výsledky svědků, které správce daně odmítl s odůvodněním, že již byly provedeny v průběhu daňové kontroly, a jednak další důkazy uložené v daňovém spise z kontroly za rok 2012 a leden 2013; k neprovedení posledně uvedených důkazních prostředků se žalovaný nikterak nevyjádřil. Správce daně se jimi naopak zabýval jak v průběhu postupu k odstranění pochybností, tak také v odůvodnění dodatečného platebního výměru na DPH za zdaňovací období květen 2013.
17. Podle žalobkyně žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí neuvedl, z jakých důvodů se rozešel s hodnocením, které provedl správce daně, a doměřil žalobkyni daň a penále v celkové výši 1 181 601 Kč oproti dodatečnému platebnímu výměru za květen 2013, v němž správce daně doměřil DPH ve výši 0 Kč. Žalobkyně označila tento postup za překvapivý, neboť jí není znám důvod pro opakované zdanění téhož plnění, které bylo zdaněno dodatečným platebním výměrem na DPH za zdaňovací období leden 2013 (dvojí značení dokladů na dobropise bylo již objasněno v řízení před správcem daně). Žalobkyně poukázala na zákaz dvojího zdanění formulovaný v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 4. 2007, čj. 9 Afs 16/2007-87, č. 1221/2007 Sb. NSS.; postup žalovaného označila žalobkyně za rozporný s čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod.
18. Žalobkyně navrhla, aby krajský soud rozhodnutí žalovaného zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

III. Shrnutí vyjádření žalovaného

19. Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že opravný daňový doklad č. 1012013 a faktura č. 102201 nesplňovaly potřebné náležitosti, přičemž byly prakticky jedinými důkazními prostředky, které žalobkyně předložila k prokázání dodání v nich obsaženého zboží na Slovensko. Návrhy výsledků svědků se žalovaný zabýval v odstavcích 42 až 47 napadeného rozhodnutí, přičemž se vyjádřil též k dalším navrhovaným důkazům, které však žalobkyně nekonkretizovala, a žalovaný na ně proto reagoval pouze v obecné rovině.

20. Žalovaný zopakoval důvody, pro něž dobropis č. 1012013 nesplňuje zákonné náležitosti. Tyto nedostatky přitom nelze zhojit následným dobropisem, na něž poukazuje žalobkyně, která má zřejmě na mysli dobropis č. 6313.
21. Rozhodnutí o odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru za leden 2013 nemá dle názoru žalovaného žádný vliv na zdaňovací období květen 2013, a není proto důvodem pro podání dodatečného daňového přiznání. Opravný daňový doklad č. 1012013 a faktura č. 1022013 byly vystaveny téměř tři roky před vydáním rozhodnutí o odvolání, na něž žalobkyně poukazuje. Skutečnosti rozhodné pro podání dodatečného daňového přiznání tedy nastaly již 31. 5. 2013.
22. Žalovaný setrval na svém závěru, dle něhož žalobkyně nepředložila žádné důkazní prostředky prokazující reklamaci poškozených dveří v důsledku požáru. Ze Sdělení o požáru truhlářské dílny v ulici Žernovická 221, Prachatice, ze dne 30. 7. 2013 je pouze patrné, že dne 10. 8. 2012 došlo k požáru, při němž byl poškozen mimo jiné též rozpracovaný materiál (dřevěné dveře), a to zplodinami hoření a teplem. Z tohoto sdělení však nikterak nevyplývá, že se jednalo o předmětných 43 kusů reklamovaných dveří. Naopak je na základě tohoto sdělení zřejmé, že žalobkyně o poškození dveří věděla a nejednalo se tedy o vady skryté, které se projeví až později. Není proto jasné, proč by takové dveře dodávala svému odběrateli.
23. Závěr o doměření daně nemohl být pro žalobkyni překvapivý, neboť o něm byla již informována písemností ze dne 10. 4. 2017, čj. 17337/17/5300-22442-706033, označenou „Seznámení se zjištěnými skutečnostmi“, kterou žalovaný zároveň vyzval žalobkyni k vyjádření. V tomto přípisu žalovaný uvedl, že žalobkyně pouhým předložením faktury č. 1022013 neprokázala osvobození od DPH při dodání zboží do jiného členského státu. Ačkoli žalobkyně na tuto výzvu reagovala podáním ze dne 2. 5. 2017, žádné další důkazní prostředky již nepředložila. Žalovaný zároveň trvá na tom, že jeho rozhodnutí je řádně odůvodněno.
24. Neobstojí ani námitka údajného dvojího zdanění, neboť správce daně ani žalovaný nezpochybnili dobropis č. 6313, jímž byla snížena hodnota původního plnění odpovídající 134 kusům dveří. Žalobkyně dále deklarovala dodávku 91 kusů dveří, což doložila fakturou č. 2413 vystavenou dne 28. 2. 2013. Ani tuto dodávku daňové orgány nezpochybnily. Žalobkyně zároveň uvedla, že jí 43 kusů reklamovaných dveří nebylo vráceno. Z uvedených skutečností je proto zřejmé, že faktura č. 1022013 nemohla mít souvislost s plněním uskutečněným dne 4. 1. 2013; jedná se o zcela novou dodávku zboží, u níž však žalobkyně neprokázala osvobození od daně.
25. Žalovaný navrhl, aby krajský soud žalobu zamítl.

IV. Průběh jednání

26. Při jednání před krajským soudem žalobkyně setrvala na argumentaci uvedené podrobně v písemném vyhotovení žaloby.

V. Právní hodnocení krajského soudu

27. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů. Vycházel přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 s. ř. s.).

28. Žaloba není důvodná.

V.A K námitkám nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného a námitce překvapivosti jeho postupu

29. Krajský soud se nejprve zabýval námitkami nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného, jejichž důvodnost by sama o sobě byla důvodem pro zrušení uvedeného rozhodnutí; těmto námitkám krajský soud nepřisvědčil.
30. V otázce požadavků na kvalitu odůvodnění správního rozhodnutí lze poukázat například na rozsudek ze dne 16. 6. 2006, čj. 4 As 58/2005-65, v němž Nejvyšší správní soud konstatoval, že z rozhodnutí správního orgánu musí být mimo jiné patrné, „*proč správní orgán považuje námitky účastníka za liché, mylné, nebo vyvrácené, které skutečnosti vzal za podklad svého rozhodnutí, proč považuje skutečnosti předestírané účastníkem za nerozhodné, nesprávné, nebo jinými řádně provedenými důkazy vyvrácené, podle které právní normy rozhodl, jakými úvahami se řídil při hodnocení důkazů*“. Jinými slovy z rozhodnutí správního orgánu musí plynout, jaký skutkový stav vzal správní orgán za rozhodný, jak uvážil o pro věc podstatných skutečnostech, resp. jakým způsobem rozhodne skutečnosti posoudil. Povinnost odůvodnit rozhodnutí však z druhé strany nemůže být chápána tak, že vyžaduje podrobnou odpověď na každý argument účastníků řízení (srov. obdobně například nálezy Ústavního soudu ze dne 27. 3. 2012, sp. zn. IV. ÚS 3441/11). Rozhodnutí správních orgánů obou stupňů tvoří z hlediska soudního přezkumu jeden celek a není proto vyloučeno, aby případné mezery odůvodnění tato rozhodnutí vzájemně zaplňovala (srov. například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2014, čj. 6 As 161/2013-25).
31. Žalobkyně spatřovala nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného předně v tom, že se údajně nevypořádal s důkazními návrhy spočívajícími v blíže nespecifikovaných listinách obsažených v daňovém spisu. Žalovaný se k těmto důkazním návrhům vyjádřil v odstavci 46 svého rozhodnutí tak, že není jeho úlohou nahrazovat činnost odvolatele (žalobkyně) při formulaci námitek a dotvářet je. Bylo proto na žalobkyni, aby přesně označila důkazní prostředky, které měly být provedeny. Na tomto hodnocení krajský soud nejenže nespatřuje nic nepřezkoumatelného ve smyslu shora uvedených kritérií, ale nadto se s ním zcela ztotožňuje, neboť dostatečně určitá formulace odvolacích námitek je z povahy věci nezbytným předpokladem toho, aby se jimi mohl žalovaný v konkrétní rovině zabývat.
32. Žalobkyně současně namítala nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného v otázce, z jakých důvodů se žalovaný rozešel s hodnocením, které provedl správce daně, a doměřil žalobkyni daň a penále v celkové výši 1 181 601 Kč oproti dodatečnému platebnímu výměru za květen 2013, v němž správce daně doměřil DPH ve výši 0 Kč. Žalovaný se důvody, pro něž považuje plnění obsažené ve faktuře č. 1022013 za plnění nesouvisející s tím, jež mělo být uskutečněno v lednu 2013, zabýval na stranách 11 a 12 a 39 svého rozhodnutí. Jeho závěry lze stručně shrnout tak, že dobropis č. 6313 (pozn.: pro účely stanovení DPH za květen 2013) správce daně ani žalovaný nezpochybnili a byl též žalobkyni za období květen 2013 řádně zaevidován. Žalovaný dále poukázal na dodávku 91 kusů dveří společnosti REMAND TRADE uskutečněnou dne 28. 2. 2013 a fakturovanou daňovým dokladem č. 2413 vystaveným téhož dne, která měla představovat náhradu za nedodání uvedeného počtu dveří již v plnění ze dne 4. 1. 2013. Žalovaný také uvedl, že odběratel žalobkyni vadné dveře v počtu 43 kusů nevrátil.

Žalobkyně zároveň dle názoru žalovaného nikterak neprokázala dodání plnění fakturovaného daňovým dokladem č. 1022013 na Slovensko, neboť v této souvislosti krom této faktury nepředložila žádné důkazní prostředky. Na uvedeném krajský soud nespátňuje ve smyslu shora uvedených kritérií nic nepřezkoumatelného.

33. Na postupu žalovaného zároveň není ani nic překvapivého, neboť – jak správně žalovaný konstatoval ve vyjádření k žalobě – žalobkyně byla na změnu hodnocení věci skutečně upozorněna výzvou k vyjádření ze dne 10. 4. 2017, čj. 17337/17/5300-22442-706033. Žalovaný v citované výzvě výslovně konstatoval, že u plnění obsaženého v daňovém dokladu č. 1022013 nebylo prokázáno osvobození od daně dle § 64 zákona o DPH, a mělo být proto vykázáno na řádku č. 1 dodatečného daňového přiznání. Žalobkyně na tuto výzvu reagovala podáním doručeným žalovanému dne 2. 5. 2017.

V.B K námitce (ne)unesení důkazního břemene a námitce dvojího zdanění

34. Nedůvodnou je též námitka, dle níž žalobkyně prokázala reklamaci a dodání chybějící části zboží.
35. Jak již bylo shora uvedeno, žalobkyně předložila v řízení před správcem daně v nyní projednávané věci vedle samotného dodatečného daňového přiznání opravný daňový doklad č. 1012013 a fakturu – daňový doklad č. 1022013. Oba dokumenty byly vystaveny žalobkyní pro společnost REMAND TRADE ve vztahu k 134 kusům dveří v jednotkové ceně 42 340 Kč a celkové hodnotě 5 673 560 Kč se způsobem úhrady zápočtem, a to dne 31. 5. 2013; týž den byl ve faktuře označen také coby datum uskutečnění zdanitelného plnění. Dle tvrzení žalobkyně se oba uvedené daňové doklady měly vztahovat ke zboží, které mělo být dodáno v rámci plnění uskutečněného dne 4. 1. 2013, avšak z části nebylo nedopatřením vůbec dodáno (91 kusů dveří) a zčásti bylo reklamováno (43 kusů dveří).
36. Žalovaný v odstavci 36 uvedl, že hodnota původního plnění z ledna 2013 již byla snížena dobropisem č. 6313 ze dne 31. 5. 2013, který se dle tvrzení žalobkyně týká stejného plnění jako opravný daňový doklad č. 1012013. Krajský soud z obsahu správního spisu ověřil, že na řádku 20 (dodání zboží do jiného členského státu) řádného daňového přiznání k DPH za květen 2013 ze dne 26. 6. 2013, je uvedena částka -6 673 274 Kč, tedy částka, na niž byl vystaven i dobropis č. 6313. Tatáž částka je rovněž uvedena v souhrnném hlášení k DPH ze dne 28. 6. 2013, kde je zároveň uvedeno daňové identifikační číslo společnosti REMAND TRADE. Stejně údaje pak v kolonce „UFV – Zahraniční EU“ obsahuje též strana 1 detailního rozpisu přehledu DPH. Dobropis č. 6313 se týká mimo jiné 134 kusů dveří v jednotkové ceně 42 340 Kč a celkové hodnotě 5 673 560 Kč. Z uvedeného vskutku plyne, že žalobkyně již snížení výše plnění uskutečněného v lednu 2013 v rozsahu 134 kusů dveří uplatnila, a to bez ohledu na skutečnost, že správce daně v průběhu daňové kontroly odmítl dobropis č. 6313 osvědčit coby důkaz. Faktem totiž zůstává, že v souvislosti s daňovým přiznáním k DPH za zdaňovací období květen 2013 již tento dobropis ze strany daňových orgánů zpochybněn nebyl a nic tudíž nenaznačuje, že by DPH za toto zdaňovací období byla stanovena v nesprávné výši, což je nezbytná podmínka pro opravu výše daně v dodatečném daňovém přiznání dle § 43 odst. 1 zákona o DPH, resp. § 141 odst. 2 daňového řádu.
37. Správce daně přitom správně poukázal též na dikci § 43 odst. 4 zákona o DPH, dle něhož „[o]pravu výše daně nelze provést po uplynutí 3 let od konce zdaňovacího období, ve

kterém vznikla povinnost přiznat daň u původního plnění.“ Vzhledem k tomu, že oním původním plněním měla být v posuzované věci dodávka 416 kusů dveří v lednu 2013, tato lhůta ke dni podání dodatečného daňového přiznání 28. 4. 2016 již nepochybně marně uplynula.

38. Krajský soud přisvědčil též závěru žalovaného, dle něhož žalobkyně nedodržela ani subjektivní lhůtu stanovenou pro podání dodatečného daňového přiznání ve smyslu § 141 odst. 1 a 2 daňového řádu, dle nichž měla žalobkyně dodatečné daňové přiznání podat do konce měsíce následujícího po měsíci, ve kterém zjistila, že daň byla stanovena v nesprávné výši. Skutečnosti, že část plnění z ledna 2013 nebyla dodána a další část byla následně údajně reklamována, musely být žalobkyni známy nejpozději 31. 5. 2013, kdy vystavila dobropis č. 6313. Lhůta pro podání dodatečného daňového přiznání tedy uplynula 30. 6. 2013. Argumentace, dle níž se o těchto skutečnostech dozvěděla až 28. 4. 2016 v souvislosti s výsledkem odvolacího řízení ve věci platebního výměru na DPH za zdaňovací období leden 2013, je přitom zcela nesmyslná. Žalovaný v rozhodnutí ze dne 18. 2. 2016, čj. 6608/16/5300-22442-706033, jímž rozhodl o odvolání proti tomuto platebnímu výměru, v daném ohledu konstatoval prakticky pouze tolik, že plnění dobropisované daňovým dokladem č. 6313 je samostatným plněním vztahujícím se k daňovému období květen 2013. To však nic nemění na tom, že žalobkyně o skutečnostech, které dle jejího názoru odůvodňovaly změnu výše daně, musela vědět již v době vydání dobropisu č. 6313, neboť právě tyto skutečnosti představovaly důvod, proč k vystavení tohoto dobropisu vůbec přistoupila. Žalobkyně ostatně sama zahrнула tento dobropis do daňového přiznání k DPH za zdaňovací období květen 2013, což svědčí o tom, že uvedené konstatování žalovaného pro ni nemohlo být žádné novum.
39. Z uvedených důvodů je proto zřejmé, že žalobkyně nebyla oprávněna v této souvislosti provést opravu výše daně v dodatečném daňovém přiznání ve smyslu § 43 zákona o DPH a § 141 odst. 2 daňového řádu, a to jednak z toho důvodu, že DPH za květen 2013 nebyla nesprávně stanovena, a jednak pro nedodržení zákonných lhůt.
40. Nadto z obsahu opravného daňového dokladu č. 1012013 vyplývá, že nesplňuje zákonem stanovené náležitosti, a to jednak z důvodu nepřesného uvedení údajů požadovaných v § 45 odst. 1 písm. c) a d) zákona o DPH a jednak pro absenci náležitostí stanovených v § 45 odst. 1 písm. e), g), h), i) a j) téhož zákona. Ačkoli prvně uvedená pochybení, tj. nepřesné označení odběratele a jeho daňového identifikačního čísla, lze v projednávané věci považovat za pouhé chyby v psaní, které důkazní hodnotu daňového dokladu výrazněji nesnižují, neuvedení čísla původního daňového dokladu, důvodu opravy, rozdílu mezi původním a opraveným základem, původní a opravenou výší daně, jakož i původní a opravenou částkou, za niž bylo plnění uskutečněno, již neumožňují, aby opravný daňový doklad č. 1012013 představoval jakkoli relevantní podklad pro stanovení správné výše DPH za období květen 2013. Je tedy již lhostejno, zda tento opravný daňový doklad obsahuje určité diskrepance v ceně zboží oproti dobropisu č. 6313.
41. Uvádí-li přitom žalobkyně, že nedostatek povinných náležitostí je možno následně zhojit, není zřejmé, jakou má tento její názor zákonnou oporu. Zákon o DPH totiž v tomto ohledu v § 73 odst. 5 zákona o DPH pouze stanoví, že „[n]eobsahuje-li doklad pro prokázání nároku na odpočet daně všechny předepsané náležitosti daňového dokladu, lze nárok prokázat jiným způsobem.“ Avšak vzhledem k tomu, že žalobkyně nebyla

oprávněna podat samotné dodatečné daňové přiznání, postrádá jakékoli dokazování v tomto ohledu smysl.

42. V souvislosti s důkazními návrhy žalobkyní uplatněnými v daňovém řízení nelze přehlédnout, že tyto se týkaly výhradně plnění souvisejícím s plněním uskutečněným v lednu 2013, kdy dle tvrzení žalobkyně nebylo 91 kusů dveří vůbec dodáno a 43 kusů dveří bylo následně reklamováno. Podáním ze dne 8. 7. 2016 žalobkyně konkrétně navrhovala provést důkaz svědeckými výpověďmi M. Š. a J. O. obsaženými v protokolech ze dne 3. 10. 2014, čj. 1815407/14/2209-05402-301215, a 24. 10. 2014, čj. 1890766/14/2209-05402-301215, pořizovaných v průběhu daňové kontroly mimo jiné za zdaňovací období leden 2013, a výpovědi jednatele žalobkyně P. L., „s výhradou dalších listin z daňového spisu, které v dané věci správce daně nezahrnul mezi důkazy a nehodnotil je“. Z uvedených důkazů dle žalobkyně mělo plynout, že došlo k dodání 91 kusů dveří, tj. zjevně náhrady za dveře chybějící v dodávce z ledna 2013 na Slovensko; ostatně výpovědi svědků M. Š. a J. O. zaznamenané ve shora citovaných protokolech se týkaly právě neúplné lednové dodávky. Totéž lze ostatně konstatovat i ve vztahu k důkazním návrhům vzneseným v doplnění odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru ze dne 14. 9. 2016. Snížení hodnoty dodávky dveří za leden 2013 však již bylo dobropisováno daňovým dokladem č. 6313 a následně zohledněno v daňovém přiznání za květen 2013. Nebyl proto dán žádný racionální důvod vést v této souvislosti další dokazování. Neprovedení navrhovaného výslechu bývalého účetního V. jako svědka žalovaný odůvodnil a neprovedl jej jako nadbytečný, neboť po vysvětlení obsahu obou dobropisů nebyly žádné pochybnosti o tom, že se nejedná o dva různé doklady. Proto nebylo třeba tento žalobkyní navrhovaný výslech provádět (str. 9, 10 a 15 – 18 napadeného rozhodnutí). Navíc jak vyplývá z Protokolu o projednání zprávy o daňové kontrole ze dne 31. 3. 2015 žalobce uvedl, že p. V. má k dispozici pouze doklady, které jsou součástí účetnictví a byly správci daně předloženy.
43. Žalovaný přitom dovodil, že plnění obsažené ve faktuře č. 1022013 je plněním zcela novým, které nemá s dodávkou dveří v lednu 2013 jakoukoli souvislost. Bylo proto nezbytné prokázat u tohoto plnění osvobození od daně, na což byla žalobkyně upozorněna shora citovanou výzvou ze dne 10. 4. 2017.
44. Žalovaný k tomu uvedl, že dodávka původně nedodaných 91 kusů dveří byla uskutečněna 28. 2. 2013, jak je uvedeno na daňovém dokladu č. 2413, přičemž uskutečnění této dodávky daňové orgány nezpochybily. S tímto hodnocením se krajský soud ztotožnil. Existenci této dodávky ostatně zcela odpovídá i obsah mezinárodního nákladního listu č. SK M 0106072 s datem a místem nakládky 91 kusů dveří dne 28. 2. 2013 v Prachaticích a místem vykládky v Bratislavě; převzetí zásilky v něm společnost REMAND TRADE potvrdila otiskem razítka a podpisem pověřené osoby. Souvislost uvedené dodávky s plněním z ledna 2013 potvrzuje i vyjádření pana M., který za společnost Elxera přebíral dodávku dveří z ledna 2013, dle něhož mezi žalobkyní a společností REMAND TRADE došlo k domluvě o dodání chybějících kusů dveří nejpozději v únoru roku 2013; toto zboží bylo dle uvedeného vyjádření v únoru 2013 skutečně dodáno, přičemž fakturace se již neměnila. Krajský soud ve shodě s žalovaným na základě těchto skutečností dovodil, že to byla právě dodávka 91 kusů dveří uskutečněná 28. 2. 2013, která souvisela s nedodáním stejného počtu dveří, které nedopatřením žalobkyně nebyly obsaženy v dodávce za leden 2013. Plnění fakturované daňovým dokladem č. 1022013 s dnem uskutečnění 31. 5. 2013

proto zjevně nemůže představovat náhradu nedodaných kusů dveří, neboť ty byly dodány již v únoru 2013.

45. Ve vztahu k tvrzené dodávce 43 kusů reklamovaných dveří žalovaný uvedl, že tyto dveře nebyly žalobkyni nikdy vráceny a ze spisového materiálu nevyplývá ani tolik, že by se odběratel domáhal vrácení peněz. Žalovaný proto dopěl k závěru, že žalobkyně neprokázala uskutečnění reklamace, a proto uvedených 43 kusů dveří nemohlo být součástí plnění uskutečněného dne 31. 5. 2013. Také toto hodnocení považuje krajský soud za příléhavé, neboť reklamaci uvedeného množství dveří žalobkyně prokazovala skrze pouhá tvrzení zúčastněných subjektů, aniž by zároveň předložila jakýkoli objektivní důkaz uskutečnění této transakce (reklamace byla dle obsahu spisu řešena prostřednictvím e-mailové komunikace, kterou však žalobkyně nepředložila; viz například vyjádření P. L. obsažené ve shora citovaném protokolu ze dne 3. 10. 2014 či výpověď svědka J. O. zachycenou v taktéž shora citovaném protokolu ze dne 24. 10. 2014).
46. Krajský soud nepřisvědčil námitce, dle níž žalovaný v této souvislosti bagatelizoval provedené dokazování. Žalovaný nezpochybnil, že v truhlářské dílně žalobkyně došlo dne 10. 8. 2012 k požáru, avšak správně poznamenal, že žalobkyně nikterak neprokázala, že právě 43 kusů dveří z dodávky uskutečněné v lednu 2013 bylo tímto požárem zasaženo. Argumentuje-li žalobkyně tím, že odvoz údajně reklamovaných dveří by představoval pouze finanční ztrátu, neboť již nebyly znovu použitelné, není možné přehlédnout, že tímto by žalobkyně fakticky pouze přenesla náklady na skladování a případnou likvidaci nepoužitelného zboží na odběratele (společnost REMAND TRADE), resp. koncového uživatele (společnost Elxera). Lze jen stěží předpokládat, že by odběratelé takovouto skutečnost bez dalšího tolerovali; uvedená argumentace žalobkyně tak postrádá jakékoli rozumné opodstatnění.
47. Zbývá posoudit otázku, zda žalobkyně unesla důkazní břemeno ve vztahu k prokázání osvobození od DPH u plnění uskutečněného 31. 5. 2013, které je předmětem faktury č. 1022013. Ačkoli i tato faktura trpí určitými vadami, neboť taktéž obsahuje nepřesné označení odběratele a jeho daňového identifikačního čísla [§ 29 odst. 1 písm. c) a d) zákona o DPH], tyto vady jsou pouze formální povahy. Je proto možno pokládat tuto fakturu za relevantní základ uskutečnění plnění.
48. V rozporu s tvrzením žalobkyně, dle něhož mělo být zboží vyvezeno na Slovensko, však tento daňový doklad postrádá odkaz na příslušné ustanovení zákona o DPH či jiného údaje, z něhož by bylo patrné, že zboží je osvobozeno od daně [povinnost uvedení takového údaje přitom vyplývá z § 29 odst. 2 písm. a) zákona o DPH]. Již tato skutečnost nasvědčuje tomu, že zboží nebylo vyvezeno mimo území České republiky. Ačkoli žalovaný vyzval žalobkyni k předložení příslušných důkazních prostředků shora citovanou výzvou ze dne 10. 4. 2017, žalobkyně žádné nové důkazní prostředky nenavrhla. V odpovědi doručené žalovanému dne 2. 5. 2017 totiž poukázala pouze na tytéž důkazní prostředky, které již byly provedeny v průběhu daňové kontroly na DPH (mimo jiné) za zdaňovací období leden 2013), resp. ty které uvedla v návrhu dokazování ze dne 8. 7. 2016. Jak již přitom krajský soud shora uvedl, tyto důkazní prostředky se týkaly pouze dodávky dveří z ledna 2013, resp. souvisejícího plnění uskutečněného 28. 2. 2013; ve vztahu k plnění z 31. 5. 2013 tudíž nemají žádnou vypovídací hodnotu.

49. Z uvedených důvodů proto krajský soud na tomto místě uzavírá, že žalobkyně důkazní břemeno na ni v daňovém řízení kladené neunesla. Daňové orgány správně neuznaly opravu výše daně na základě opravného daňového dokladu č. 1012013, přičemž žalovaný následně oprávněně přistoupil k doměření DPH z plnění obsaženého ve faktuře č. 1022013.
50. Vzhledem k tomu, že plnění fakturované daňovým dokladem č. 1022013 s datem uskutečnění 31. 5. 2013 nikterak nesouviselo s plněním z ledna 2013, resp. jeho neuskutečnění a částečně údajně reklamovanou částí a žalobkyně zároveň neprokázala, že by uvedené květnové plnění bylo od daně osvobozeno, krajský soud nepřisvědčil ani (obecně formulované) žalobní námitce dvojího zdanění. Dvojí zdanění z povahy věci nelze spatřovat ani v neuznání opravného daňového dokladu č. 1012013, neboť – jak již bylo shora uvedeno – plnění v něm obsažené bylo dobropisováno dokladem č. 6313, který žalobkyně uplatnila v daňovém přiznání k DPH za zdaňovací období květen 2013.

VI. Závěr a náklady řízení

51. Na základě shora uvedeného dospěl krajský soud k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
52. O náhradě nákladů řízení rozhodl krajský soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. Žalobkyně neměla v řízení úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Pokud jde o procesně úspěšného žalovaného, v jeho případě nebylo prokázáno, že by mu v souvislosti s tímto řízením před soudem vznikly nezbytné náklady důvodně vynaložené nad rámec běžné úřední činnosti. Z toho důvodu mu krajský soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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

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

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

V Českých Budějovicích 20. června 2018

JUDr. Marie Trnková v. r.
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje B. S.