



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ing. Viery Horčicové a soudců JUDr. Jaromíra Klepše a JUDr. Vladimíra Gabriela Navrátila v právní věci

žalobkyně: Kubištová & Co., v.o.s., IČO: 26473062
sídlem Trojská 69/112, Praha 7
zastoupená JUDr. Ondřejem Trubačem, advokátem
sídlem Klimentská 1216/46, Praha 1

proti

žalovanému: Odvolací finanční ředitelství
sídlem Masarykova 427/31, Brno

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 9. 2018, č. j. 40402/18/5300-22441-711776

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Odůvodnění:

I. Předmět sporu

1. Žalobkyně se u Městského soudu v Praze (dále jen „*městský soud*“) domáhala přezkumu rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství, odboru nedaňových agend ze dne 19. 9. 2018, č. j. 40402/18/5300-22441-711776 (dále jen „*napadené rozhodnutí*“), kterým žalovaný zamítl odvolání žalobkyně proti dodatečnému platebnímu výměru na daň z přidané hodnoty Finančního úřadu pro hl. m. Prahu (dále jen „*správce daně*“) ze dne 21. 9. 2016, č. j. 7038751/16/2007-50522-202750 (dále jen „*platební výměr*“) a toto rozhodnutí potvrdil. Platebním výměrem správce daně anuloval údaje deklarované žalobkyní v dodatečném daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty (dále též „*DPH*“) ze dne 25. 3. 2015 za zdaňovací období měsíce února 2012 a ponechal daň vyměřenou na základě dodatečného daňového tvrzení žalobkyně z 20. 6. 2012.

II. Napadené rozhodnutí

2. Žalovaný uvedl, že dne 20. 3. 2012 žalobkyně, zabývající se výkonem advokacie, podala řádné daňové přiznání k DPH za zdaňovací období měsíce února 2012, ve kterém vykázala daňovou povinnost ve výši 187.011 Kč. Žalobkyně v postavení mandátáře (tehdy pod firmou Chase Pullman v. o. s.) uzavřela s obchodní společností C.U. (v době uzavření kontraktu se jednalo o obchodní společnost S.C., nebo také CCB F., dále jen „*společnost C.*“) jako mandantem mandátní smlouvu ze dne 21. 04. 2004 včetně dodatků č. 1 a č. 2 a mandátní smlouvu ze dne 14. 12. 2007. Tyto mandátní smlouvy obsahovaly tzv. zesplatňující podmínku pro případ odstoupení klienta od smlouvy, resp. faktického ukončení právního zastoupení např. přeměnou společnosti mandanta, kdy se stanoví nárok mandátáře na zaplacení celé advokátní odměny, a to bez ohledu na to, že právní služba nebyla poskytnuta celá, resp. ve vyúčtovaných právních věcech klienta nedošlo k úplnému vyřízení věci.
3. Na základě této zesplatňující podmínky žalobkyně dne 14. 5. 2012 vystavila daňové doklady č. 20120164 (základ daně 27.191.921,01 Kč, DPH 5.438.384,21 Kč) a č. 20120165 (základ daně 6.660.377,94 Kč, DPH 1.332.076,59 Kč) s datem uskutečnění zdanitelného plnění 15. 2. 2012. Dne 20. 6. 2012 žalobkyně podala dodatečné daňové přiznání k DPH za předmětné zdaňovací období evidované pod č. j. 142839/12, ve kterém vykázala výše uvedené daňové doklady, tj. zvýšila daň na výstupu o částku 6.770.460 Kč.
4. Následně dne 25. 3. 2015 žalobkyně podala dodatečné daňové přiznání k DPH za předmětné zdaňovací období evidované pod č. j. 2165833/15, ve kterém snížila daň na výstupu o částku 6.770.460 Kč, protože na základě kárného rozhodnutí České advokátní komory (dále jen „*ČAK*“) zrušila daňové doklady č. 20120164 a 20120165, vystavené obchodní společností C.
5. Správce daně následně u žalobkyně zahájil postup k odstranění pochybností na DPH za předmětné zdaňovací období a poté daňovou kontrolu, jejíž výsledek byl zachycen ve zprávě o daňové kontrole ze dne 14. 9. 2016, č. j. 6706869/16/2007-60563-108512, přičemž správce daně učinil závěr, že žalobkyně v dodatečném daňovém přiznání k DPH za předmětné zdaňovací období snížila daň na výstupu o částku 6.770.460 Kč neoprávněně, neboť podle uzavřených mandátních smluv měla nárok na odměnu a uskutečnila plnění ve smyslu § 14 odst. 1 písm. d) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v rozhodném znění (dále jen „*ZDPH*“ nebo „*zákon o dani z přidané hodnoty*“), a dále

nesplnila podmínky pro provedení opravy základu daně a výše daně dle § 42 ZDPH ani podmínky pro provedení opravy výše daně v jiných případech dle § 43 ZDPH. Na základě toho správce daně anuloval údaje deklarované žalobkyní v dodatečném daňovém přiznání k DPH ze dne 25. 3. 2015 a vydal platební výměr.

6. Podstatou případu podle žalovaného bylo, zda žalobkyně uskutečnila zdanitelné plnění ve smyslu § 14 odst. 1 písm. d) ZDPH a zda byla oprávněna provést opravu základu daně a výše daně dle § 42 ZDPH.
7. Správce daně dospěl podle žalovaného k závěru, že tzv. zesplatňující podmínka představuje pro žalobkyni závazek strpět vypovězení mandátní smlouvy ze strany mandanta, čímž zakládá přijetí závazku žalobkyně zdržet se určitého jednání nebo strpět určité jednání nebo situaci, a že tak žalobkyně uskutečnila zdanitelné plnění ve smyslu § 14 odst. 1 písm. d) ZDPH. Žalovaný měl za to, že správce daně jednoznačně neprokázal, že žalobkyně na základě daňových dokladů č. 20120164 a 20120165 uskutečnila zdanitelné plnění ve smyslu § 14 odst. 1 písm. d) ZDPH. Žalovanému však ze spisového materiálu vyplynulo, že žalobkyně poskytla společnosti C. právní služby, ale tyto nevedly k úplnému vyřízení věci, a žalovaný tak měl za prokázané, že na základě daňových dokladů č. 20120164 a 20120165 došlo k poskytnutí právní služby podřaditelné obecně pod ustanovení § 14 odst. 1 ZDPH.
8. Vzhledem k tomu bylo podle žalovaného třeba zabývat se pouze otázkou, zda žalobkyně byla oprávněna provést opravu základu daně a výše daně dle § 42 ZDPH. Žalobkyně zdůvodňovala zrušení daňových dokladů č. 20120164 a 20120165 tím, že byly vystaveny neoprávněně a v rozporu s platnou legislativou, což dle jeho názoru vyplývá z kárného rozhodnutí ČAK č. 3/2005 ze dne 08. 05. 2004. Správci daně byla dne 12. 2. 2016 doručena odpověď na výzvu k prokázání skutečností č. j. 983945/16, jejíž přílohou byla publikace Sbírka kárných rozhodnutí České advokátní komory 2004-2005, která obsahuje kárné rozhodnutí ČAK č. 3/2005 ze dne 8. 5. 2004. Předmětem tohoto kárného rozhodnutí však podle žalovaného nebyla tzv. zesplatňovací podmínka, nýbrž nevrácení přebývajícího zůstatku zálohy klientovi s tím, že klient vypověděl advokátovi plnou moc a mandátní smlouvu bezdůvodně. Z odůvodnění tohoto kárného rozhodnutí pak vyplývá, že si advokát na základě mandátní smlouvy obsahující ujednání pro případ jednostranného ukončení smlouvy ze strany klienta ponechal nespotebovanou část zálohy, aniž by byly poskytnuty právní služby. To však není případ žalobkyně, která společnosti C. v souladu s mandátními smlouvami poskytovala právní služby průběžně a k okamžiku ukončení těchto smluv ze strany obchodní společnosti C. požadovala na základě daňových dokladů č. 20120164 a 20120165 vystavených této společnosti na základě tzv. zesplatňující podmínky, aby mu dosud nevyúčtované poskytované právní služby uhradila. V textu těchto daňových dokladů jsou po položkách uvedeny a vyčísleny náklady na právní zastoupení s odkazem na jednotlivé přílohy daňových dokladů. V případě žalobkyně se tak nejedná o vratku zálohy, nýbrž o vyúčtování provedených úkonů. Dle žalovaného kárné rozhodnutí ČAK č. 3/2005 ze dne 08. 05. 2004 řešilo jinou problematiku, na případ žalobkyně nedopadá a nelze jej tak přijmout jako důkaz o tom, že došlo ke skutečnostem uvedeným v § 42 odst. 1 ZDPH a že tak žalobkyně byla oprávněna provést opravu základu daně a výše daně dle § 42 ZDPH.
9. Dále žalobkyně dle žalovaného uvedla, že společnost C. daňové doklady č. 20120164 a č. 20120165 okamžitě vrátila a nikdy o nich neúčtovala, což svědčí o oprávněnosti jejich zrušení. Žalobkyně jako důkazní prostředek k tomuto tvrzení předložila dopis ze dne 6. 9. 2012 od J. M., vedoucí oddělení právního vymáhání pohledávek společnosti C. Tento dopis

se však týkal vrácení daňových dokladů č. 20120348 a 20120349, nikoliv daňových dokladů č. 20120164 a č. 20120165. Žalovaný v rámci doplnění odvolání ze dne 7. 6. 2018 obdržel od žalobkyně daňové doklady č. 20120164 a č. 20120165, kopie bankovních výpisů žalobkyně s vyznačenými položkami, které byly předmětem zrušených zápočtů a dokumentaci související s exekucními řízeními jednotlivých dlužníků společnosti C, avšak ani z těchto důkazních prostředků nijak nevyplývá, že by došlo ke skutečnostem uvedeným v § 42 odst. 1 ZDPH. Ze spisového materiálu vyplývá, že společnost C. nemá k dispozici daňové doklady č. 20120164 a 20120165, neneviduje je ve svém účetnictví, neuhradila je a za předmětné období neuplatnila nárok na odpočet daně. Společnost C. však svá tvrzení nepodložila žádnými důkazními prostředky, přičemž v rámci doplnění řízení neposkytla správci daně součinnost a nepodařilo se u ní výše uvedené skutečnosti ověřit. Správcem daně bylo dále zjištěno, že J. J. (společník žalobkyně) vede se společností C. spor o uhrazení daňových dokladů vystavených žalobkyní této společnosti, přičemž daňové doklady č. 20120164 a 20120165 nejsou předmětem tohoto soudního sporu. V rámci doplnění řízení správce daně dále zjistil, že žádné soudní řízení, jehož předmětem by byly daňové doklady č. 20120164 a 20120165, není se společností C. vedeno.

10. Vzhledem k tomu, že žalobkyně poskytla společnosti C. právní služby dle § 14 odst. 1 ZDPH, byla dle § 28 odst. 1 písm. a) ZDPH povinna vystavit daňový doklad, přičemž tuto povinnost splnila vystavením daňových dokladů č. 20120164 a 20120165. V případě provedení opravy základu daně a opravy výše daně tak žalobkyně byla dle § 42 odst. 2 ZDPH povinna vystavit opravný daňový doklad. V průběhu daňových řízení na DPH za předmětné zdaňovací období žalobkyně předložila interní doklad č. ID2015/056 ze dne 17. 3. 2015, kterým provedla zrušení daňových dokladů č. 20120164 a 20120165. Tento interní doklad však neobsahuje důvod opravy, rozdíl mezi opraveným a původním základem daně, rozdíl mezi opravenou a původní daní a rozdíl mezi opravenou a původní úplatou. Interní doklad č. ID2015/056 ze dne 17. 03. 2015 tak neobsahuje veškeré náležitosti opravného daňového dokladu dle § 45 odst. 1 ZDPH. Dále žalobkyně podle žalovaného nijak nedoložila, že by společnost C. ve smyslu § 42 odst. 3 písm. b) ZDPH obdržela opravný daňový doklad, což se v rámci doplnění řízení nepodařilo ověřit ani u společnosti C. Žalobkyně tak dle žalovaného nesplnila podmínky pro provedení opravy základu daně a výše daně dle § 42 odst. 2 a 3 ZDPH.
11. Žalovaný doplnil, že dle § 42 odst. 3 ZDPH je oprava základu daně a výše daně samostatným zdanitelným plněním, z čehož je zřejmé, že se oprava základu daně a výše daně provádí v řádném daňovém přiznání k DPH, avšak žalobkyně vykazovala zrušení daňových dokladů č. 20120164 a 20120165 v dodatečném daňovém přiznání k DPH a žalobkyně tak při opravě postupovala v rozporu s § 42 odst. 3 ZDPH. Žalobkyně byla se skutkovými zjištěními seznámena a mohla se k nim vyjádřit a v reakci předložila daňové doklady č. 20120164 a 20120165 včetně příloh a přehled spisových značek a čísel jednacích a navrhla provedení řady důkazů. K nim žalovaný uvedl, že nepochybně, že veškerá soudní řízení vedená s dlužníky společnosti C. nejsou ukončena, avšak z toho nevyplývá, že by došlo ke skutečnostem uvedeným v § 42 odst. 1 ZDPH ani, že by žalobkyně jako osoba povinná vystavit v případě skutečností předvídaných v § 42 ZDPH opravný daňový doklad tento doklad vystavila a následně jej doručila společnosti C. a splnila tak podmínky pro provedení opravy základu daně a výše daně dle § 42 ZDPH.
12. K návrhu na provedení důkazu spisovým materiálem ve věci vedené Obvodním soudem pro Prahu 5 pod sp. zn. 10 C 138/2015 žalovaný uvedl, že je mu známo, že daňové doklady

č. 20120164 a 20120165 nejsou předmětem výše uvedeného ani jiného soudního sporu, což však neprokazuje, že žalobkyně splnila podmínky pro provedení opravy základu daně a výše daně dle § 42 ZDPH.

13. Žalovaný uvedl, že skutečnost, zda společnost C. uplatnila z daňových dokladů č. 20120164 a 20120165 nárok na odpočet daně, není podmínkou pro provedení opravy základu daně a výše daně dle § 42 ZDPH. Provedením daňové kontroly u společnosti C. za účelem prokázání, že z daňových dokladů č. 20120164 a 20120165 neuplatnila nárok na odpočet daně, by tak nebylo možné prokázat, že žalobkyně splnila podmínky pro provedení opravy základu daně a výše daně.
14. Dále žalovaný konstatoval, že ze spisových materiálů vztahujících se k platebním výměrům na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2011 a 2012 podaných společníky žalobkyně, tj. J. K. a J. J. bylo zjištěno, že v rámci uvedených daňových řízení byla mimo jiné prověřována oprávněnost zrušení daňových dokladů č. 20120164 a 20120165. Společníky žalobkyně byly ve vztahu k těmto daňovým dokladům předloženy totožné důkazní prostředky, jaké byly předloženy v rámci daňových řízení na DPH za předmětné zdaňovací období a v rámci tohoto odvolacího řízení. Navíc J.K. předložila daňové doklady č. 20120140 a 20120141 ze dne 19. 04. 2012, které byly vystaveny na základě stejné tzv. zesplatňující podmínky sjednané v mandátních smlouvách uzavřených mezi žalobkyní a společností C., jako daňové doklady č. 20120164 a 20120165. Přesto nebyly tyto daňové doklady č. 20120140 a 20120141 žalobkyní zrušeny a jsou předmětem soudního sporu vedeného mezi společníkem žalobkyně, J.J. a společností C., což je v rozporu s tvrzením žalobkyně, že daňové doklady č. 20120164 a 20120165 byly vystaveny neoprávněně. Spisové materiály vztahující se k odvolacím řízením vedeným u společníků žalobkyně nebyly dle žalovaného důkazem o tom, že žalobkyně splnila podmínky pro provedení opravy základu a výše daně. Podle žalovaného tak žalobkyně neprokázala splnění podmínek pro provedení opravy základu a výše daně dle § 42 ZDPH a správce daně anuloval údaje deklarované v podaném dodatečném daňovém přiznání k DPH za předmětné zdaňovací období dne 25. 3. 2015 oprávněně.
15. Žalovaný odmítl poukaz na právní větu kárného rozhodnutí ČAK, podle které *„Mandátní smlouva uzavřená mezi advokátem a klientem obsahující ustanovení, podle něhož její ukončení klientem zakládá právo advokáta požadovat odměnu ve stejné výši jako při úplném vyřízení věci, je v rozporu s dobrými mravy a stavovskými předpisy...“*, neboť z kontextu celého znění kárného rozhodnutí ČAK č. 3/2005 ze dne 8. 5. 2004 je zjevné, že principiálně řešilo zcela odlišný případ. Z porovnání data vydání předmětné Sbírky kárných rozhodnutí České advokátní komory 2004-2005 dne 25. 5. 2006 a doby uzavření mandátních smluv je podle žalovaného zřejmé, že žalobkyně musela mít Sbírku k dispozici před uzavřením mandátních smluv se společností C. a před vystavením daňových dokladů č. 20120164 a 20120165, a pokud by tedy žalobkyně pochybovala o platnosti tzv. zesplatňující podmínky, zareagovala by již při uzavírání mandátních smluv. Tvrzení, že kárné rozhodnutí ČAK č. 3/2005 ze dne 8. 5. 2004 žalobkyně získala až během měsíce února roku 2015, nebylo doloženo. Z právního stanoviska ČAK ze dne 23. 4. 2012 podle žalovaného vyplývá, že žalobkyni na základě mandátních smluv sjednaných se společností C. vznikl nárok na stanovenou odměnu. Přílohou žádosti o posečkání platby DPH č. j. 142808/12 ze dne 20. 6. 2012 žalobkyně předložila dokument s názvem *„Výzva k úhradě odměny za poskytování právních služeb - Návrh na smírné (mimosoudní) vyřešení věci“* ze dne 4. 6. 2012 adresovaný společnosti C., v němž se mj. uvádí, že žalobkyni na základě

mandátních smluv vzniklo právo vyúčtovat odměnu za poskytování právních služeb, což učinila vystavením daňových dokladů č. 20120164 a 20120165. Žalobkyně navíc na základě stejné tzv. zesplatňující podmínky vystavila i daňové doklady č. 20120140 a 20120141, aniž by byly žalobkyní zrušeny, a jsou předmětem soudního sporu vedeného mezi společníkem žalobkyně, J. J. a společností C.

16. K námitce, že finanční plnění, vyúčtované na základě zesplatňující podmínky bylo smluvní pokutou a fakturami tak nebyly vyúčtovány poskytnuté právní služby, žalovaný uvedl, že o opaku svědčí mimo již dříve uvedených skutečností i to, že žalobkyně vykazala daňové doklady 20120164 a 20120165 v dodatečném daňovém přiznání k DPH za předmětné zdaňovací období ze dne 20. 6. 2012, přičemž vzniklou daňovou povinnost uhradila, a že na základě totožné zesplatňující podmínky byly vystaveny daňové doklady č. 20120140 a 20120141, které však žalobkyně nezrušila a jsou předmětem soudního sporu vedeného mezi společníkem žalobkyně, J. J. a společností C. Žalovaný doplnil, že žalobkyně daňové doklady č. 20120164 a 20120165 prokazatelně vystavila a uvedla na nich daň.
17. Dle § 108 odst. 1 písm. k) ZDPH tak byla povinna daň přiznat a zaplatit, bez ohledu na to, zda zdanitelné plnění bylo uskutečněno. Žalobkyně však nepředložila důkazní prostředky, ze kterých by bylo zřejmé splnění podmínek pro provedení opravy výše daně v jiných případech podle § 43 ZDPH. Ze skutečnosti, že se společností C. je vedeno soudní řízení, ve kterém žalobkyně uplatnila nárok na zaplacení dalších daňových dokladů, kterými byly vyúčtovány skutečně provedené právní služby, podle žalovaného nijak nevyplývá, že by žalobkyně splnila podmínky pro provedení opravy základu a výše daně. Žalobkyně podle žalovaného neprokázala oprávněnost zrušení zápočtů finančních prostředků společnosti C., pocházejících z uhrazených nákladů soudních řízení od žalovaných dlužníků společnosti C., tvrzení žalobkyně byla v tomto ohledu navíc rozporná a nijak z toho nevyplývá splnění podmínek pro provedení opravy základu a výše daně dle § 42 ZDPH.
18. Žalovaný uvedl, že z právního stanoviska ČAK ze dne 23. 4. 2012 je zcela zřejmé, že žalobkyni na základě mandátních smluv uzavřených s obchodní společností C. vznikl nárok na odměnu, což vyplývá i z dokumentu s názvem „*Výzva k úhradě odměny za poskytování právních služeb - Návrh na smírné (mimosoudní) vyřešení věc*“ ze dne 4. 6. 2012. Podle žalovaného předmětem plnění jak dle daňových dokladů č. 20120164 a 20120165, tak dle daňových dokladů č. 20120140 a 20120141 jsou náklady právního zastoupení a že z příloh k daňovým dokladům č. 20120140 a 20120141 je zřejmé, že ani v tomto případě nedošlo k vymožení veškerých nákladů soudního řízení. Z výše uvedeného je tak zřejmé, že předmět plnění dle daňových dokladů č. 20120164 a 20120165 a dle daňových dokladů č. 20120140 a 20120141 je obdobný. Podle názoru žalovaného námitka, že žalobkyně vystavila opravný daňový doklad, je v rozporu se skutečným stavem. Námitka žalobkyně, že postupovala dle pokynů dodavatele účetních služeb je irelevantní, neboť neznalost zákona neomlouvá. Žalovaný upřesnil, že konstatoval neunesení důkazního břemene správce daně ve vztahu k závěru, že žalobkyně na základě daňových dokladů č. 20120164 a 20120165 uskutečnila zdanitelné plnění konkrétně ve smyslu § 14 odst. 1 písm. d) ZDPH a že poskytnutí právní služby podřaditelné obecně pod § 14 odst. 1 ZDPH nedovodil na základě procesních úkonů žalobkyně, učiněných při vystavování a doručování daňových dokladů, nýbrž na základě již dříve uvedených skutečností, na které žalovaný odkázal.
19. Žalovaný uvedl, že k odmítnutí aplikace rozsudku Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 22. 3. 2017, č. j. 1 Afs 321/2016, www.nssoud.cz, přednesl komplexní a důkladnou argumentaci rozsudek NSS ze dne 28. 2. 2017, č. j. 2 Afs 15/2017 – 23, a doplnil,

že v rozsudku NSS ze dne 22. 3. 2017, č. j. 1 Afs 321/2016 byla řešena odlišná skutková situace. Citovaná odborná literatura se podle žalovaného vztahovala k § 36 odst. 5 daňového řádu, a nikoli k § 115 odst. 3 daňového řádu, a byla citována, neboť z ní je zřejmé, že zákaz prodloužení prekluzivních lhůt se má uplatnit bez ohledu na to, zda jde o lhůtu hmotněprávní či procesní. Podle názoru žalovaného nebylo relevantní, že jde o literaturu staršího data než rozsudek NSS ze dne 22. 3. 2017, č. j. 1 Afs 321/2016. K důvodové zprávě stran vypuštění ustanovení, které daňovým subjektům znemožňovalo žádat o prodloužení lhůty stanovené v seznámení, žalovaný uvedl, že v situaci, kdy je důvodová zpráva v rozporu se textem zákonem, upřednostnil právě text zákona.

20. K čl. 90 směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému DPH (dále jen „*směrnice 2006/112*“) žalovaný uvedl, že nezaplacení ceny zcela nebo z části je řešeno v souladu s článkem 90 odst. 2 směrnice 2006/112 v § 44 ZDPH, kdy způsob řešení úpadku v insolvenčním řízení je řešen formou konkursu, finanční správa tak vychází z § 44 ZDPH a jen při splnění podmínek tam uvedených připouští opravu, avšak proti společnosti C. nebylo vedeno insolvenční řízení. Na žalobkyni se tak § 44 ZDPH nevztahuje, a to i přes odkazy na judikaturu SDEU, když je zároveň zachována zásada neutrality DPH.

III. Žaloba

21. Žalobkyně předně namítla nesprávné posouzení zesplatňovací podmínky v mandátních smlouvách jako služby ve smyslu § 14 odst. 1 písm. d) ZDPH, protože žalobkyni nevznikl žádný závazek zdržet se určitého jednání nebo strpět určité jednání. Podle žalobkyně neobstojí ani pozdější závěr žalovaného, že na základě daňových dokladů č. 20120164 a 20120165 došlo k poskytnutí právní služby pořadatelné obecně pod § 14 odst. 1 ZDPH. Žalobkyně uvedla, že poskytovala společnosti C. na základě uzavřených mandátních smluv právní služby spočívající v zastoupení při vymáhání jejích pohledávek, přičemž během bezmála osmi let smluvního vztahu realizovala několik tisíc úkonů, které po splnění podmínek definovaných mandátní smlouvou kontinuálně fakturovala. V průběhu smluvní spolupráce tak žalobkyně vyfakturovala bezmála 30 mil. Kč bez DPH a odvedla více než 6,8 mil. Kč na dani z přidané hodnoty. Není tedy sporu o tom, že žalobkyně poskytovala právní služby, stejně tak je nesporné, že tyto služby kontinuálně fakturovala, nicméně po vypovězení mandátní smlouvy ze strany společnosti C. byla žalobkyně nucena poskytování právních služeb přerušit. Po ukončení právního zastoupení společnosti C. žalobkyně vyúčtovala fakticky provedené úkony do okamžiku výpovědi mandátní smlouvy fakturou č. 20120140 a fakturou č. 20120141. Tyto faktury jsou nadále součástí evidence žalobkyně pro účely DPH a žalobkyně je vymáhá v soudním sporu před Obvodním soudem pro Prahu 5 vedeném pod sp. zn. 10 C 138/2015, když jde o fakticky realizované úkony právního zastoupení, které však ke dni ukončení smluvního vztahu nebyly vyfakturovány.
22. Naproti tomu žalobkyně vystavila daňové doklady č. 20120164 a č. 20120165, které nevycházejí z fakticky realizovaných úkonů v rámci právního zastoupení, nýbrž vycházejí z „fikce“ úspěchu ve věci, která je obsažena v zesplatňovacích podmínkách jednotlivých mandátních smluv. Na základě tohoto ustanovení měla žalobkyně oprávnění požadovat zaplacení celé paušální odměny stanovené smlouvou, bez ohledu na to, jaké úkony v řízení provedla a bez ohledu na následný výsledek ve věci, což žalobkyně prokazovala advokátními klientskými spisy. Žalobkyně měla za to, že sama skutečnost, že daňové doklady č. 20120164 a č. 20120165 nejsou předmětem soudního sporu, což potvrzuje i žalovaný, svědčí o rozdílnosti podstaty plnění, uvedeného na dokladech. Proto nemůže

podle žalobkyně obstat argument, že existence a aktivní vymáhání daňových dokladů č. 20120140 a 20120141 je v rozporu s jejím tvrzením, že daňové doklady č. 20120164 a č. 20120165 byly vystaveny neoprávněně a v rozporu s platnou legislativou, neboť rozhodující je předmět fakturovaných služeb, nikoli skutečnost, podle kterého smluvního ujednání byly doklady vystaveny. Podle názoru žalobkyně tím, že se žalovaný nezabýval faktickým obsahem poskytnutých služeb, přestože mu rozdíl v obsahu byl znám z předložených listin a provedeného místního šetření, nepřihlédl ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo, čímž porušil svoje povinnosti při dokazování daňové povinnosti žalobkyně. Podle názoru žalobkyně ani z vyjádření České advokátní komory ze dne 23. 4. 2012, které potvrzuje nárok na odměnu v případě ukončení smlouvy ze strany klienta, nelze dovodit, že došlo k faktickému poskytnutí právních služeb v celém rozsahu.

23. Žalobkyně byla toho názoru, že v řízení prokázala fakt, že předmětem plnění uvedeným na daňovém dokladu č. 20120164 a 20120165 nebyly fakticky provedené právní služby, neboť tyto byly vyúčtovány daňovými doklady č. 20120140 a 20120141 a nelze přijmout závěr, že by žalobkyně účtovala poskytnuté služby dvakrát. Zesplatňovací podmínka podle žalobkyně dopadala na situace, kdy žalobkyně převzala právní zastoupení mandanta, učinila již ve věci právní úkony, a neměla možnost právní zastoupení ve věci úspěšně dokončit, čímž by jí vznikl nárok na odměny dle mandátní smlouvy, jejím smyslem tedy bylo odškodnění žalobkyně. Zesplatňovací podmínka představuje ustanovení smlouvy, která má odradit druhou smluvní stranu od určitého jednání a v případě, že druhá smluvní strana se tohoto jednání dopustí, vytvořit pro první stranu prostor pro možnost uplatnění příslušné kompenzace. Výpovědi mandátní smlouvy a vyfakturováním paušálně stanovené odměny (bez ohledu na počet realizovaných úkonů a výsledek ve věci) společnost C. nezískala žádné protiplnění za svoji úplatu. Faktickým obsahem právního jednání tedy nebylo poskytnutí služby, ale paušalizovaná náhrada škody v podobě smluvní pokuty a šlo tedy jednoznačně o sankční smluvní ujednání, které nepodléhá dani z přidané hodnoty. Žalovaný tak podle žalobkyně nedostal povinnosti přihlížet ke skutečnému obsahu právního jednání. Žalobkyně doplnila, že částka požadovaná na základě zesplatňující podmínky byla natolik vysoká (oproti skutečnosti, že právní služba fakticky nebyla poskytnuta), že ujednání, opravňující k jejímu požadování, bylo neplatné pro rozpor s dobrými mravy, což si žalobkyně uvědomila až zpětně, a proto faktury zrušila. Žalobkyně měla argumentaci žalovaného za absurdní, neboť z ní vyplývalo, že chybné vystavení daňového dokladu je následně posvěceno tím, že jej daňový subjekt uvede do daňového přiznání. Při tomto výkladu by pak ustanovení § 42 a § 43 ZDPH bylo omezeno pouze na opravu dokladů, které však nebyly uvedeny v daňovém přiznání daňového subjektu. Žalobkyně odkázala taktéž na závěry rozsudku SDEU ve věci C-277/05.
24. Žalobkyně uvedla, že postupovala při opravě daně dle § 43 ZDPH v souladu se zákonem, když bylo jednoznačně prokázáno, že původně vystavené doklady nejsou součástí účetnictví společnosti C., neboť ta je ihned po vystavení odmítla a vrátila zpět. Proto žalobkyně zvolila postup podle § 43 odst. 2 ZDPH, tedy provedla opravu ve své daňové evidenci. Vystavení a doručení opravného dokladu za situace, kdy je nesporné, že společnost C. tyto doklady do své evidence nezahrnula, je pouze formalistický požadavek postrádající opodstatnění.
25. Žalobkyně shrnula, že daň z přidané hodnoty směřuje na uskutečněné zdanitelné plnění, nikoli na plnění fiktivní nebo jinak neexistující. Uskutečněním zdanitelného plnění je přitom dle ZDPH buď „dodání zboží“ nebo „poskytnutí služby“, přičemž rozhoduje

fakticita. Podle žalobkyně nemůže být vyúčtování „sankční“ odměny na základě zesplatňovací klauzule považováno za „poskytnutí služby“ ve smyslu ZDPH, neboť reálně žádné právní služby jako protiplnění poskytnuty nebyly a jednalo se o sankční ujednání, které nepodléhá DPH. I kdyby se pak podle názoru soudu o poskytnutí služby ve smyslu ZDPH jednalo, vyfakturovaná odměna je vzhledem k reálně (ne)poskytnuté službě zcela nepřiměřeně vysoká, a proto je v rozporu s dobrými mravy a absolutně neplatné podle § 39 zákona č. 40/1964 Sb., tedy tehdy platného a účinného občanského zákoníku.

IV. Vyjádření žalovaného k žalobě

26. Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že kárné rozhodnutí ČAK řešilo jinou problematiku a na posuzovanou věc nedopadá. Žalobkyně poskytovala společnosti C. právní služby průběžně a k okamžiku ukončení mandátních smluv požadovala na základě faktur č. 20120164 a 20120165 úhradu dosud nevyúčtovaných poskytnutých právních služeb. V textu faktur jsou dle žalovaného uvedeny a vyčísleny náklady na právní zastoupení s odkazem na přílohy faktur, a proto se nejedná o vratky záloh (jako v kárném rozhodnutí ČAK), ale o vyúčtování úkonů provedených právních služeb. Žalovaný poukázal na to, že z časového hlediska žalobkyně musela mít publikaci sbírky kárných rozhodnutí ČAK k dispozici již v době vydání v roce 2006 po dobu trvání mandátních smluv a před vystavením předmětných daňových dokladů a kdyby tedy žalobkyně pochybovala o platnosti tzv. zesplatňující podmínky, zareagovala by již při uzavírání mandátních smluv či v následujících 8 letech např. uzavřením dodatku. Tvzení žalobkyně, že kárné rozhodnutí získala až během února 2015, nebylo podle žalovaného nijak doloženo. Žalobkyně musela mít v relevantní době vědomost o existenci kárného rozhodnutí ČAK, neboť měla ve sféře vlivu předmětnou publikaci, jež je všem advokátům zasílána zdarma.
27. Žalovaný odmítl, že by zesplatňující podmínka měla charakter smluvní pokuty či náhrady škody. Podle žalovaného došlo na základě daňových dokladů č. 20120164 a 20120165 k poskytnutí služby podle § 14 odst. 1 ZDPH, což vyplývá z obou mandátních smluv, obsahu a příloh faktur, ze stanoviska ČAK z roku 2012 a z vlastního tvrzení žalobkyně. Žalovaný tento závěr podrobně odůvodnil v napadeném rozhodnutí. Ze stanoviska ČAK ze dne 23. 4. 2012 dle žalovaného vyplývá, že se vychází z ujednání mezi advokátem a klientem, a pokud je dohodnuto, že je odměna advokáta splatná v návaznosti na ukončení smluvního vztahu, pak jeho zánikem vzniká advokátovi nárok na odměnu a klient je povinen tuto odměnu uhradit. Žalobkyně předmětnými doklady vyfakturovala odměnu za právní služby a tuto na společnosti C. i vymáhala, což podle žalovaného vyplývá z Výzvy k úhradě odměny za poskytování právních služeb – Návrh na smírné (mimosoudní) vyřešení věci ze dne 4. 6. 2012. Žalovaný poukázal na to, že žalobkyně v rámci protokolu o ústním jednání ze dne 2. 12. 2015, č. j. 7293411/15 k dotazu správce daně uvedla, že *„fakturované služby byly poskytnuty, ale klient je neuhradil“*. Pozdější tvrzení žalobkyně měl žalovaný za nevěrohodná a účelová. K „fikci“ úspěchu ve věci žalovaný uvedl, že nikdy netvrdil, že právní služby týkající se vymáhání pohledávek společnosti C. vůči dlužníkům vedly k úspěšnému vymožení všech těchto pohledávek. Správce daně podle žalovaného nijak nerozporoval, že nebyly provedeny veškeré úkony právních služeb, relevantní je však to, že podle uzavřených mandátních smluv žalobkyně měla na základě zesplatňovací podmínky nárok na odměnu. Podle žalovaného ke zrušení faktur č. 20120164 a 20120165 nebyl žádný důvod, a tvrzení žalobkyně o neplatnosti zesplatňující podmínky pro rozpor s dobrými mravy je nesprávné a účelové. To, že společnost C. faktury s odmítnutím okamžitě vrátila a nikdy o nich neúčtovala, nebylo prokázáno, a i kdyby bylo, nevedlo by

to ke zpochybnění existence pohledávek žalobkyně a oprávněnému zrušení faktur, ale bylo by to důvodem k vymáhání pohledávek.

28. Žalovaný odmítl, že by žalobkyně provedla opravu daně postupem uvedeným v § 43 odst. 2 ZDPH a provedením interní opravy ve své daňové evidenci, neboť požadavek na vystavení a doručení opravného dokladu společnosti C. dle § 42 ZDPH je dle žalobkyně pouze formalistickým požadavkem bez opodstatnění. Žalobkyně byla dle § 42 odst. 2 ZDPH, resp. § 43 odst. 2 ZDPH povinna při provedení opravy základu a výše daně či při provedení opravy výše daně v jiných případech vystavit opravný daňový doklad. Předložený interní doklad č. ID2015/056 o zrušení daňových dokladů č. 20120164 a č. 20120165 však neobsahuje důvod opravy, rozdíl mezi opraveným a původním základem daně, rozdíl mezi opravenou a původní daní a rozdíl mezi opravenou a původní úplatou, tj. neobsahuje náležitosti opravného daňového dokladu dle § 45 odst. 1 ZDPH, a nebylo prokázáno, že by společnost C. obdržela opravný daňový doklad ve smyslu § 42 odst. 3 písm. b) ZDPH, resp. ust. § 43 odst. 2 ZDPH. Tuto skutečnost se v rámci doplnění řízení nepodařilo ověřit ani u společnosti C., neboť tato neposkytla správci daně požadovanou součinnost. Podle žalovaného tak žalobkyně nesplnila podmínky pro provedení opravy základu a výše daně, vyžadované ZDPH.
29. Ve zbytku žalovaný odkázal na napadené rozhodnutí.

V. Replika a další vyjádření žalobkyně

30. V replice ze dne 8. 3. 2019 žalobkyně poukázala na to, že žalovaný stále není schopen uspokojivě vysvětlit, v čem spatřuje naplnění definice poskytnutí služby ve smyslu § 14 odst. 1 ZDPH, pokud jde o částky, které byly vyúčtovány daňovými doklady č. 20120164 a č. 20120165, když na jednu stranu tvrdí, že došlo k (faktickému) poskytnutí právních služeb a na druhou stranu uznává, že k vyúčtování částky došlo na základě tzv. zesplatňovací podmínky s nelogickým závěrem, že k poskytnutí právní služby došlo, i když nebyly provedeny veškeré úkony právních služeb. Zesplatňovací podmínka obsahuje podle žalobkyně pouze závazek společnosti C. uhradit částku i za neposkytnuté právní služby, pokud dojde k ukončení poskytování právních služeb. Zesplatňovací podmínka neobsahuje žádný závazek žalobkyně, proto je odkaz na § 14 odst. 1 písm. d) ZDPH zcela nesmyslný. Od toho podle žalobkyně žalovaný ustoupil, avšak nově plnění vyúčtované dle zesplatňovací podmínky posoudil jako obecné poskytnutí služby podle § 14 odst. 1 ZDPH, aniž by vysvětlil, v čem naplnění podmínek obecného poskytnutí služby v uvedeném smyslu spatřuje. Podle žalobkyně však ve vyúčtování sankční částky za neposkytnuté služby dle zesplatňovací podmínky, která poskytnutí jakékoli činnosti žalobkyni neukládá a toliko stanoví závazek pro společnost C., ani poskytnutí služby ze strany žalobkyně ve smyslu § 14 odst. 1 ZDPH spatřovat nelze.
31. Žalobkyně setrvala na tom, že zesplatňovací podmínka měla charakter smluvní pokuty nebo náhrady škody, a vůbec neměla podléhat dani z přidané hodnoty. Žalobkyně měla za to, žalovaný považoval její tvrzení, že fakturované služby nevycházejí z fakticky realizovaných úkonů právního zastoupení, za nevěrohodné a účelové, aniž by k tomu předložil jediný důkaz, toliko argumentaci žalobkyně odmítl. Žalobkyně neměla jak prokázat, že společnost C. předmětné faktury č. 20120164 a 20120165 odmítla uhradit a vrátila a nikdy o nich v účetnictví neúčtovala, protože se společností C. vede letité soudní spory a jejich vztahy jsou dlouhodobě špatné. Dle přesvědčení žalobkyně by v návaznosti na závěr rozsudku SDEU ze dne 18. 07. 2007 ve věci C-277/05 prostředky získané na

základě zesplatňovací podmínky nikdy neměly podléhat DPH, poněvadž mají povahu sankčního ujednání. Stejně jako v případě smluvní pokuty je titulem k odměně na základě zesplatňovací podmínky porušení smlouvy, nikoli reálné poskytnutí služby. Úhrada, resp. fakturace, takové odměny tedy obecně není úplatou za plnění, které by bylo předmětem DPH.

32. Žalobkyně měla za to, že žalovaný při posouzení rozporu s dobrými mravy přehlédl, co je pro posuzování rozporu s dobrými mravy relevantní (tj. posouzení povinnosti uhradit částku ve výši několika desítek milionů korun ve vztahu k uplatnění práva ukončit poskytování právních služeb), dezinterpretoval stanovisko ČAK a opomněl, že jde o otázku právní, a nikoliv skutkovou.
33. V podání ze dne 11. 5. 2020 žalobkyně uvedla, že v souvislosti s totožnými daňovými doklady a daní z příjmu fyzických osob byly podány další dvě žaloby, kdy v řízeních na straně žalobců vystupovali společníci žalobkyně, přičemž v jednom z nich rozsudkem ze dne 11. 4. 2019, č. j. 6 Af 20/2018 – 68 městský soud rozhodl, že vydané faktury byly zrušeny oprávněně, neboť v nich uplatněný nárok byl v rozporu s rozhodovací praxí ČAK.

VI. Dosavadní řízení

34. Městský soud o žalobě rozhodl rozsudkem ze dne 12. 8. 2020, č. j. 10 Af 32/2018 – 61, žalované rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Městský soud seznal, že odměna žalobkyni příslušela až po řádně vykonané činnosti mandátáře. Poté byl toho názoru, že daň z přidané hodnoty na výstupu nebylo možno stanovit a odvést u těch odměn za služby, u nichž žalobkyně činnost nevykonala; podle názoru soudu tak daň měla být odvedena jen za tu část služeb, které byly skutečně vykonány a u kterých tak žalobkyni vznikl nárok na úplatu. Městský soud pak shledal, že faktické poskytnutí právních služeb, tj. reálně poskytnuté právní služby žalobkyní společnosti C., které byly podkladem pro vystavení daňových dokladů (faktur) č. 20120164 a 20120165, nebylo v posuzované věci dosud prokázáno.
35. Městský soud poukázal na řadu podkladů z daňového řízení a byl toho názoru, že aby mohla být správně stanovena daň za únor 2012, musí být ze skutkového hlediska nejdříve postaveno na jisto, zda a v jakém rozsahu žalobkyně fakticky poskytla společnosti C. služby za úplatu ve smyslu § 2 odst. 1 písm. b) ZDPH. Náležitě tedy musí být zjištěno, jaké konkrétní služby žalobkyně poskytla a zda jí za to vznikl nárok na obvyklou odměnu (úplatu). Městský soud proto shledal, že napadené rozhodnutí je zatíženo vadou nedostatečných skutkových zjištění, neboť skutkový stav, který vzal žalovaný za základ napadeného rozhodnutí, nemá oporu v daňovém spisu a vyžaduje rozsáhlé a zásadní doplnění /§ 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s./.
36. Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 9. 6. 2021, č. j. 6 Afs 261/2020 – 53, rozsudek městského soudu zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení (k obsahu rozhodnutí viz níže).

VII. Posouzení věci Městským soudem v Praze

37. Městský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán (srov. § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů - dále jen „s. ř. s.“), včetně řízení, které jeho vydání předcházelo. Při přezkoumání

tohoto rozhodnutí městský soud vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (srov. § 75 odst. 1 s. ř. s.).

38. Vzhledem k tomu, že žalobkyně ani žalovaný se po výzvě městského soudu ze dne 9. 7. 2021 nevyjádřili, zda souhlasí s rozhodnutím bez nařízení jednání, jejich souhlas byl tedy presumován, rozhodl městský soud v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. bez nařízení jednání. Městský soud taktéž neshledal důvod pro nařízení jednání z důvodu dokazování – veškeré podklady jsou totiž součástí správního spisu, z něhož žalovaný vycházel a jehož postup je předmětem přezkumu městským soudem. Správním spisem se přitom dokazování 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).
39. Jak již bylo v rekapitulační části shrnuto, žalobkyně za zdaňovací období únor 2012 dvěma fakturami č. 20120164 a č. 20120165 nejprve přiznala daň na výstupu za poskytnuté právní služby (a podala 20. 6. 2012 dodatečné daňové přiznání, jímž daň zvýšila), avšak následně dne 25. 3. 2015 podala další dodatečné daňové přiznání na nižší daňovou povinnost, v němž naopak tyto faktury již nezohlednila s tím, že je obě dodatečně zrušila. Správce daně a žalovaný jsou poté toho názoru, že žalobkyně odběrateli poskytla služby podle § 14 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty a mají za to, že oprava daňového přiznání podle § 42 či § 43 ZDPH nebyla na místě; podle orgánů finanční správy bylo tak na místě zdanění ve výši podle původního (dodatečného) daňového tvrzení z 20. 6. 2012.
40. Pokud jde o povahu fakturovaných plnění fakturami č. 20120164 a č. 20120165 městský soud poukazuje na to, že podle § 2 odst. 1 písm. b) ZDPH platí, že: „*[p]ředmětem daně je poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti, s místem plnění v tuzemsku.*“
41. Podle § 14 odst. 1 ZDPH platí, že:
- „*[p]oskytnutím služby se pro účely tohoto zákona rozumí všechny činnosti, které nejsou dodáním zboží nebo převodem nemovitosti. Poskytnutím služby se rozumí také*
- a) *převod práv,*
- b) *poskytnutí práva využití věci nebo práva anebo jiné majetkově využitelné hodnoty,*
- c) *vznik a zánik věcného břemene,*
- d) *přijetí závazku zdržet se určitého jednání nebo strpět určité jednání nebo situaci.*“
42. Městský soud v Praze ve svém rozsudku ze dne 12. 8. 2020, č. j. 10 Af 32/2018 – 61, původně dospěl k závěru, že v projednávaném případě odměna žalobkyni příslušela až po řádně vykonané činnosti mandátáře, a na vyplacení celé odměny na základě tzv. zesplatňující klauzule při ukončení smluvního vztahu ze strany mandanta tak neměla právní nárok. Z tohoto důvodu nebylo možné stanovit a odvést DPH u těch odměn za služby, u nichž žalobkyně činnost reálně nevykonala.
43. Jak již bylo konstatováno výše, Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 9. 6. 2021, č. j. 6 Afs 261/2020 – 53, rozsudek městského soudu zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení. Nejvyšší správní soud se s názorem městského soudu neztotožnil.
44. Nejvyšší správní soud v první řadě poukázal na to, že podle § 108 odst. 1 písm. k) ZDPH (ve znění účinném do 31. 12. 2012) je „*osoba, která vystaví doklad, na kterém uvede daň, povinna přiznat a zaplatit daň správci daně.*“ Z judikatury Soudního dvora Evropské unie (dále též „*SDEU*“) přitom vyplývá, že osoba, která uvede na vystaveném dokladu DPH, má

povinnost tuto daň odvést bez ohledu na povinnost odvést tuto daň na základě plnění, jež je předmětem DPH, a bez ohledu na to, zda bylo zdanitelné plnění uskutečněno. Povinnost odvést daň uvedenou na faktuře (daňovém dokladu) existuje nezávisle na povinnosti odvést daň z důvodu plnění podléhajícího DPH (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 11. 2020, č. j. 5 Afs 408/2019 - 32, nebo ze dne 13. 10. 2014, č. j. 8 Afs 21/2014 - 30, jakož i judikatura SDEU v nich uvedená).

45. Nejvyšší správní soud zdůraznil, že v případech, kdy je daň přiznána a případně zaplácena z důvodu nesprávného uvedení na vystavené faktuře (daňovém dokladu), zákon připouští možnost opravy. Pro nápravu tohoto i jiných právních pochybení § 43 odst. 1 ZDPH (oprava výše daně) stanoví, že *„v případě, kdy plátce nebo osoba identifikovaná k dani uplatnila a přiznala daň jinak, než stanoví tento zákon, a tím zvýšila daň na výstupu nebo svoji daňovou povinnost, je oprávněna provést opravu v dodatečném daňovém přiznání za zdaňovací období, ve kterém se uskutečnilo původní plnění, nebo byla přijata úplata. Opravu lze provést nejdříve ke dni, ve kterém plátce nebo osoba identifikovaná k dani, pro kterou se plnění uskutečnilo, obdržela opravný daňový doklad, nebo ve kterém byla provedena oprava v evidenci pro daňové účely, podle odstavce 2“.*
46. Dále Nejvyšší správní soud zdůraznil, že *„v případě opravy výše daně v jiných případech plátce nebo osoba identifikovaná k dani vystaví opravný daňový doklad, pokud měla povinnost vystavit daňový doklad nebo daňový doklad vystavila. Pokud plátce nebo osoba identifikovaná k dani neměla povinnost vystavit daňový doklad a daňový doklad nevystavila, provede opravu v evidenci pro daňové účely (§ 43 odst. 2 zákona). Osoba povinná přiznat daň podle § 108 odst. 1 písm. k) je oprávněna při opravě daně postupovat přiměřeně podle odstavců 1 až 4 (odst. 5 téhož ustanovení zákona).“*
47. Nejvyšší správní soud dále shrnul i ty podmínky, při níž je plátce podle § 42 odst. 1 ZDPH oprávněn provést opravu základu daně a výše daně. Podotkl, že podle odstavce 2 téhož ustanovení zákona plátce v případě opravy základu daně a výše daně *vystaví* do 15 dnů ode dne zjištění skutečností rozhodných pro provedení takové opravy *opravný daňový doklad* (...). Oprava základu daně a výše daně je dle § 42 odst. 3 písm. b) ZDPH samostatným zdanitelným plněním (...) a osoba povinná k dani (...), pro kterou se původní plnění uskutečnilo (...), *obdržela opravný daňový doklad*. Nejvyšší správní soud poukázal rovněž na formální náležitosti opravného daňového dokladu podle § 45 odst. 1 ZDPH, podle kterého platí, že opravný daňový doklad obsahuje mj. důvod opravy, rozdíl mezi opraveným a původním základem daně, rozdíl mezi opravenou a původní daní, rozdíl mezi opravenou a původní úplatou.
48. Nejvyšší správní soud shrnul, že z usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 3. 2021, č. j. 9 Afs 240/2019 - 41 vyplývá, že smyslem a účelem opravy dle § 43 ZDPH je *„umožnit nápravu právního pochybení učiněného plátcem“* (bod [27]), zatímco smyslem a účelem opravy dle § 42 ZDPH je *„umožnit za splnění předem stanovených podmínek korekci daňové povinnosti plátce v případě, kdy poté, co primárně vznikla, dojde ke skutečností, jež si zaslouží být zohledněny“* [tamtéž]. K vlastní proceduře uplatňování nároků na opravu daně rozšířený senát uvedl, že *„se tak děje za pomoci speciálního typu daňového dokladu, který má zákonem předepsané náležitosti. Z nich lze zjistit, jaká byla původní a jaká má být nová výše daňové povinnosti a jaký je důvod změny. Tento speciální daňový doklad je třeba v obou případech vystavit, doručit příslušnému plátcovi, ve vztahu k němuž se oprava provádí (...) a vše zanést do povinných evidencí plátce, který opravu uplatňuje“* (bod [28]). Nejvyšší správní soud zdůraznil, že přes některé rozdíly institutů opravy daně

prováděných podle § 42 (oprava základu daně) a § 43 (oprava výše daně) - viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 2. 2021, č. j. 10 Afs 136/2019 - 42, a ze dne 3. 9. 2020, č. j. 1 Afs 313/2019 - 83 - je tedy procedura jejich uplatňování shodně podmíněna vystavením opravného daňového dokladu a jeho doručením odběrateli.

49. Nejvyšší správní soud v této souvislosti podotkl, že i kdyby plnění fakturované původními daňovými doklady byla plnění nezdanitelná, je nutno přisvědčit daňovým orgánům, že též na základě takto vystavených původních daňových dokladů by žalobkyni vznikla povinnost DPH přiznat a odvést s ohledem na výše citované znění § 108 odst. 1 písm. k) ZDPH s možností případné následné opravy. Nelze pak podle názoru Nejvyššího správního soudu odhlížet od toho, že po vystavení původních daňových dokladů a jejich doručení klientu žalobkyně (odběrateli), docházelo v souvislosti s nimi v průběhu času k dalším úkonům (postoupení pohledávek, či jejich započtení, byť byly později (s odstupem téměř tří let) žalobkyní interním účetním dokladem zrušeny.
50. Nejvyšší správní soud shrnul, že žalobkyně v žalobě nezpochybňovala závěry žalovaného, že v rámci procedury uplatnění opravy výše daně nenaplnila formální požadavky zákona (resp. že jejich naplnění neprokázala), neboť nevystavila opravný daňový doklad s náležitostmi dle § 45 odst. 1 ZDPH, a pouze označila tyto požadavky zákona za přílišný formalismus. Nejvyšší správní soud shledal, že interní účetní doklad s chybějícími náležitostmi o důvodu opravy a vyčíslenými rozdíly mezi opraveným a původním základem daně, daní a úplatou nelze ve smyslu § 45 odst. 1 ZDPH za opravný daňový doklad považovat. Jak vyplývá z textu zákona, jakož i z výše citované judikatury, představuje opravný daňový doklad a jeho doručení odběrateli nezbytnou podmínku pro provedení opravy. Nevystavila-li tedy žalobkyně opravný daňový doklad a nedoručila jej svému odběrateli, nenaplnila klíčovou zákonnou podmínku pro provedení opravy výše daně druhým dodatečným daňovým přiznáním, kterou z tohoto důvodu nebyla oprávněna provést.
51. Nejvyšší správní soud uzavřel, že žalobou napadené rozhodnutí správně upozornilo, že bez ohledu na hodnocení povahy plnění u původních daňových dokladů nebyly naplněny podmínky § 42 a 43 ZDPH pro provedení opravy, a požadavek městského soudu na zjišťování rozsahu reálně poskytnutých služeb proto byl v souzené věci nadbytečný.
52. Nejvyšší správní soud v uvedeném rozsudku podle názoru městského soudu vyslovil závěry pro všechny rozhodné právní otázky věci; ostatně ani žalobkyně ani žalovaný, ač k tomu byli vyzváni dne 9. 7. 2021, k tomuto rozsudku již neuplatnili žádné další procesní stanovisko. Právní názor Nejvyššího správního soudu vyslovený ve zrušujícím rozhodnutí je přitom pro městský soud závazný (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).
53. Městský soud je proto ve shodě se závěry Nejvyššího správního soudu i žalovaného toho názoru, že pokud žalobkyně dne 14. 5. 2012 vystavila daňové doklady č. 20120164 (základ daně 27.191.921,01 Kč, DPH 5.438.384,21 Kč) a 20120165 (základ daně 6.660.377,94 Kč, DPH 1.332.076,59 Kč) s datem uskutečnění zdanitelného plnění 15. 2. 2012 a dne 20. 6. 2012 podala dodatečné daňové přiznání k DPH za předmětné zdaňovací období evidované pod č. j. 142839/12, ve kterém vykazala výše uvedené daňové doklady, tj. zvýšila daň na výstupu o částku 6.770.460 Kč, byla žalobkyně tuto daň povinna zaplatit.
54. Oproti tomu totiž žalobkyně předložila pouze interní doklad č. ID2015/056 ze dne 17. 3. 2015, kterým provedla zrušení daňových dokladů č. 20120164 a 20120165 a tento doklad dle názoru Nejvyššího správního soudu nesplňuje náležitosti opravného daňového

dokladu. Jestliže žalobkyně následně dne 25. 3. 2015 podala dodatečné daňové přiznání k DPH za předmětné zdaňovací období evidované pod č. j. 2165833/15, ve kterém snížila daň na výstupu o částku 6.770.460 Kč, správně proto žalovaný ve shodě se správcem daně platebním výměrem anuloval údaje deklarované žalobkyní v tomto dodatečném daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce února 2012 a správně ponechal daň vyměřenou na základě dodatečného daňového tvrzení žalobkyně z 20. 6. 2012. Tuto daň proto byla žalobkyně povinna zaplatit.

VIII. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

55. Na základě všech shora uvedených skutečností městský soud shledal žalobu nedůvodnou, a proto ji zamítl podle § 78 odst. 7 s. ř. s. (výrok I.).
56. Výroky o nákladech řízení (II. a III.) vycházejí z ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Podle tohoto ustanovení nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.
57. Procesně neúspěšné žalobkyni tedy náhrada nákladu řízení nenáleží. U procesně úspěšného žalovaného (včetně procesního úspěchu v řízení o kasační stížnosti před Nejvyšším správním soudem - o náhradě nákladů tohoto řízení byl městský soud povinen rozhodnout v dalším řízení – srov. §110 odst. 3 s. ř. s.) městský soud neshledal, že by mu vznikly náklady přesahující rámec jeho běžné činnosti. Náhradu nákladů řízení proto žalovanému městský soud nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost podle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. není přípustná v rozsahu otázek, které byly již vyřešeny předchozím rozhodnutím Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 6. 2021, č. j. 6 Afs 261/2020 – 53. V rozsahu, v němž není přípustná kasační stížnost, je přímo proti tomuto rozhodnutí přípustná ústavní stížnost (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 2. 7. 2019, sp. zn. III. ÚS 926/19).

Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno, a to v tolika vyhotoveních (podává-li se v listinné podobě), aby jedno zůstalo soudu a každý účastník dostal jeden stejnopis. 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). Případně-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 Praze 31.srpna 2021

JUDr. Ing. Viera Horčicová v. r.

předsedkyně senátu