



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobkyně: **AUTOCENTRUM-WEST s. r. o.**, IČO 25226282,
Domažlická 1195/178a, Plzeň,
zastoupena advokátem JUDr. Petrem Sladkým,
sídlem Veleslavínova 363/35, Plzeň,

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného č. j. 24479/21/5300-21441-704561 ze dne 29. 6. 2021,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Řízení před správními orgány

- 1. Finanční úřad pro Plzeňský kraj vyměřil žalobkyni platebním výměrem na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červen 2019 daňovou povinnost ve výši vlastní daně 3 220 Kč. Podstatou tohoto rozhodnutí bylo, že žalobkyně neprokázala splnění podmínek pro

Shodu s prvopisem potvrzuje: L. K.

vystavení opravného dokladu podle § 42 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty („zákon o DPH“), jímž za toto zdaňovací období vykázala nadměrný odpočet ve výši 257 111 Kč (vykázala zápornou daň na výstupu ve výši základu daně -1 215 799 Kč, DPH - 255 318 Kč). Žalovaný toto rozhodnutí následně potvrdil a zamítl odvolání žalobkyně.

2. Žalovaný ve svém rozhodnutí uvedl, že k opravě základu daně podle § 42 zákona o DPH lze přistoupit tehdy, kdy původní uplatnění daně na výstupu na základě uskutečněného plnění či přijetí úplaty proběhlo v souladu se zákonem o DPH, následně však došlo k nějaké změně předvídané v prvním odstavci § 42 zákona o DPH. V souzené věci měly důvody pro opravu spočívat v tom, že žalobkyně poskytla svému odběrateli V. A. dodatečnou obchodní slevu ve výši nezaplacených oprav automobilů výměnou za to, že odběratel nebude po žalobkyni požadovat náhradu škody. Tento důvod měl svůj základ v ústní dohodě o vypořádání nezaplacených pohledávek ve výši 1 500 000 Kč za odběratelem plnění – oprav nákladních automobilů – vůči pohledávce odběratele za žalobkyní ve výši nejméně 1 500 000 Kč z titulu náhrady škody na nákladním automobilu, který žalobkyně zadržovala. Žalovaný konstatoval, že nárok na náhradu škody, která není předmětem DPH, nelze kompenzovat tím, že žalobkyně provede opravu základu daně u dříve uskutečněných zdanitelných plnění, u kterých se podmínky jejich poskytnutí nezměnily. Ve věci nejde o slevu a nezaplacené pohledávky žalobkyně nebyly vymáhány v exekučním či insolvenčním řízení. Dále žalovaný uvedl, že žalobkyně přes výzvu nedoložila původní daňové doklady, k nimž se oprava měla vztahovat, neexistuje časová a věcná souvislost mezi opravným dokladem a škodní událostí. Jde pouze o vyrovnání finančních úhrad mezi žalobkyní a jejím odběratelem, nikoliv důvod pro snížení základu daně. Celkově tak žalobkyně neprokázala důvody pro opravu základu daně a nepřeložila doklady, které by jí opravňovaly k provedení opravy.

II. Řízení před soudem

3. Proti tomuto rozhodnutí žalobkyně brojila žalobou. Namítla, že orgány finanční správy vycházely z nesprávných skutkových zjištění. Žalobkyně totiž ve skutečnosti zaslala původní daňové doklady, k nimž se měl opravný doklad vztahovat, v datové zprávě ID 753350054. Dále je nesprávné tvrzení, že mezi škodní událostí na vozidle odběratele žalobkyně a opravným daňovým dokladem není souvislost. Věcná i časová souvislost plyne z předložených důkazů, ze kterých je zjevné, že šlo o vyřizování škodní události. Není pravda, že vystavení opravného daňového dokladu bylo jen způsobem řešení platební nekázně odběratele. Důvody žalobkyně i její vztah k odběrateli žalobkyně podrobně vysvětlila: dlouhodobě prováděla opravy vozidel V. A. Provedla i opravu vozidla, které bylo následně odstaveno v areálu její provozovny a k jehož poškození (zničení) došlo. Odběratel následně vůči žalobkyni uplatnil nárok na náhradu škody na vozidle a požadoval i náhradu ušlého zisku. Aby žalobkyně předešla soudnímu sporu, uzavřela s V. A. dohodu o vypořádání pohledávek, neboť V. A. byl zároveň dlouholetým dlužníkem žalobkyně. Obsahem této dohody bylo poskytnutí dodatečné slevy panu A. i ze strany žalobkyně oproti nároku na náhradu škody. Tato dohoda byla ústní, což zákon připouští a důkazem o ní byl vystavený dobropis, který odběratel A. také zaúčtoval. S touto argumentací žalobkyně a předloženými důkazy se správci daně nevypořádali a neuvedli řádné důvody, proč neuznávají předložené doklady a důkazy. Zjevně byla prokázána i výše poskytnuté slevy (tj. 1 500 000 Kč). Správce daně také ignoruje, že daň z přidané hodnoty mezi plátcí DPH má být fiskálně neutrální.

4. Žalovaný uvedl, že žalobní argumentace v zásadě kopíruje dříve uplatněné odvolací námitky. K námitce opomenutých původních dokladů žalovaný uvedl, že z doručky datové zprávy je zřejmé, jaké přílohy obsahovala. Původní doklady, k jejichž předložení byla žalobkyně vyzvána, mezi zaslanými přílohami nebyly. Absencí věcné a časové souvislosti je míněna absence právního vztahu mezi skutečnostmi oprav nákladních vozidel jako předmětu uskutečněných zdanitelných plnění a vznikem pohledávky z titulu náhrady škody. Časová blízkost těchto skutečností nemění nic na tom, že spolu právně nijak nesouvisí a tuto souvislost nelze uměle vytvořit prostřednictvím opravného dokladu. Z hlediska zákona o DPH existence těchto skutečností neopravňuje k opravě základu daně ve smyslu § 42. Důvody opravy pak žalovaný hodnotil podle tvrzení samotné žalobkyně: důvodem pro opravu daňových dokladů (fakticky jejich stornování) byl zápočet vzájemných pohledávek a závazků mezi žalobkyní a jejím odběratelem.
5. Tvrzení o slevě pak zcela odporuje tomu, co sama žalobkyně uvedla. Uskutečněná zdanitelná plnění ze strany žalobkyně nebyla vadná, tudíž nemohlo jít o slevu vyplývající z vadného plnění nebo plnění v nižší jakosti, které by zakládalo nárok na slevu ve smyslu občanského zákoníku. V úvahu tak přichází jediné „komerční“ sleva, tj. nabídka cenového zvýhodnění v návaznosti na splnění nějakých dalších podmínek. Ze své podstaty tak tato sleva musí být nabídnuta nejpozději při uzavírání smlouvy, nikoliv dodatečně s dalším časovým odstupem. Fakticky tedy nejde o slevu, ale nedůvodné stornování dokladů za plnění, která žalobkyně poskytla, ale neobdržela za ně úplatu. Mezi účastníky transakce mělo zřejmě dojít k zápočtu vzájemných pohledávek, a tím měly zaniknout pohledávky žalobkyně z titulu práva na úhradu ceny za provedené opravy vozidel, které se vztahují k původně vystaveným daňovým dokladům. Odrazem těchto právních jednání žalobkyně a jejího odběratele nemůže být postup spočívající v opravách již vydaných daňových dokladů, jejichž důsledkem je vznesení nároku na vrácení již odvedené daně z přidané hodnoty (společně se vznikem povinnosti odběratele V. A. vrátit dříve nárokováný odpočet DPH). V teoretické rovině jde sice o postup neutrální a pro žalobkyni výhodný, neodpovídá však zákonu. Z hlediska důkazního břemene tak žalobkyně nepředložila ani doklady, které by odůvodňovaly provedení opravy dle § 42 zákona o DPH, neunesla tak ani prvotní důkazní břemeno.
6. V replice žalobkyně uvedla, že původně předložila nesprávnou skupinu dokladů – faktur – k zápočtu, než na které se domluvila s odběratelem. Toto pochybení následně napravila, trvá tedy na tom, že předložila veškeré potřebné doklady. Dále pak vysvětlila obsah dohody: odběratel byl povinen uhradit starší polovinu pohledávek, oproti té novější pak uplatní požadavek (zápočet) na úhradu nákladů, které mu vznikly v souvislosti se škodní událostí. Žalobkyně tedy proti sobě postavila a započetla exitující splatné vzájemné pohledávky, což je postup možný podle předpisů civilního i daňového práva. Nejde tedy o nějakou umělou, vykonstruovanou souvislost.

III. Posouzení věci

7. Žaloba není důvodná.
8. Soud neshledal, že by naříkané rozhodnutí trpělo vytýkanými vadami. Žalobkyně přes výzvu správce daně nepředložila původní daňové doklady, jichž se oprava základu daně týkala a skutečně nebyla schopna jednoznačně a uvěřitelně vysvětlit, co by mělo být důvodem pro opravu základu daně. Nad rámec toho však je třeba uvést, že napadené rozhodnutí je sice rozsáhle odůvodněno, z hlediska jednoznačného uchopení věci je ovšem obtížně srozumitelné a zčásti není zřejmé, na základ jakých úvah orgány finanční správy

postupovaly. Jakkoliv tyto důvody mohou považovat za natolik samozřejmé, že z pohledu specializovaného správního orgánu nepotřebují bližšího vysvětlení, nejsou samozřejmé ani pro žalobkyni ani pro soud. Bylo tak namístě úvahy buďto podrobně vysvětlit, nebo alespoň neuvádět ty, které nemají zřejmou souvislost se souzenou věcí. Přes tyto výhrady však soud považoval napadené rozhodnutí jako celek (resp. podstatné části odůvodňující celý jeho výrok) ještě za přezkoumatelné.

Změna obchodního vztahu s odběratelem po poskytnutí plnění jako důvod opravy základu daně

9. Podle § 42 odst. 1 zákona o DPH plátce opraví základ daně, nastanou-li tyto skutečnosti:
 - a) zrušení nebo vrácení celého nebo části zdanitelného plnění,
 - b) vrácení spotřební daně podle § 40 odst. 2,
 - c) nedojde k převodu vlastnického práva ke zboží na jeho uživatele podle § 13 odst. 3 písm. c),
 - d) vrácení úplaty, ze které vznikla plátcí ke dni jejího přijetí povinnost přiznat daň a jestliže se zdanitelné plnění neuskutečnilo,
 - e) použití úplaty, ze které vznikla plátcí ke dni jejího přijetí povinnost přiznat daň, na úhradu jiného plnění, nebo
 - f) *další skutečnosti, na jejichž základě dojde ke změně výše základu daně podle § 36 a 36a po dni uskutečnění zdanitelného plnění.*
10. Zákon o DPH v § 42 reaguje na situace, kdy se až po uskutečnění plnění (aspoň částečném) změnila výše úplaty za ně (typicky při vrácení zboží, nedodržení sjednaných podmínek, odstoupení od smlouvy). Důvodem pro vystavení opravného daňového dokladu tak není nesprávné vystavení původního dokladu (resp. uvedení nějakého nesprávného údaje v něm), ale typicky změněná situace v obchodním vztahu s odběratelem (srov. rozsudek NSS č. j. 10 Afs 136/2019-42 ze dne 3. 2. 2021).
11. Tato úprava vychází z čl. 90 směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty („směrnice o DPH“), podle níž (1) se základ daně přiměřeně sníží za podmínek stanovených členskými státy, je-li *zaplacení ceny zrušeno nebo vypovězeno*, je-li cena zcela nebo zčásti nezaplacená nebo je-li *snížena po uskutečnění plnění*. (2) Členské státy se mohou odchýlit od odstavce 1 v případě celkového nebo částečného nezaplacení ceny.
12. Ve skutkových okolnostech souzeného případu je významný zejména § 42 odst. 1 písm. f) zákona o DPH, tj. *existence dalších skutečností, na jejichž základě dojde ke změně výše základu daně po dni uskutečnění zdanitelného plnění* v návaznosti na pojmy *zrušení nebo vypovězení zaplacení ceny* a *snížení ceny po uskutečnění plnění* ve smyslu čl. 90 odst. 1 směrnice o DPH. Pouze o uplatnění tohoto ustanovení byl také ve věci spor.
13. Toto ustanovení ukládá členským státům povinnost snížit základ daně, a tudíž výši DPH dlužné osobou povinnou k dani pokaždé, když osoba povinná k dani neobdrží po uzavření transakce část nebo celé protiplnění. Vyjadřuje tím *základní zásadu směrnice o DPH, podle níž je základ daně tvořen skutečně přijatým protiplněním, a důsledkem toho je, že daňový orgán nemůže vybrat částku DPH převyšující částku, která byla osobě povinné k dani zaplacená* (srov. rozsudek SDEU C-588/10 ve věci Kraft Foods Polska ze dne 26. 1. 2012, odst. 26 a 27).
14. Druhý odstavec čl. 90 členským státům nicméně umožňuje odchýlit se od výše uvedeného

pravidla v případě celkového nebo částečného nezaplacení ceny plnění. Jak je vysvětleno dále, *tato odchylka na věc žalobkyně nedopadá*, pro pochopení věci je však vhodné uvést její význam:

15. Osoby povinné k dani se na základě čl. 90 odst. 1 směrnice o DPH nemohou dovolávat nároku na snížení svého základu daně u DPH v případě nezaplacení ceny, pokud se dotýčný členský stát rozhodl uplatnit odchylku stanovenou v čl. 90 odst. 2 směrnice. Pokud totiž dojde k celkovému nebo částečnému nezaplacení kupní ceny, aniž dojde k odstoupení od smlouvy nebo jejímu zrušení, má kupující nadále povinnost sjednanou cenu zaplatit a prodávající, i když již není vlastníkem zboží, *v zásadě nadále disponuje pohledávkou, jejíž zaplacení se může domáhat před soudem*. Jelikož však nelze vyloučit, že se taková pohledávka nestane ve skutečnosti definitivně nedobytnou, rozhodl se unijní zákonodárce ponechat každému členskému státu možnost určit, zda v případě nezaplacení kupní ceny, *kteřé samo o sobě na rozdíl od odstoupení od smlouvy nebo jejího zrušení nemá za následek obnovení původního stavu*, vznikne nárok na přiměřené snížení základu daně za podmínek, které stanoví, nebo zda v takovém případě nebude takové snížení možné (srov. odst. 22 až 25 rozsudku Soudního dvora EU C-337/13 ve věci Almos Agrárkülkereskedelmi Kft ze dne 15. 5. 2014).
16. Ve světle tohoto výkladu je podstatné, zda lze dohodu mezi žalobkyní a jejím odběratelem o následné změně podmínek již provedených oprav automobilů s výsledkem, že žalobkyni zanikne původní nárok na úplatu za tato plnění, podřadit režimu čl. 90 směrnice o DPH a kterému z nich, a jak ji kvalifikovat podle § 42 odst. 1 zákona o DPH.
17. Ve věci byl spor v zásadě jen o to, zda lze okolnosti případu kvalifikovat jako další skutečnosti, na jejichž základě dojde ke změně výše základu daně po dni uskutečnění zdanitelného plnění [písm. f) citovaného ustanovení]. Orgány finanční správy obecně vyšly z toho, že to možné není. Tuto svou úvahu podrobně neodůvodnily, její základ však zjevně spočívá v tom, že podle nich je důvodem pro opravu základu daně nedobytnost pohledávky.
18. Důvod opravy základu daně v § 42 odst. 1 písm. f) zákona o DPH je formulován zjevně široce tak, aby zahrnoval *všechny možné další skutečnosti* nezahrnuté pod písm. a) až e), na jejichž základě dojde ke změně výše základu daně po dni uskutečnění zdanitelného plnění. To platí tím spíše, že zákon o DPH musí bezvýjimečně umožňovat opravu daně pro případy *zrušení nebo vypovězení zaplacení ceny* nebo *snížení ceny po uskutečnění plnění* ve smyslu čl. 90 odst. 1 směrnice o DPH. Odchylnou úpravu může zákon o DPH stanovit pouze případy regulace celkového nebo částečného nezaplacení ceny plnění spadající pod výjimku čl. 90 odst. 2 směrnice o DPH, tj. typicky případy nedobytnosti pohledávky.
19. Orgány finanční správy vycházely z toho, že dalšími skutečnostmi ve smyslu § 42 odst. 1 písm. f) zákona o DPH jsou právě (jen) případy nedobytnosti pohledávek za odběratelem plnění (insolvence, exekuce či úmrtí dlužníka), které mají v dalších ustanoveních zákona (§ 46 a § 46a) svou podrobnou úpravu. Tomu přisvědčit nelze. Nedobytnost pohledávek za odběratelem je jen jedním z možných důvodů pro opravu základu daně podle § 42 odst. 1 zákona o DPH. Není žádného zřejmého důvodu – a orgány finanční správy se takový důvod ani nepokusily předložit –, proč by § 42 odst. 1 písm. f) zákona o DPH měl být vykládán tak, že dopadá výlučně na případy insolvence, exekuce či úmrtí dlužníka.
20. Dalšími skutečnostmi ve smyslu § 42 odst. 1 písm. f) zákona o DPH jsou nejen případy nedobytnosti pohledávek, ale také všechny další skutečnosti, které nelze podřadit některé z

jiných skutkových podstat § 42 odst. 1 písm. a) až e) zákona o DPH a které zároveň odpovídají pojmům *zrušení nebo vypovězení zaplacení ceny* nebo *snížení ceny po uskutečnění plnění* ve smyslu čl. 90 odst. 1 směrnice o DPH.

21. Problematické proto jsou úvahy žalovaného o tom, zda žalobkyně prokázala nedobytnost svých pohledávek, které tvoří významnou část odůvodnění napadeného rozhodnutí (odst. 38 až 44). Tyto úvahy se totiž mýlí s právní i skutkovou podstatou případu. Žalobkyně v souzené věci neuvedla, že by důvod opravy základu daně spočíval v nedobytnosti pohledávky. Bylo proto zcela mimoběžné, pokud jí žalovaný předkládal své úvahy o tom, jak se základ daně opravuje v případech insolvence, exekuce či úmrtí odběratele plnění. Důvod opravy uvedený žalobkyní jednoznačně odpovídá následné *smluvní* změně situace v obchodním vztahu s odběratelem. V logice výše uvedeného rozsudku C-337/13 tak již nejde o nejistou situaci, kdy žalobkyně zásadě nadále disponuje pohledávkou, jejíž zaplacení se po odběrateli může domáhat před soudem. Z právní podstaty tvrzení žalobkyně je již definitivně dáno, že ona jako osoba povinná k dani neobdrží původně sjednanou úplatu za uskutečněné zdanitelné plnění (srov. i § 36 odst. 1 zákona o DPH). Nejde tedy o pohledávky existující a nedobytné, ale pohledávky, které po poskytnutí plnění zanikly jinak než splněním (zaplacením).
22. Výše uvedené obecné úvahy lze shrnout tak, že napadené rozhodnutí je nedostatečné v otázce výkladu § 42 odst. 1 písm. f) zákona o DPH, neboť prakticky vylučuje, že by smlouva mezi žalobkyní a jejím odběratelem o vzájemném vypořádání pohledávek s následkem zániku práva na úplatu za již provedené opravy automobilů mohla být důvodem pro opravu základu daně. Tuto nesamozřejmou úvahu orgány finanční správy učinily na základě blíže nevysvětleného zužujícího výkladu pojmu *další skutečnosti, na jejichž základě dojde ke změně výše základu daně po dni uskutečnění zdanitelného plnění*, aniž by hodnotily, zda lze smluvní změnu obchodního vztahu po poskytnutí plnění hodnotit jako *zrušení nebo vypovězení zaplacení ceny* nebo *snížení ceny po uskutečnění plnění* ve smyslu čl. 90 odst. 1 směrnice o DPH. Pokud by napadené rozhodnutí bylo založeno pouze na této nedostatečné úvaze, byl by důvod je zrušit pro nepřezkoumatelnost.

Prokázání podmínek pro opravu základu daně

23. Napadené rozhodnutí však zároveň věcně hodnotí, zda žalobkyně prokázala svá jednotlivá tvrzení, tedy co skutečně bylo obsahem smlouvy mezi žalobkyní a jejím odběratelem, a zda prokázala i další podmínky pro opravu základu daně. Za toho stavu bylo možné rozhodnutí věcně přezkoumat.
24. V této souvislosti je třeba připomenout úpravu důkazního břemene. V daňovém řízení je to především daňový subjekt, koho tíží důkazní břemeno. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Daňové řízení není ovládáno zásadou vyšetřovací, nýbrž je založeno na primární povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (již rozsudek NSS č. j. 1 Afs 54/2004-125 ze dne 9. 2. 2005, č. 1022/2007 Sb. NSS). Podle § 92 odst. 4 daňového řádu může správce daně, pokud to vyžaduje průběh řízení, vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence. Správce daně podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu naopak prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí,

účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. Prokáže-li správce daně důvodné pochybnosti o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti nebo správnosti účetnictví daňového subjektu, přesouvá se důkazní břemeno opět na daňový subjekt, který musí předložením dalších důkazů pochybnosti správce daně rozptýlit (z mnohých srov. rozsudek NSS č. j. 6 Afs 34/2017-71 ze dne 20. 9. 2017).

25. Protože se žalobkyně prostřednictvím opravného dokladu snažila o opravu základu daně a ve výsledku díky tomu nárokovala nadměrný odpočet, bylo na ní, aby předložila bezvadný doklad a byla schopna prokázat správnost tam uvedených údajů. Za toho stavu měla žalobkyně být schopna vyložit, k jaké změně situace v obchodním vztahu mezi ní a odběratelem V. A. došlo, která by měla vztah k původně přiznanému základu daně. Orgány finanční správy pak měly tato skutková tvrzení kvalifikovat z pohledu požadavků § 42 odst. 1 zákona o DPH, a případně vyložit, proč konkrétně žádná ze skutkových podstat uvedených v tomto ustanovení není naplněna. Popřípadě mohly žalobkyni vyzvat podle § 92 odst. 4 daňového řádu k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, nebo mohly formulovat odůvodněné pochybnosti ve smyslu § 92 odst. 5 téhož zákona.
26. V souzené věci žalobkyně předložila opravný doklad (§ 45 zákona o DPH), jehož přílohou byla sada původních daňových dokladů (faktur) starší tří let počítaných od konce zdaňovacího období, ve kterém vznikla povinnost přiznat daň u původního uskutečněného zdanitelného plnění. V takovém případě opravu základu daně nelze provést (§ 42 odst. 8 zákona o DPH). Jinými slovy, žalobkyně se pokusila o opravu základu daně ve vztahu k původním uskutečněným zdanitelným plněním, u nichž to již nebylo možné z důvodu uplynutí času.
27. Na základě toho správci daně vznikly pochybnosti o správnosti a průkaznosti podaného daňového tvrzení nebo jiné písemnosti předložené daňovým subjektem nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených. Vyzval proto podle § 89 odst. 1 daňového řádu žalobkyni k odstranění pochybností o tom, k jakým původním zdanitelným plněním se oprava základu daně vztahuje a co je vlastně důvodem této opravy. Po výzvě správce daně žalobkyně označila, avšak nepředložila jinou sadu novějších daňových dokladů (faktur) vztahující se k jiným původním zdanitelným plněním.

Předložení původních daňových dokladů

28. Orgány finanční správy žalobkyni vytkly, že nepředložila tyto faktury samotné. K tomuto okruhu právních otázek žalobkyně uplatnila jediný žalobní bod: tvrdila, že tyto faktury předložila.
29. Žalovaný tuto argumentaci dostatečně vypořádal již v odst. 47 napadeného rozhodnutí a žalobkyně nad rámec prostého nesouhlasu toto posouzení nijak nevyvracela. Soud proto ve shodě s žalovaným konstatuje, že z průkazů doručení datových zpráv založených ve správním spisu je zřejmé, co bylo obsahem a přílohou té které zprávy. Podle žalobkyně má předložení nové sady původních faktur vyplývat z datové zprávy ID 753350054. Z průkazu doručení této zprávy neplyne, že by její přílohou byly jakékoliv daňové doklady. Z této zprávy plyne toliko to, že přílohy budou zaslány následně. Přílohou následné datové zprávy ID 753349377 však také žádné daňové doklady nebyly.
30. K otázce předložení požadovaných daňových dokladů žalobkyně formulovala pouze velmi

úzce vymezený žalobní bod. Soud se jím proto zabýval v takto určených mezích a shledal, že předložení původních daňových dokladů žalobkyní neplyne ze spisu ani z ničeho jiného. Žalobkyně tedy přes výzvu daně nepředložila faktury vztahující se k původním zdanitelným plněním označeným v souvislosti s vystavením opravného dokladu.

Souvislost opravného dokladu a důvodu pro vzájemné vypořádání pohledávek

31. Dále se žalobkyně vymezovala proti konstatování žalovaného, že neexistuje věcná a časová souvislost mezi původními zdanitelnými plněními (opravy nákladních automobilů) a náhradou škody vzniklé na zadržovaném automobilu, která není předmětem DPH (odst. 36, 48 a 50 naříkaného rozhodnutí). Tuto námitku soud shledal v zásadě důvodnou. Úvahy orgánů daňové správy jsou totiž v této části nepřezkoumatelné, což plyne z výše konstatovaného nedostatečného výkladu § 42 odst. 1 zákona o DPH.
32. Nad rámec konstatování, že musí existovat věcná a časová souvislost mezi škodou (její náhradou) a opravným daňovým dokladem a odkazu na § 42 odst. 1 zákona o DPH, nelze z napadených rozhodnutí seznat nic bližšího. Nelze z nich zjistit, jak žalovaný vykládá jím obecně odkazovaný § 42 odst. 1 zákona o DPH, na základě jakých úvah a z čeho dovozuje požadavek věcné a časové souvislosti a co má být jeho obsahem. Kupříkladu lze odkázat na § 45 odst. 4 zákona o DPH, který požaduje vymezení souvislosti v případě, že na opravném daňovém dokladu nejsou uvedena evidenční čísla původních daňových dokladů. To jednak není souzený případ, jednak žalovaný zjevně hovoří o souvislosti v nějakém jiném významu.
33. Za toho stavu není zřejmé, proč orgány finanční správy požadují existenci věcné a časové souvislosti mezi škodnou událostí a opravným daňovým dokladem (patrně spíše opravami automobilů jako původně poskytnutým plněním). Jestliže není zřejmé, z čeho plyne požadavek souvislosti a co je jeho obsahem, nelze dost dobře ani vypořádat námitku žalobkyně, že tato souvislost existuje, popřípadě přisvědčit žalovanému, že souvislost neexistuje. (Pro úplnost soud dodává, že se zabýval pouze spornou otázkou výkladu § 42 odst. 1 zákona o DPH, na němž je napadené rozhodnutí založeno, nikoliv tím, jak mělo být o věci správně účtováno, které pro rozhodnutí žalovaného podstatná nebyla).
34. Celkově se však zdá, že nejasnosti plynoucí z obtížně uchopitelných tvrzení žalobkyně vedly v souzeném případě k tomu, že orgány finanční správy opakovaně zaměnily, co je hospodářským důvodem dohody mezi žalovanou a jejím odběratelem a (právním) důvodem opravy základu daně.
35. Na jedné straně je fakticita obchodních vztahů mezi žalobkyní a jejím odběratelem: žalovaná měla mít za odběratelem řadu nezaplacených pohledávek z titulu provedených oprav nákladních automobilů, odběratel měl mít vůči ní nárok na náhradu škody. K vypořádání těchto vzájemných nároků, měli spolu žalobkyně a její odběratel uzavřít smlouvu (k nejasnosti o jejím obsahu níže). Vzájemné nároky tedy byly hospodářským důvodem pro uzavření této smlouvy. Tvrzeným důvodem opravy ve smyslu § 42 odst. 1 písm. f) zákona o DPH ovšem není náhrada škody žalobkyní (nezaplacené faktury aj.), ale právě existence této smlouvy a z ní plynoucí právní následek – zánik nároku na úplatu za původní, poskytnutá zdanitelná plnění. Právě ve vztahu k této smlouvě a jejím právním účinkům, nikoliv ve vztahu k jejímu hospodářskému důvodu, měly orgány finanční správy hodnotit, zda představují další skutečnost, na jejímž základě došlo ke změně výše základu daně po dni uskutečnění zdanitelného plnění (srov. ostatně opakovaně odkazovaný čl. 90 odst. 1 směrnice o DPH, pro jehož aplikaci je podstatná *změna ceny*, nikoliv *kauza* její

změny).

Prokázání důvodu opravy základu daně

36. S tím souvisí i poslední žalobní bod, jímž žalobkyně brojila proti konstatování, že účelem dohody bylo pouze řešení platební nekázně odběratele a že neprokázal důvod opravy základu daně. Ten soud shledal v zásadě nedůvodným.
37. Důvodem pro opravu základu daně měla být ústní smlouva mezi žalobkyní a jejím odběratelem o vypořádání vzájemných nároků (jejímž hospodářským důvodem byla zčásti i platební nekázeň odběratele). Právním následkem této dohody měl být zánik nároku žalobkyně na úplatu za dříve poskytnutá zdanitelná plnění. Z pohledu žalobkyně tak šlo o následnou *smluvní* změnu situace v obchodním vztahu s odběratelem, jejímž následkem je nepochybný zánik původní pohledávky a tedy i to, že žalobkyně neobdrží původně sjednanou úplatu za uskutečněné zdanitelné plnění. Jak soud uvedl výše, dohoda o zániku pohledávky na úplatu za uskutečněné zdanitelné plnění *prima facie* odpovídá důvodu pro opravu základu daně ve smyslu čl. 90 odst. 1 směrnice o DPH.
38. Co bylo obsahem této smlouvy, však žalobkyně jednoznačně neprokázala. Prvotní problém představuje již ústní forma uzavření smlouvy. Tím se žalobkyně připravila o silný důkazní prostředek o obsahu této smlouvy. To je o to zjevnější, že není zřejmé ani to, co konkrétně má být obsahem této smlouvy: sama žalobkyně obsah této smlouvy před soudem popsala jako „poskytnutí dodatečné slevy proti nároku na náhradu škody“. Orgány finanční správy v této souvislosti dostatečně popsaly, co se obvykle rozumí slevou, a proč o slevu v případě žalobkyně nešlo. Zda se obsahově jedná o dohodu o narovnání, dohodu o započtení pohledávek nebo nějakou jinou dohodu, pak není zřejmé. Z repliky žalobkyně plyne, že možná nešlo o dohodu o započtení pohledávek, ale nepojmenovanou dohodu kombinovanou s jednostrannými zápočty („odběratel uplatní zápočet“). K tomu přistupuje to, že žalobkyně původně předložila sadu daňových dokladů, k nimž již nebylo z časového hlediska možné provést opravu základu daně. To žalobkyně prezentovala jako omyl, tedy že jen vybrala jinou skupinu faktur, než na které se ve skutečnosti dohodla s odběratelem. Toto tvrzení žalobkyně však žalobkyně opět nemá čím prokázat, takže nelze ani vyloučit, že jednotlivé skutkové varianty předkládané žalobkyní jsou pouhou reakcí na nepříznivý vývoj důkazní situace.
39. Celkově se tak lze ztotožnit se závěry orgánů daňové správy, že žalobkyni se nepodařilo prokázat důvod opravy základu daně, protože nad rámec konstatování o dohodě s odběratelem o vypořádání vzájemných pohledávek nebyla schopna jednoznačně vymezit obsah této dohody a prokázat její existenci.
40. Ve vztahu k požadavkům na dokazování lze tuto situaci ve shodě s orgány finanční správy kvalifikovat tak, že žalobkyně neodstranila pochybnosti o správnosti podaného daňového tvrzení a pochybnosti o pravdivosti údajů v nich uvedených. Tím neunesla důkazní břemeno.

IV. Závěr

41. Veden výše uvedenými úvahami dospěl soud k závěru, že napadené rozhodnutí jako celek ještě ob stojí. Žalobkyně přes výzvu správce daně nepředložila původní daňové doklady, k nimž se oprava základu daně vztahovala. Zároveň nebyla schopna prokázat obsah dohody, která měla být důvodem opravy základu daně. Neprokázala tedy, že údaje uvedené v opravném daňovém dokladu jsou správné a pravdivé, a tím ani neprokázala, že nastaly

skutečnosti odůvodňující opravu základu daně.

42. Tento závěr z napadeného rozhodnutí plyne jednoznačně i přes výhrady, které soud vyjádřil k nedostatečnému (nikoliv nutně nesprávnému) výkladu § 42 odst. 1 písm. f) zákona o DPH ze strany orgánů finanční správy. Za toho stavu se celý výrok napadeného rozhodnutí opírá o přezkoumatelné a správné odůvodnění, vůči kterému měla žalobkyně možnost brojit před soudem. Zamítnutí žaloby tak odpovídá požadavku minimalizace a procesní ekonomie, soud jím nenahrazuje ani nedoplňuje činnost žalovaného a zároveň žalobkyně nebyla nijak zkrácena na svých procesních právech, neboť měla možnost skutkově i právně argumentovat k otázkám podstatným pro posouzení jejího případu [srov. nálezn. sp. zn. IV. ÚS 279/99 ze dne 18. 10. 1999 (N 142/16 SbNU 63)].
43. Z uvedených důvodů soud shledal, že rozhodnutí žalovaného v části trpí vadou řízení (nepřezkoumatelností), která však nemá vliv na zákonnost jeho rozhodnutí jako celku. Rozhodnou právní otázku unesení důkazního břemene žalovaný posoudil správně. Proto soud žalobu zamítl dle § 78 odst. 7 s. ř. s.
44. Žalobkyně neměla ve věci úspěch a úspěšnému žalovanému nevznikly náklady nad rámec běžné úřední činnosti. Žádný z účastníků tak nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s.).

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost u Nejvyššího správního soudu do dvou týdnů od jeho doručení. Lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni.

Plzeň 31. května 2022

Mgr. Jaroslav Škopek v.r.
předseda senátu