



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobkyně: **J. M.**
zastoupena advokátkou JUDr. Mgr. Petrou Novákovou, Ph.D.
sídlem Chodská 1366/9, 120 00 Praha 2

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného č. j. 25957/23/5300-21442-809464 ze 3. 8. 2023

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného č. j. 25957/23/5300-21442-809464 ze 3. 8. 2023 **se ve výroku I.**, jímž žalovaný zamítl žalobkynino odvolání a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu č. j. 1643848/21/2002-51523-111831 z 10. 3. 2021, **zrušuje** a věc **se v tomto rozsahu vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Ve zbytku **se žaloba zamítá.**
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení **11 228 Kč**, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám její zástupkyně, advokátky JUDr. Mgr. Petry Novákové, Ph.D.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a napadené rozhodnutí.

1. Jádrem sporu je otázka, zda žalobkyně splnila podmínky pro provedení opravy daně u jí vystavených daňových dokladů ve smyslu § 43 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“), mimo jiné zda jakožto vystavitelka daňových dokladů na fiktivní plnění prokázala svou dobrou víru nebo včas zcela vyloučila nebezpečí ztráty daňových příjmů, které může vzniknout z uplatnění nároku na odpočet daně příjemci těchto daňových dokladů.
2. Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) vydal 10. 3. 2021 a 24. 8. 2021 platební výměry, kterým žalobkyni vyměřil DPH za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2020 a 1. čtvrtletí 2021. Prvostupňovým rozhodnutím předcházely výzvy k odstranění pochybností z 7. 12. 2020 a 14. 6. 2021, kterými žalobkyni vyzval k prokázání nároku na odpočet u jí přijatých plnění dle § 72 a § 73 ZDPH a dále k prokázání, že tato plnění byla skutečně přijata a použita k uskutečnění její ekonomické činnosti. Ve výzvě vztahující se ke zdaňovacímu období 3. čtvrtletí 2020 vyjádřil pochyby pouze ve vztahu k přijatým plněním; ve výzvě vztahující se ke zdaňovacímu období 1. čtvrtletí 2021 vztáhl pochyby také na plnění uskutečněná. Při formulaci pochyb vycházel z analýzy žalobkyní vykazovaných hodnot v přecházejících daňových přiznáních (nízký podíl uskutečněných a přijatých plnění, vysoké obraty), opakovaných pozdních podání přiznání, ekonomické činnosti neodpovídající vykazovaným hodnotám, struktury obchodních partnerů, absence zaměstnanců, nedohledání úhrad za deklarovaná plnění v předložených výpisech z účtů apod. Neboť žalobkyně přes zmíněné výzvy ničeho nepředložila, neodstranila pochyby správce daně, a ten proto přistoupil k „vynulování“ sporných hodnot tvrzených žalobkyní v jejích daňových přiznáních a poté k vydání platebních výměrů.
3. Proti oběma platebním výměrům podala žalobkyně odvolání. V rámci odvolacího řízení uvedla, že byla využita její bývalou účetní, paní J. Ch., která jejím jménem vystavovala daňové doklady na fiktivní plnění a rovněž zahrnovala do žalobkynina účetnictví fiktivní plnění na vstupu (přijatá plnění). Žalobkyně zároveň podala dodatečné daňové tvrzení za 3. čtvrtletí 2020, v němž původně tvrzená plnění vyloučila. Svým odběratelům záhy vystavila a zaslala opravné daňové doklady. Těžiště sporu se tím přesunulo na otázku, zda byla žalobkyně oprávněna provést u jí vystavených daňových dokladů za 3. čtvrtletí 2020 opravu daně. Žalovaný v napadeném rozhodnutí shledal, že žalobkyně byla povinna dle § 108 odst. 4 písm. f) ZDPH, ve znění účinném do 30. 9. 2021, přiznat daň, kterou uvedla na vystavených daňových dokladech, bez ohledu na to, zda fakturované plnění bylo fiktivní či nikoliv. Možnost opravy daně dle § 43 ZDPH totiž daňovým subjektům svědčí pouze za předpokladu, že jakožto vystavitelé faktury prokáží svou dobrou víru nebo včas zcela vyloučí nebezpečí ztráty daňových příjmů. Ani jednu podmínku však žalobkyně nesplnila. Žalovaný proto žalobou napadeným rozhodnutím obě odvolání zamítl a oba platební výměry potvrdil: ve vztahu k 3. čtvrtletí 2020 výrokem I., ve vztahu k 1. čtvrtletí 2021 výrokem II.

II. Průběh soudního řízení.

4. Žalobkyně v žalobě trvá na tom, že jí měl správce daně opravu daně dle § 43 ZDPH umožnit. Popsala pracovní vztah s paní Ch., kterou na určitou dobu pověřila k vedení svého účetnictví, a poté, co zjistila, že za jejími zády mimo jiné vystavuje daňové doklady

na fiktivní plnění, podala na ni trestní oznámení. Neboť paní Ch. žalobkyni nepředložila žádné vysvětlení ani daňovou evidenci či vystavené nebo přijaté daňové doklady, jakož ani daňová přiznání nebo kontrolní hlášení, žalobkyně musela sama rekonstruovat svoji daňovou evidenci, a na základě ní poté vystavila a doručila svým odběratelům opravné daňové doklady a současně podala dodatečná daňová přiznání a následná kontrolní hlášení reflektující vystavené dobropisy. Žalobkyně nesouhlasí s tvrzením žalovaného, že vystavení opravných dokladů a jejich doručení odběratelům pro opravu daně nepostačuje. Jiné požadavky by šly nad rámec zákona.

5. Žalobkyně namítá, že žalovaný vykládal judikaturu Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) týkající se dobré víry a včasného vyloučení nebezpečí ztráty daňových příjmů vadně v její neprospěch. Především s odkazem na rozsudek C-566/07, *Stadeco* z 18. 6. 2009 dovozuje, že k zajištění vyloučení nebezpečí ztráty daňových příjmů postačí vystavení a doručení dobropisů odběratelům. Upozornila, že opravě daně nebrání, pokud jsou původní daňové doklady vystaveny „fiktivně“.
6. Nakonec žalobkyně upozorňuje na to, že ačkoliv se správce daně dozvěděl, že provedla opravu výše daně, neinicioval u příjemců původních daňových dokladů žádný kontrolní úkon za účelem ověření, zda snížili svůj odpočet o částku uvedenou na dobropisu. Jinými slovy daňové orgány věděly, že žalobkyniní odběratelé vadně stanovili daň, nic však nečinily; naopak nečinnost obchodních partnerů přičítaly žalobkyni k tíži. Žalovaný toliko zjistil, zda u nich správce daně provedl nějaký kontrolní úkon a zda podali dodatečná daňová přiznání. Avšak nezkoumal, zda příjemci dobropisů zahrnuli tyto opravné daňové doklady do svých (slovy žalobkyně) „řádných daňových přiznání“. Z uvedeného důvodu byl skutkový stav zjištěn nedostatečně.
7. Žalovaný ve vyjádření k žalobě sděluje, že rozumí nelehké životní situaci žalobkyně, avšak popsané okolnosti ji nemohou vyvázat z důsledků činnosti její bývalé účetní, na kterou se zcela spolehla. Proto vystavování fiktivních faktur se plně přičítá žalobkyni, která paní Ch. k těmto úkonům zmocnila. Žalovaný nesouhlasí s tím, že by daňové orgány nebyly povinny respektovat právo Evropské unie. Ust. § 43 ZDPH sice nestanoví podmínku dobré víry a včasného vyloučení nebezpečí ztráty daňových příjmů, avšak jsou to mimo jiné i daňové orgány, které mají povinnosti řídit se unijním právem. Ostatně sama žalobkyně na judikaturu SDEU v žalobě odkazuje. Platí tedy, že za účelem zachování neutrality DPH je osoba, která vystaví daňový doklad, na kterém uvede daň, povinna tuto daň také přiznat, a to bez ohledu na to, zda se plnění fakticky uskutečnilo, a nezávisle na povinnosti odvést daň z plnění podléhajícího DPH.
8. Výjimku tvoří například chybně uvedená daň u osvobozeného plnění nebo daň uvedená v nesprávné výši. Možnost opravy takto neodůvodněně naučované daně by však měla být poskytnuta pouze tehdy, pokud vystavitel prokáže svou dobrou víru nebo včas zcela vyloučí nebezpečí ztráty daňových příjmů. Žalobkyně v dobré víře nebyla: opakovaně vlastnoručně podepisovala potvrzení podání učiněné datovou zprávou neopatřenou uznávaným elektronickým podpisem a paní Ch. tzv. kryla. Žalobkyně rovněž dlouhodobě mlčky inkasovala na svůj bankovní účet „vratky daně“ (nadměrný odpočet), ačkoliv musela vědět, že jí nenáleží. Navíc ani zavčasu nevyločila nebezpečí ztráty daňových příjmů; naopak se až v rámci kontrolních postupů dozнала k tomu, že faktury vystavovala na fiktivní plnění. Zároveň žalovaný zjistil, že žádný z odběratelů nepodal dodatečné daňové přiznání. Žalovaný dodal, že všichni odběratelé ve svých řádných kontrolních hlášeníh (pokud je

podali) předmětné fiktivní daňové doklady v oddíle B.2 vykázali a nárok na odpočet uplatnili. Ke ztrátě daňových příjmů tak evidentně došlo.

III. Posouzení věci soudem.

III.1. Podmínky soudního řízení.

9. Soud nejprve shledal, že jsou splněny podmínky řízení, žaloba je přípustná, byla podána včas a osobou oprávněnou. Následně vycházejí ze skutkového a právního stavu, jenž zde byl v době vydání napadeného rozhodnutí, přezkoumal je na základě podané žaloby v mezích žalobních bodů [§ 75 odst. 1 a 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“)], včetně řízení předcházejícího jeho vydání, jakož i z hlediska vad, k nimž by byl povinen přihlídnout z úřední povinnosti. Při tom dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.
10. O podané žalobě soud rozhodl bez nařízení jednání (§ 51 odst. 1 s. ř. s.), neboť s tímto postupem oba účastníci řízení výslovně souhlasili (žaloba ze 4. 10. 2023 a vyjádření k žalobě ze 13. 11. 2023). Důvodem pro nařízení jednání nebyla ani potřeba dokazování, neboť veškeré listiny potřebné pro rozhodnutí jsou obsaženy ve správním spisu, jímž se dokazování neprovádí (rozsudek NSS č. j. 9 Afs 8/2008-117 z 29. 1. 2009). Provedení žalovaným nově předloženého důkazu – Kontrolní hlášení odběratelů za 3. čtvrtletí 2020 – soud považoval za nadbytečné.

III.2. Oprava daně ve světle tuzemské a unijní právní úpravy.

11. Povinnost přiznat daň z dokladu, na kterém vystavující osoba uvede DPH, stanovuje § 108 odst. 4 písm. g) ZDPH [v době rozhodné pro nyní posuzovanou věc se jednalo o § 108 odst. 4 písm. f) ZDPH]: „*Přiznat daň jsou povinni [...] f) osoba, která vystaví doklad, na kterém uveden daň [...].*“
12. Citované ustanovení vychází z čl. 203 směrnice Rady 2006/112/ES z 28. 11. 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty, jež nahradila šestou směrnicí Rady ze 17. 5. 1977, o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se dani z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (77/388/EHS) [srov. např. rozsudek NSS č. j. 5 Afs 408/2019-32 z 20. 11. 2020]. Do českého ZDPH bylo dané pravidlo zařazeno právě v důsledku implementace čl. 21 odst. 1 písm. c) šesté směrnice (srov. důvodovou zprávu k ZDPH; sněmovní tisk č. 496/0, 4. volební období, 2002-2006, dostupná na www.psp.cz).
13. Cílem tohoto pravidla je zachování neutrality DPH a vyloučení nebezpečí ztráty daňových příjmů, neboť příjemce dokladu (faktury), na kterém je DPH uvedena, má právo na odpočet DPH, je-li plátcem této daně. Tento závěr vyplývá z judikatury SDEU týkající se výkladu čl. 203 směrnice 2006/112/ES, resp. čl. 21 odst. 1 písm. c) šesté směrnice (srov. rozsudky C-642/11 z 31. 1. 2013, *Stroy trans EOOD*, nebo C-643/11 z 31. 1. 2013, *LVK – 56 EOOD*, nebo C-107/13 ze 13. 3. 2014, *FIRIN OOD*). Osoba, která uvede na vystaveném dokladu DPH, má povinnost odvést tuto daň „*bez ohledu na povinnost odvést tuto daň na základě plnění, jež je předmětem DPH*“ (rozsudek *Stroy trans EOOD*, bod 29) a „*bez ohledu na to, zda zdanitelné plnění bylo uskutečněno*“ (rozsudek *LVK – 56 EOOD*, bod 42). Povinnost odvést daň uvedenou na faktuře tak existuje nezávisle na povinnosti odvést tuto daň z důvodu plnění podléhajícího DPH; právě tím má být vyloučeno nebezpečí ztráty daňových příjmů, které může vzniknout z nároku na odpočet daně uplatněného příjemcem faktury (srov. také rozsudek NSS č. j. 8 Afs 21/2014-30 ze 13. 10. 2014). Pro účely § 108 odst. 4 písm. g) resp. dříve písm. f) ZDPH není proto rozhodné, zda k uskutečnění plnění skutečně došlo. Jak

uvedl NSS v rozsudku č. j. 7 Afs 73/2020-35 z 26. 10. 2021, „[v] konečném důsledku ručí tedy vystavitel faktury nezávisle na zavinění za riziko (tedy abstraktně), že na základě této (nesprávné) faktury může její příjemce provést neoprávněný odpočet daně. Jedná se o abstraktní objektivní odpovědnost vystavitele faktury. Vzniká nejen v případě omylu o správné daňové sazbě (na faktuře je uvedena základní daňová sazba namísto snížené), nýbrž obzvláště i v případě fakturace fiktivních plnění (viz stanovisko generální advokátky Juliane Kokott ze dne 17. 1. 2019 ve věci C-712/17, EN.SA. Srl, body 33 a 34).“

14. Z principu neutrality DPH nicméně vyplývá právo provést opravu, pokud vystavitel faktury prokáže svou dobrou víru nebo pokud včas zcela odstranil nebezpečí ztráty daňových příjmů (rozhodnutí SDEU ve věci C-454/98 z 19. 9. 2000, *Schmeink & Cofreth AG & Co. KG*, spojené věci C-78/02 až C-80/02 z 6. 11. 2003 nebo *LVK – 56 EOOD*). Členským státům přísluší, aby za účelem zajištění neutrality DPH upravily postup a podmínky provedení opravy bezdůvodně vyúčtované DPH tak, aby bylo možné opravit neodůvodněně vyúčtované daně, pokud vystavitel faktury prokáže svou dobrou víru nebo pokud vystavitel včas zcela vyloučí nebezpečí ztráty daňových příjmů, přičemž tato oprava nesmí záviset na uvážení správce daně.
15. Žalobkyně odmítá, že by měla být při opravě daně vázána unijním právem, s argumentem, že postačí splnění podmínky § 43 ZDPH. Dle jeho odstavce 1 „[v] případě, kdy plátce nebo identifikovaná osoba přiznala daň jinak, než stanoví tento zákon, a tím zvýšila daň na výstupu, je oprávněna provést opravu v dodatečném daňovém přiznání za zdaňovací období, ve kterém byla nesprávně uplatněna daň. Opravu lze provést nejdříve ke dni, ve kterém plátce nebo identifikovaná osoba, pro kterou se plnění uskutečnilo, obdržela opravný daňový doklad, nebo ve kterém byla provedena oprava v evidenci pro účely daně z přidané hodnoty.“ Je sice pravdou, že ZDPH nestanoví pro případ opravy daně podmínku dobré víry nebo včasné vyloučení nebezpečí ztráty daňových příjmů. Rovněž je i pravdou, že žalobkyně naplnila předpoklad pro opravu daně stanovený v § 43 ZDPH, tedy vystavila opravné daňové doklady, které doručila svým odběratelům, a podala dodatečná daňová přiznání. Unijní úpravu však nelze ignorovat. SDEU v rozsudku C-138/12 z 11. 4. 2013, *Rusedespred*, připomněl, že „podle ustálené judikatury platí, že vnitrostátní soudy jsou při použití vnitrostátního práva povinny vykládat vnitrostátní právo v co možná největším rozsahu ve světle znění a účelu dotčené směrnice, aby tak dosáhly jí zamýšleného výsledku, a tudíž souladu s čl. 288 třetím pododstavcem SFEU. Tato povinnost konformního výkladu vnitrostátního práva je totiž inherentní systému Smlouvy o FEU v tom, že umožňuje, aby vnitrostátní soudy v rámci svých pravomocí zajistily, když rozhodují o sporu, který jim byl předložen, plnou účinnost unijního práva.“ (totožně rozsudek SDEU ve věci C-282/10 z 24. 1. 2012, *Dominguez*, bod 24; C-397/01 až 403/01 z 5. 10. 2004, *Pfeiffer a další*, bod 114; C-378/07 až C-380/07, *Angelidaki a další*, bod 197 a 198 a nakonec kupř. C-555/07 z 19. 1. 2010, *Küçükdeveci*, bod 48). Jak bylo predestřeno výše, jedním z principů unijního práva, potažmo směrnice 2006/112/ES, je zajištění neutrality DPH. Z posledně citovaného rozsudku vyplývá, že důsledkem uplatnění tohoto principu na institut opravy daně je právo provést opravu za předpokladu, že vystavitel faktury prokáže svou dobrou víru nebo pokud včas zcela odstranil nebezpečí ztráty daňových příjmů. Otázku eurokonformního výkladu přitom již NSS rozebíral i v rozsudku č. j. 1 Afs 101/2019-75 z 19. 11. 2020, podle jehož právní věty „[p]lnou odpovědností správce daně za zákonnost rozhodnutí se rozumí bezvadné právní posouzení (ne)existence daňové povinnosti daňového subjektu z hlediska platného práva v jejím celku, které zahrnuje i eurokonformní rovinu jeho použití a výkladu učiněného nejen soudy, ale všemi orgány veřejné moci.“ Pakliže jsou tedy soudy, jakož i správní orgány, povinny eurokonformního

výkladu vnitrostátního práva (v našem případě tedy při výkladu § 43 ZDPH) přihlédnout mimo jiné ke směrnici 2006/112/ES a jí zamýšleným výsledkům (zajištění neutrality DPH), jsou povinny při posouzení práva žalobkyně na opravu daně zohlednit i předpoklady pro aplikaci opravy dovozené unijním právem.

16. Tento eurokonformní výklad problematiky opravy daně dle § 43 ZDPH potvrdily i tuzemské soudy. NSS v rozsudcích č. j. 7 Afs 73/2020-35, č. j. 3 Afs 381/2019-30 z 25. 10. 2021 nebo č. j. 5 Afs 50/2020-43 z 12. 2. 2021 shledal, že z principu neutrality DPH vyplývá, že právo provést opravu má vystavitel daňového dokladu, prokáže-li svou dobrou víru nebo pokud včas zcela odstraní nebezpečí ztráty daňových příjmů. Soud proto opakuje, že žalobkyně byla oprávněna opravu daně provést mimo jiné i za předpokladu, že naplnila (byť) jednu z uvedených podmínek dovozených judikaturou SDEU (a ostatně i NSS). Samotné vystavení a doručení opravných daňových dokladů odběratelům pro uznání opravy výše daně daňovými orgány proto nepostačuje.

III.3. Dobrá víra žalobkyně.

17. SDEU v rozsudku C-712/17 z 8. 5. 2019, *EN.SA. Srl.*, dovodil, že „*EN.SA. vědomě vystavila faktury, které neodpovídají žádnému skutečnému plnění. Za těchto okolností se tato společnost nemůže dovolávat dobré víry.*“ Žalovaný přitom v rámci bodů 23 až 31 napadeného rozhodnutí přesvědčivým způsobem vyložil, že žalobkyně jednala účelově a byla si vědoma, že vystavuje fiktivní daňové doklady. Ostatně ani sama žalobkyně v žalobě s těmito závěry nepolemizuje; toliko uvádí, že se v průběhu své nelehké životní situace plně spolehla na svoji účetní (paní Ch.) a přenechala jí veškeré záležitosti týkající se účetnictví a podávání daňových přiznání. O tom, že paní Ch. za žalobkyni mimo jiné vystavovala faktury na fiktivní plnění, která pak zahrnula do daňových přiznání, žalobkyně neměla žádné podvědomí a k takovému jednání nikdy nedala pokyn. Jak však žalovaný uvedl již v napadeném rozhodnutí, daňové přiznání za 3. čtvrtletí 2020 bylo podáno elektronicky datovou zprávou neopatřenou uznávaným elektronickým podpisem, proto musel být na „Potvrzení podání učiněné datovou zprávou, neopatřenou uznávaným el. podpisem“ žalobkynin vlastnoruční podpis, neboť v době podání přiznání (4. 11. 2020) neexistovala žádná jiná osoba oprávněná k podpisu dokumentu. Žalobkyně tak musela souhlasit s hodnotami uvedenými v přiznání, ačkoliv nemohly odrážet její skutečné podnikání; musela tedy vědět, že potvrzený stav neodpovídá skutečnosti, a nemohla být proto v dobré víře. Stejně tak žalobkyně vlastnoručně podepsala potvrzení podání přiznání k DPH za 1. čtvrtletí 2021, resp. hodnoty tam uvedené, neodpovídající její reálné ekonomické činnosti. Totéž bylo zjištěno i u historických zdaňovacích období (žalovaným zmapovaných od roku 2018), ve kterých žalobkyně rovněž čerpala nadměrný odpočet, který jí byl uhrazen na bankovní účet zřejmě neoprávněně. Pokud by žalobkyně byla v dobré víře, povšimla by si, že jsou jí na bankovní účet hrazeny prostředky, které neodpovídají skutečnosti, resp. její reálné ekonomické činnosti. Za účelem ověření vlastnoručního podpisu žalobkyně na potvrzení podání učiněných datovou zprávou neopatřenou uznávaným elektronickým podpisem bylo s žalobkyní rovněž provedeno 2. 2. 2022 ústní jednání, z něhož vyplynulo, že žalobkyně paní Ch. „kryje“ a na některé otázky odpovídala nepravdivě nebo některé skutečnosti zamlčovala. S těmito závěry žalobkyně v žalobě polemizovala toliko v obecné míře a konkrétní zjištění žalovaného ničím nevyvracela.
18. Žalovaný rovněž přílehavě odkázal na rozsudek NSS č. j. 3 Afs 398/2021-94 z 28. 6. 2023, který řešil případ podobný tomu žalobkyninu. „*Tvrzení žalobkyně, že se jednalo výlučně o pochybení externího účetního poradce není věrohodné. Krajský soud v napadeném rozsudku*

přesvědčivě vysvětlil, že jednání tohoto poradce se přičítá žalobkyni a že jediný společník a jednatel žalobkyně musel mít vědomost přinejmenším o „přebycích“ peněžních toků jím ovládaných zahraničních společností, které neodváděly daň. Nejvyšší správní soud k tomu dodává, že jednatel žalobkyně měl jednat s péčí řádného hospodáře a přinejmenším se zajímat o to, zda zahraniční společnosti v delším časovém horizontu plní povinnosti vůči zahraničním daňovým orgánům.“ I žalobkyně musela mít povědomí minimálně o vrátkách DPH (nadměrný odpočet), které jí pravidelně chodily na bankovní účet. Namísto toho, aby si tohoto jevu všimla a adekvátně na něj reagovala, započala „konat“ až v okamžiku, kdy správce daně přistoupil k prověřování jí uplatněných daňových přiznání, a v tomto okamžiku sama přiznala fiktivnost plnění. Soud dodává, že žalobkyně jakožto podnikatelka měla především sama odpovědnost za chod svého podnikání a účetnictví, jinými slovy bylo na ní, aby měla povědomí o tak zásadních úkonech týkajících se vystavování dokladů a uplatňování (ne)odpovídajících hodnot v daňových přiznání, které podléhají kontrole daňových orgánů. Soud proto uzavírá, že podmínka dobré víry nebyla splněna.

III.4. Včasné vyloučení nebezpečí ztráty daňových příjmů.

19. Zbývá zodpovědět otázku, zda žalobkyně zavčas zcela vyloučila riziko ztráty daňových příjmů. Jen v případě kladné odpovědi by byla oprávněna opravu daně uskutečnit. Dle žalobkyně bylo pro včasné vyloučení rizika dostačující, že vystavila opravné daňové doklady a doručila je svým odběratelům. Oproti tomu žalovaný konstatoval, že takové jednání nestačilo, neboť prokazatelná ztráta daňových příjmů vznikla z důvodu, že žádný z odběratelů žalobkyně nepodal dodatečné daňové tvrzení, kterým by nárok na odpočet z původně vystavených faktur vyloučil. Žalovaný zdůraznil rovněž časové hledisko věci: žalobkyně přistoupila k vystavení dobropisů až v okamžiku, kdy správce daně započal prověřovat jí uskutečněné obchody. Pokud by žalovaný žalobkyni dovolil opravu daně uskutečnit, popřel by tím zásadu poctivosti.
20. Soud je nucen konstatovat, že skutkový stav, který vzal žalovaný za podklad pro své rozhodnutí, byl zjištěn nedostatečně. Jak uvedl NSS v rozsudku č. j. 7 Afs 73/2020-35, přijatá opatření (možnost opravy daně) nesmí překračovat meze toho, co je nezbytné k zajištění správného výběru daně a předcházení daňovým únikům, a nemohou být tedy používána způsobem, který by zpochybnil neutralitu DPH, jež je základní zásadou společného systému DPH (srov. rozsudky SDEU ve věcech *Schmeink & Cofreth a Strobel*, bod 59, *Stadeco*, bod 39, či rozsudek *EN.SA. Srl.*). Pokud by žalobkyně vědomě vystavila faktury, které neodpovídají žádnému skutečnému plnění, nemohla by se dovolávat dobré víry. Pokud však fiktivní prodeje nevedly k žádné ztrátě rozpočtových příjmů, směrnice Rady 2006/112/ES vykládaná ve světle zásad neutrality a proporcionality ukládá členským státům, aby umožnily vystaviteli faktury za fiktivní plnění požadovat vrácení daně obsažené na této faktuře, kterou měl povinnost odvést, pokud včas zcela zamezil riziku ztráty daňových příjmů (body 34 a 35 rozsudku ve věci *EN.SA. Srl.*).
21. Žalovaný v první řadě vůbec nezkoumal, zda fiktivní prodeje vedly k „nějaké“ ztrátě rozpočtových příjmů. V odůvodnění napadeného rozhodnutí toliko konstatoval, že žalobkyniní odběratelé nepodali dodatečná daňová přiznání, a výslovně uvedl, že „[k]e ztrátě daňových příjmů ve zde řešené věci s jistotou došlo“. Ale co když tito odběratelé nepodali ani řádná daňová přiznání, ve kterých by nárok na odpočet z fiktivně vystavených daňových dokladů uplatnili? Pak by žádná ztráta rozpočtových příjmů nenastala a odběratelé by logicky neměli důvod podat dodatečná daňová přiznání, kterými by odpočet vyloučili. Proto až poté, co by správce daně (žalovaný) shledal, že si odběratelé žalobkyně uplatnili nárok na

odpočet, případně zda ho mohou stále uplatnit, mohl přistoupit k dalšímu hodnocení toho, zda došlo k vyloučení nebezpečí ztráty daňových příjmů. Ostatně také žalovaným citovaná judikatura (rozsudek NSS č. j. 5 Afs 50/2020-43 z 12. 2. 2021, bod 21) při posuzování včasného a úplného odstranění nebezpečí ztráty daňových příjmů vzala v úvahu okolnost, že pokus o vylákání odpočtu ve spojení s odběratelem žalobkyně nebyl úspěšný, jinými slovy že se odběratel žalobkyně pokusil nárok na odpočet z fiktivního plnění vylákat. Zjištění takových skutečností však v napadeném rozhodnutí absentuje. Soud nepřehlédl, že správce daně žalovanému v rámci e-mailové komunikace (srov. úřední záznam z 25. 5. 2023) sdělil, zda jeden z odběratelů žalobkyně (BS PROMO s. r. o., DIČ: CZ24259977) podal za dotčená zdaňovací období daňové přiznání, resp. kontrolní hlášení, ve kterém by vykázal fiktivní plnění přijaté od žalobkyně. Žalovaný však tuto informaci v rámci napadeného rozhodnutí nikterak nezohlednil, jinými slovy toto zjištění nikterak nehodnotil. Namísto toho uzavřel, že ke daňové ztrátě *s jistotou* došlo. U jiných odběratelů taková informace nebyla správcem daně ani sdělena; ostatně žalovaný na zjištění těchto okolností rezignoval, neboť se dotazoval správce daně pouze na případné podání dodatečných daňových přiznání u žalobkyniných odběratelů, ve kterých uplatnili nárok na odpočet, a zda u nich správce daně provedl nějaký kontrolní úkon.

22. Žalovaný v rámci vyjádření k žalobě předložil soudu kontrolní hlášení odběratelů žalobkyně za dotčená zdaňovací období, která dokládají, zda si tito obchodní partneři nárok na odpočet z fiktivních faktur uplatnili. Provedení a hodnocení takového důkazu však soudu nepřisluší. Jak vyplývá z rozsudku NSS č. j. 7 As 58/2022-34 z 31. 10. 2023 (který vycházel mimo jiné z usnesení rozšířeného senátu NSS č. j. 7 Afs 54/2007-62, č. 1742/2009 Sb. NSS z 26. 8. 2008), *„rozhodování správních soudů podle principu plné jurisdikce spočívá v tom, že žalobce může v žalobě použít všechny důvody, pro které považuje správní rozhodnutí za nezákonné. Žalovanému správnímu orgánu však tento princip další stupeň řízení naopak nedává. [...] Předmětem soudního přezkumu je samotné správní rozhodnutí, přičemž nedostatky jeho odůvodnění nemohou být napravovány prací soudu, který chybějící odůvodnění správního orgánu doplní (viz již rozsudek ze dne 13. 10. 2004, č. j. 3 As 51/2003-58, a na něj navazující judikatura).“* NSS v jiném rozsudku č. j. 2 Afs 164/2023-76 z 13. 10. 2023 (rovněž citovaném žalovaným) zároveň uvedl, že není *„vyloučeno provést důkaz nový, může-li jím být prokázána skutkově sporná skutečnost, z níž při svém rozhodování vycházel správní orgán. Soud při svém rozhodování může vycházet z důkazů, které vznikly až po vydání žalobou napadeného správního rozhodnutí, popisují-li skutkový stav, jež ke dni rozhodování správního orgánu objektivně existoval. [...] Krajský soud byl tedy oprávněn doplnit řízení a provést důkaz obdržеныmi odpověďmi ukrajinské strany.“*
23. Platí tedy, že správní orgány v zásadě nemohou nedostatky svého odůvodnění napravit v soudním řízení. Nový důkaz může být proveden pouze za předpokladu, že ozřejmuje spornou skutečnost, ze které správní orgán při rozhodování vycházel. To však není náš případ: skutkový stav byl žalovaným v tomto směru zjištěn nedostatečně, jinými slovy jím nově předložená kontrolní hlášení nemohou nahradit absentující úvahy o tom, zda žalobkynini odběratelé podali řádná daňová přiznání, resp. zda si v rámci kontrolních hlášení uplatnili nárok na odpočet z fiktivních plnění. Tuto skutečnost žalovaný v rámci daňového řízení ani netvrdil (nevycházel z ní), proto ji nyní nemůže prokazovat.
24. Soud si je vědom rozsudku NSS č. j. 10 Afs 352/2019-26 ze 4. 8. 2021, dle jehož právní věty *„[s]právní soudnictví nechrání veřejná subjektivní práva podle zásady jednou a dost: jeho smyslem není potrestat správní orgán (zrušením rozhodnutí bez možnosti nápravy) za to, že hned*

napoprvé nevydal bezvadné rozhodnutí, ale dovést jej k tomu, aby vydal rozhodnutí zákonné. Správnímu soudu rozhodujícímu v plné jurisdikci proto nic nebrání, aby provedl důkaz (§ 52 a § 77 s. ř. s.) listinou, která sice existovala už před vydáním napadeného rozhodnutí, ale kterou žalovaný správní orgán předkládá ve prospěch svých závěrů až v řízení o žalobě [zde: závaznou informaci o sazebním zařazení zboží, která by mohla zpochybnit tvrzenou dobrou víru žalobce – celního deklaranta – podle čl. 220 odst. 2 písm. b) nařízení Rady (EHS) č. 2913/92, kterým se vydává celní kodex Společenství]. Není ovšem úkolem soudu, aby tuto listinu hodnotil jako první. Je-li listina důležitá pro rozhodnutí ve věci, soud zruší napadené rozhodnutí kvůli nedostatečně zjištěnému skutkovému stavu a nechá na správním orgánu, aby zhodnotil obsah nově předložené listiny a znovu posoudil spornou otázku (§ 78 odst. 6 s. ř. s.).“ Na první pohled by se mohlo jevit, že soudu v tuto chvíli přísluší předložená kontrolní hlášení provést za účelem zjištění, že byl žalovaným skutkový stav zjištěn nedostatečně, a hodnocení tohoto důkazu přenechat v dalším řízení jemu. Avšak i tato judikatura mířila na jinou situaci: soud měl provést závaznou informaci, a až na základě provedení tohoto důkazu by zjistil, že správní orgán skutkový stav zjistil nedostatečně (srov. bod 31, dle kterého „listiny přitom zachycují okolnost bezpochyby podstatnou pro užití čl. 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu. Dokazování mělo přivést městský soud k závěru, že skutkový stav nebyl ve správním řízení řádně zjištěn, resp. že stěžovatelova argumentace v napadeném rozhodnutí se neopírala o všechny dostupné listiny, které zachycovaly skutkový stav v době rozhodování správního orgánu. Tento závěr se pak měl stát důvodem pro zrušení stěžovatelova rozhodnutí kvůli nedostatečně zjištěnému skutkovému stavu, nikoli kvůli nesprávnému posouzení hmotněprávní otázky. Zrušení nemělo vést k tomu, že nově uplatněná listina už nebude stěžovateli v novém řízení nic platná, ale naopak k tomu, že by s ní v novém řízení měl stěžovatel pracovat.“). Soud však v tuto chvíli nemusí provést žalovaným předložená kontrolní hlášení, aby z jejich obsahu zjistil, zda žalovaný skutkový stav zjistil dostatečně, či nikoliv. Bez ohledu na obsah kontrolních hlášení je totiž z jejich povahy zřejmé, že představují nosný podklad pro zjištění, zda odběratelé žalobkyně uplatnili nárok na odpočet z jejich fiktivních plnění, či ne. Provedení tohoto důkazu soudem by proto bylo nadbytečné, resp. i bez jeho provedení je zcela zřejmé, že skutkový stav byl zjištěn nedostatečně. Už vůbec pak není rolí soudu za situace nedostatečně zjištěného skutkového stavu tento důkaz hodnotit, jak ostatně vyplývá z posledně citovaného rozsudku NSS.

25. Lze si představit situaci, ve které by nedostatečně zjištěný skutkový stav ve shora uvedeném směru nevedl k nezákonnosti rozhodnutí, neboť bez ohledu na (ne)uplatnění nároku na odpočet by byl závěr žalovaného stejný. To však v dané věci soud neshledal. V případě, že odběratelé žalobkyně nárok na odpočet z fiktivních plnění v době vydání napadeného rozhodnutí neuplatnili, je logické, že nemohli uplatnit ani dodatečné daňové přiznání, kterým by nárok zpětně vyloučili. I v této situaci je však třeba zamyslet se nad otázkou, zda samotným „nenárokováním“ odpočtu dojde ke včasnému a úplnému vyloučení nebezpečí ztráty daňových příjmů. Platí totiž, že daňový subjekt může uplatnit nárok na odpočet z jím přijatého plnění i v budoucnu. Dle § 73 odst. 3 ZDPH „[n]árok na odpočet daně nelze uplatnit po uplynutí lhůty, která činí 3 roky. Lhůta pro uplatnění nároku na odpočet daně počne běžet prvním dnem měsíce následujícího po zdaňovacím období, ve kterém nárok na odpočet daně vznikl.“ Nárok na odpočet daně přitom vzniká plátcí okamžikem, kdy nastaly skutečnosti zakládající povinnost tuto daň přiznat (srov. § 72 odst. 3 ZDPH), resp. nárok na odpočet vzniká v okamžiku, kdy plátcí na předchozím stupni výrobního či distribučního řetězce vznikla povinnost přiznat daň, přičemž toto ustanovení odpovídá článku 167 směrnice 2006/112/ES. Dále platí, že daň je plátce povinen přiznat ke dni uskutečnění zdanitelného plnění nebo ke dni přijetí úplaty, a to k tomu dni, který nastane dříve (§ 21 odst. 1 ZDPH).

Žalobkyní uskutečněná plnění (byť fiktivní), resp. data povinnosti přiznat daň, nastala v rozmezí července až září 2020. Lhůta dle § 73 odst. 3 ZDPH tedy počala běžet prvním dnem měsíce následujícího po zdaňovacím období, ve kterém nárok na odpočet vznikl, tedy 1. 8. 2020, resp. 1. 9. 2020, resp. 1. 10. 2020, a tříletá prekluzivní lhůta pro uplatnění skončila 1. 8. 2023, resp. 1. 9. 2023, resp. 1. 10. 2023. V případě, že by odběratelé žalobkyně byly tzv. „kvartálními plátcí“, mohli nárok poprvé uplatnit v daňovém přiznání za 3. čtvrtletí 2020 a tříletá prekluzivní lhůta pro uplatnění nároku by běžela od 1. 10. 2020 do 1. 10. 2023.

26. Ke dni vydání napadeného rozhodnutí (3. 8. 2023) žalovaný za předpokladu, že by nerezignoval na ověření uplatnění nároku na odpočet odběrateli, mohl zjistit, zda „měsíční plátcí“, kterým vznikl nárok na odpočet ve zdaňovacím období červenec 2020, svůj nárok definitivně uplatnili, či nikoliv. Lhůta k uplatnění odpočtu jim totiž uplynula 1. 8. 2023. V negativním případě by bylo zřejmé, že riziko ztráty daňových příjmů uplynutím tříleté prekluzivní lhůty k uplatnění odpočtu daně zcela zaniklo. Odběratelé by nejen že nárok nikdy neuplatnili, ale již by ho ani uplatnit nemohli. Za takového stavu by nebyla narušena neutralita DPH a transakce by zjevně nebyly realizovány s cílem získat daňové zvýhodnění (případně by byl tento záměr včas opuštěn). Ostatně k vystavování fiktivních plnění nemusí vždy docházet za účelem vylákání odpočtu na DPH, ale takový postup může sloužit například k umělému zvýšení obrátu plátce za účelem zlepšení *cash-flow* a zajištění faktoringu (srov. rozsudek Krajského soudu v Brně č. j. 30 Af 13/2018-124 z 30. 1. 2020, bod 58). Jak přitom judikoval NSS v rozsudku č. j. 7 Afs 222/2020-28 z 13. 7. 2022, *„není nebezpečí ztráty daňových příjmů, které může vzniknout z uplatnění nároku na odpočet daně, v zásadě zcela vyloučeno, pokud příjemce faktury, na které je bezdůvodně uvedena DPH, může tuto fakturu stále použít pro uplatnění takového odpočtu.“* (podtrhl městský soud). Totéž vyplývá z bodů 29 až 32 rozsudku SDEU ve věci *Stroj trans EOOD* nebo z bodů 28 až 30 rozsudku *Stadeco*, ze kterých NSS svůj závěr přejal. Pokud tedy odběratelům žalobkyně uplynula zákonná lhůta k možnosti uplatnit nárok na odpočet a tito odběratelé si v dané lhůtě nárok neuplatnili, nemohli fiktivní faktury použít pro uplatnění odpočtu. K daňové ztrátě tedy nedošlo a ani již dojít nemohlo. Z tohoto důvodu vada řízení spočívající v nedostatečně zjištěném skutkovém stavu (absence zjištění, zda si odběratelé žalobkyně nárok na odpočet z fiktivních faktur uplatnili) mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí. Za situace, ve které by se žalovaný jal ověřovat uplatnění nároku na odpočet odběrateli žalobkyně a zjistil by, že u některých zdaňovacích období nárok uplatněn nebyl a již ani být uplatněn nemůže (tuto úvahu mohl ke dni vydání napadeného rozhodnutí najisto učinit u zdaňovacího období červenec 2020), musel by nutně shledat, že ke ztrátě daňových příjmů nedošlo a dojít ani nemůže, a oprava daně by proto byla přípustná. Je pak logické, že odběratelé žalobkyně nemohli v takovém sledu událostí ani nárok na odpočet dodatečně vyloučit, jak bylo žalovaným separovaně zjištěno. Namísto toho žalovaný konstatoval, že k daňové ztrátě s jistotou došlo, což však nemá žádnou oporu ve zjištěném skutkovém stavu.
27. Soud si je vědom, že v takovém případě by k vyloučení rizika nedošlo přímo jednáním žalobkyně, ale vůlí jejích odběratelů nárok na odpočet neuplatnit. Nelze však přehlédnout že pokud je definitivně vyloučeno riziko ztráty daňových příjmů, bylo by v rozporu se zásadou neutrality DPH, aby byla žalobkyni daň vyměřena. Jak uvedl SDEU v rozsudku ve věci *C-378/21* z 8. 12. 2022, *Finanzamt Österreich*, *„osoba povinná k dani, která poskytla službu a na faktuře uvedla částku daně z přidané hodnoty (DPH) vypočtenou na základě nesprávné sazby, není povinna na základě tohoto ustanovení odvést chybně fakturovanou část DPH, pokud neexistuje nebezpečí ztráty daňových příjmů z důvodu, že příjemci této služby jsou výlučně konečnými spotřebiteli, kteří nemají nárok na odpočet DPH zaplacené na vstupu.“* V našem

případě sice nešlo o fakturaci konečným spotřebitelům, ale situace je obdobná; zákon odběrateli v určitém případě (nebo zde: čase) definitivně znemožňuje nárok na odpočet čerpat, a nebezpečí ztráty daňových příjmů již neexistuje. Nelze navíc ani zcela vyloučit, že k zániku rizika přeci jen mohlo dojít vlivem žalobkyně: jejím odběratelům byly opravné daňové doklady vystaveny 26. 7. 2022 a 27. 7. 2022 a obratem také doručeny – tedy cca rok před koncem uplynutí jejich lhůty pro uplatnění nároku na odpočet. Na základě doručení dobropisů pak odběratelé mohli (definitivně) upustit od uplatnění nároku, a k vyloučení ztráty příjmů by proto došlo vlivem žalobkyně, tedy včasným doručením dobropisů.

28. Soud dodává, že v případě žalobkynina odběratele BS PROMO s. r. o. správce daně obdržel informaci, zda tato osoba nárok na odpočet DPH z fiktivního plnění uplatnila, avšak nikterak ji ve svém odůvodnění nezohlednil a nezhodnotil, a ani tuto jeho roli nemůže nyní zastat soud. Tato vada přitom mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí, neboť pokud by odběratel žalobkyně nárok za zdaňovací období červenec 2020 neuplatnil, žalovaný by ke dni svého rozhodnutí seznal, že podmínka vyloučení nebezpečí ztráty daňových příjmů byla naplněna.
29. Poněkud jiná situace by nastala v případě, že odběratelé žalobkyně nárok na odpočet ke dni vydání napadeného rozhodnutí neuplatnili, ačkoliv tak nadále mohli učinit. I na tomto místě soud považuje za vhodné opět citovat závěr SDEU, tentokrát v rozsudku *Finanzamt Österreich*, dle kterého „[c]ílem uznaným a podporovaným směrnicí DPH je nicméně rovněž boj proti daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem a případným zneužitím (rozsudek ze dne 31. ledna 2013, *Stroy trans*, C-642/11, EU:C:2013:54, bod 46). V zásadě přitom není zcela vyloučeno nebezpečí ztráty daňových příjmů, dokud příjemce faktury, na které je bezdůvodně uvedena DPH, může tuto fakturu stále použít pro uplatnění odpočtu této daně (rozsudek ze dne 31. ledna 2013, *Stroy trans*, C-642/11, EU:C:2013:54, bod 31).“ (podtrhl městský soud). Ani v takovém případě by vystavení a doručení dobropisů nemuselo postačovat. Sama žalobkyně totiž potvrdila, že původně vystavené faktury byly fiktivní. Bez ohledu na to, zda žalobkyně při jejich vystavování byla v dobré víře, resp. zda věděla o nekalém jednání své účetní, již samotná existence fiktivně vystavených faktur vyvolává důvodné obavy, za jakým záměrem byly vydány. Samozřejmě se nabízí pokus o vylákání odpočtu DPH odběratelem žalobkyně. Za předpokladu takového nekalého jednání nemá doručení dobropisu valnou váhu. Je nasnadě, že by se odběratel mohl pokusit vylákat nárok i přes dispozici s opravným daňovým dokladem. Soud však upozorňuje, že ke stejnému závěru by došel i v případě, že by plnění nebyla fiktivní, ale došlo by pouze k administrativnímu pochybení při vystavení dokladu (i když v takovém případě by pak k opravě faktury stačilo splnění podmínky „dobrá víra“). Stále by totiž platilo, že odběratel plátce disponuje dokladem, kterým může nárokovat odpočet DPH. Nehraje roli, že disponuje i dokladem opravným; z nějakého důvodu se může rozhodnout odpočet přesto uplatnit nebo může dobropis ztratit nebo ho zapomenout zahrnout do účetnictví. Proto pokud odběratel disponuje fakturou, kterou stále může použít pro uplatnění nároku na odpočet, není nebezpečí ztráty daňových příjmů zcela odstraněno. Nelze totiž vyloučit, že okolnosti a složité právní vztahy mohou správcem daně zabránit, aby včas zjistil, že uplatnění nároku na odpočet daně brání jiné důvody.“ (srov. bod 30 rozsudku SDEU ve věci *Stadeco* nebo bod 12 rozsudku NSS č. j. 7 Afs 222/2020-28).
30. Další variantou je situace, ve které odběratelé žalobkyně nárok na odpočet z fiktivních plnění uplatnili. Žalovaný přitom zjistil, že nárok ani jedním z odběratelů vyloučen nebyl. Ani tato situace však bez dalšího neznamená, že došlo k daňové ztrátě nebo že nebylo

zavčasu zcela vyloučeno nebezpečí ztráty daňových příjmů. Jakkoliv judikatura hovoří o tom, že vyloučit nebezpečí ztráty daňových příjmů je úlohou vystavitele daňového dokladu, tak v případě, že zde takové riziko zkrátka neexistuje, opravu uskutečnit lze. Jak uvedl NSS v rozsudku č. j. 7 Afs 73/2020-35, podmínění opravy DPH bezdůvodně uvedené na faktuře tím, že tato faktura bude opravena, nejde v zásadě nad rámec toho, co je nezbytné k dosažení cíle vyloučit nebezpečí ztráty daňových příjmů (rozsudek ve věci *Stadeco*, body 40 a 47). NSS se ztotožnil se stanoviskem generální advokátky ve věci C-712/17, opřeném o citovanou judikaturu SDEU, podle nějž „[c]elkově vzato vyžaduje unijní právo (a především zásady proporcionality a neutrality DPH) možnost opravy dluhu na DPH, který má podobu abstraktní objektivní odpovědnosti, podle článku 203 směrnice o DPH k okamžiku, v němž je vyloučeno obrožení daňových příjmů [...]“ Články 168 a 203 směrnice 2006/112/ES nebrání v případě fiktivních plnění, aby zároveň vznikl daňový dluh z důvodu vystavení faktury a odepření odpočtu daně na vstupu (a to i několikrát v rámci kolotočového řetězce plnění). Předpokladem je, že daňový dluh lze podle článku 203 směrnice o DPH opravit, jakmile je vyloučeno obrožení daňových příjmů. V takovém případě lze sice z důvodu vystavení chybné faktury uložit sankci, avšak sankce v plné výši neodpočitatelné daně z fiktivních plnění na vstupu je nepřiměřená, pokud byla odvedena odpovídající DPH za fiktivní plnění na výstupu, a nevzniklo tedy žádné obrožení daňových příjmů.“ (podtržení provedl městský soud).

31. NSS pokračoval: „Je zásadně na daňovém subjektu, aby podle § 43 odst. 5 zákona o DPH případně provedl opravu nesprávně vyúčtované DPH postupem podle § 43 odst. 1 až 4 zákona o DPH. S ohledem na zásadu neutrality DPH by však za předpokladu naprostého vyloučení ztráty daňových příjmů neměla být možnost provést opravu v návaznosti na výsledek daňové kontroly a rozhodnutí na jejím základě vydaná (která vychází z odlišného posouzení správce daně obchodních transakcí v tom směru, že se nejednalo o faktické dodání zboží) zcela vyloučena, a to i přes výslovné znění ustanovení o lhůtě pro provedení opravy. Správce daně by se v případech, kdy sám překlasifikuje daň podle § 108 odst. 1 písm. k) zákona o DPH [ve znění účinném do 31. 12. 2012], měl (s přihlédnutím k zákonem stanoveným lhůtám pro opravu daňovým subjektem, které by mohly následně provedení opravy znemožnit) v návaznosti na námitky daňového subjektu zabývat otázkou, zda není naplněn předpoklad, že ztráta daňových příjmů byla zcela vyloučena (zejména v závislosti na průběhu řízení u dalších dotčených společností). Pokud dojde k závěru, že daňové příjmy nejsou obroženy (např. s ohledem na odepření nároku na odpočet DPH z plnění, u něhož daňový subjekt nesprávně uvedl daň na faktuře), což by mělo být možné v situaci, kdy správce daně zná veškeré osoby zúčastněné na transakcích, a není tedy obrožen cíl, jímž je zajištění souběhu odpočtu daně zaplacené na vstupu a daňového dluhu, je na místě výši daně opravit tak, že povinnost k úhradě DPH podle § 108 odst. 1 písm. k) zákona o DPH nebude stanovena. Touto otázkou se však stěžovatel přes námitku žalobce ohledně porušení zásady neutrality DPH řádně nezabýval, a jeho posouzení souladu platebních výměrů se zásadou neutrality DPH tak bylo neúplné.“ (podtržení provedl městský soud).
32. Hlavní zásadou společného systému DPH je zásada neutrality, která se nutně promítá i do institutu opravy daně. Tedy opatření, která mají členské státy možnost přijmout k zajištění správného výběru daně a předcházení daňovým únikům, nesmějí překračovat rámec toho, co je nezbytné k dosažení těchto cílů. Nemohou být tedy používána způsobem, který by zpochybnil neutralitu DPH (rozsudek SDEU ve věci *Rusedespred*, body 28 a 29). V rozsudku C-111/14 z 23. 4. 2015, *Direktor na Direkcija*, SDEU k zásadě neutrality DPH uvedl, že „musí být vykládána v tom smyslu, že brání vnitrostátnímu ustanovení, které umožňuje daňové správě odepřít poskytovateli služeb vrácení této daně, kterou odvedl, i když příjemci těchto služeb, který uvedenou daň za tytéž služby rovněž odvedl, byl odepřen nárok na její odpočet s odůvodněním,

že nemá příslušný daňový doklad, protože vnitrostátní zákon neumožňuje opravu daňových dokladů, pokud existuje pravomocné rozhodnutí o dodatečném výměru daně.“ Obdobně rozsudek ve věci C-835/18 z 2. 7. 2020: „Pokud by tedy v případě neexistence nebezpečí ztráty daňových příjmů bylo dodavateli odepřeno vrácení bezdůvodně odvedené DPH, která byla naučtována navzdory tomu, že na dodání, které tento dodavatel uskutečnil v rámci svých ekonomických činností podléhajících DPH, se měla uplatnit pravidla režimu přenesení daňové povinnosti k DPH, a nikoliv obecná pravidla režimu DPH, byla by mu uložena povinnost nést daňovou zátěž v rozporu se zásadou neutrality DPH.“

33. Také v již citovaném rozsudku *EN.SA. Srl* SDEU dovodil, že „*EN.SA. vědomě vystavila faktury, které neodpovídají žádnému skutečnému plnění. Za těchto okolností se tato společnost nemůže dovolávat dobré víry. Na druhé straně, jak dále uvedl předkládající soud, fiktivní prodeje elektřiny mezi dotčenými společnostmi nevedly k žádné ztrátě rozpočtových příjmů. Jak uvedla generální advokátka v bodě 47 svého stanoviska, vyplývá to ze skutečnosti, že zúčastněné společnosti řádně odvedly DPH za své prodeje elektřiny a že vzhledem k tomu, že následně znovu nakoupily stejná množství elektřiny za stejnou cenu, odečetly částku DPH, která je totožná s částkou, kterou odvedly.*“ (podtrhl městský soud).
34. V tomtéž duchu SDEU v bodě 33 rozsudku *Rusedespred* shledal, že „*vzhledem k tomu, že daňová správa pravomocným rozhodnutím zamítla nárok příjemce sporné faktury na odpočet, je nebezpečí ztráty daňových příjmů spojené s uplatněním tohoto nároku zcela vyloučeno.*“ (podtrhl a městský soud).
35. Z citované hojné judikatury SDEU (a ostatně i rozsudku NSS č. j. 7 Afs 73/2020-35) dle soudu jednoznačně vyplývá, že opatření, která mají členské státy možnost přijmout k zajištění správného výběru daně a předcházení daňovým únikům, nesmějí být používána způsobem, který by zpochybnil neutralitu DPH, jež je základní zásadou společného systému DPH zavedeného unijním právem. I pokud žalobkynini odběratelé uplatnili nárok na odpočet z jimi přijatých fiktivních plnění, aniž by ho poté sami vyloučili podáním dodatečných daňových přiznání, automaticky by to neznamenal, že vznikla daňová ztráta. Soud považuje za vhodné na tomto místě zopakovat závěry NSS ve věci sp. zn. 7 Afs 73/2020, dle kterých se daňové orgány měly zabývat otázkou, zda není naplněn předpoklad, že ztráta daňových příjmů byla zcela vyloučena, a to zejména v závislosti na průběhu řízení u dalších dotčených společností. Pokud by dospěly k závěru, že daňové příjmy nejsou ohroženy (typicky s ohledem na odepření nároku na odpočet DPH z plnění, u něhož daňový subjekt nesprávně uvedl daň na faktuře), a není tedy ohrožen základní účel systému DPH, měly žalobkynini opravu daně umožnit. Jinými slovy za předpokladu, že žalobkynini odběratelé uplatnili nárok na odpočet z fiktivních plnění, měl žalovaný ověřit, zda byl tento nárok odběratelům „uznán“, nebo naopak v rámci vyměřovacího nebo doměřovacího řízení pravomocně neuznán (případně doměřen), a pokud došlo k doměření daně z titulu neuznání dotčeného nároku, zda doměrek odběratel zaplatil, případně že jej správce daně vymohl. K vyloučení ztráty daňového příjmu by totiž dle soudu nemohlo fakticky dojít za situace, ve které by v doměřovacím řízení správce daně zjistil neoprávněnost nároku na odpočet a plátcí by jej zpětně doměřil, jenže ten by se stal nekontaktním, potažmo nemajetným, a výběr daně by se správcem daně nepodařilo uskutečnit ani v rámci exekuce. Riziko ztráty daňového příjmu bude v tomto scénáři vyloučeno jedině tehdy, když bude doměřená daň také uhrazena.
36. Soud nepřehlédl, že tento aspekt žalovaný do jisté míry zkoumal (srov. úřední záznam z 25. 5. 2023), neboť se dotazoval správce daně, zda u odběratelů žalobkyně byly učiněny nějaké

kontrolní úkony. Zjištěné skutečnosti však nikterak nehodnotil. To za žalovaného nemůže učinit ani soud, navíc za předpokladu, že není postaveno najisto, zda odběratelé nárok na odpočet DPH vůbec uplatnili (a zda stále mohou). I zde platí, že z logiky věci by dotčená plnění nebyla podrobena žádným kontrolním úkonům, pokud by je odběratelé vůbec neuplatnili.

37. Bylo proto na žalovaném, aby konkrétní průběh transakcí detailně zmapoval (potažmo zhodnotil), a až poté uzavřel, zda k daňové ztrátě došlo či nikoliv, resp. zda bylo vyloučeno nebezpečí ztráty daňových příjmů. Opačným postupem by totiž mohla být narušena zásada neutrality DPH, neboť by předmětnou daň správce daně „vybral“ od plátců *de facto* dvakrát (jednou neuznáním nároku na odpočet a podruhé u žalobkyně vyměřením daně za uskutečněné plnění). Cílem povinnosti přiznat daň uvedenou na vystaveném daňovém dokladu je totiž zachování neutrality DPH a vyloučení nebezpečí ztráty daňových příjmů, neboť příjemce dokladu (faktury), na kterém je DPH uvedena, má právo na odpočet DPH, je-li plátcem této daně. Pokud však správce daně zjistí, že plnění je fiktivní a pravomocně příjemci faktury znemožní odpočet čerpat (a v případě doměrku od plátce vybere úhradu), je nebezpečí ztráty daňových příjmů vyloučeno, a naopak je v rozporu s principem neutrality, pokud je vystaviteli faktury zabráněno opravit si fakturu za současné povinnosti uhradit „původní daň“.
38. Soud dodává, že pokud žalobkyni odběratelé nárok uplatnili a zpětně ho nevyloučili, jak deklaroval žalovaný, nelze daňovým orgánům vyčítat, pokud u odběratelů neprovedly žádný kontrolní úkon za účelem ověření oprávněnosti tohoto nároku. Stále totiž platí, že je to především vystavitel faktury, který má závčas vyloučit riziko ztráty daňových příjmů, nikoliv daňové orgány, a splnění této podmínky pro případ opravy daňového dokladu jejím vystavitelem nelze přenášet na správce daně. Jiná situace ovšem je, pokud v době opravy daně takové riziko již bylo odstraněno, zaniklo, nebo z povahy věci vůbec nevzniklo; takové komplexní úvahy však napadené rozhodnutí absentuje.
39. Soud se musel zabývat výše uvedenými variantami obchodních případů, aby mohl posoudit, zda pro včasné vyloučení rizika ztráty daňových příjmů postačovalo zjištění ohledně (ne)podání dodatečných daňových přiznání ze strany odběratelů žalobkyně. Z uvedeného vyplývá, že zjištění správce daně byla pro zodpovězení klíčové otázky zcela nedostatečná, o to tím spíše pro závěr žalovaného, že s jistotou došlo k daňové ztrátě.
40. Soudu je rovněž zřejmé, že provedení opravy výše daně dle § 43 ZDPH je možností plátce, nikoliv povinností, a povinnost prokázat splnění podmínek pro opravu daně by tak měla ležet primárně na něm. Oproti tomu správce daně je ten, kdo má povinnost dbát o co nejúplnější zjištění skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně (srov. § 92 odst. 2 daňového řádu). Tato zásada na jedné straně přikazuje správci daně, aby v rámci zjišťování daňově významných skutečností postupoval co nejdůsledněji, na straně druhé limitem pro toto pravidlo je důkazní povinnost daňového subjektu spočívající v povinnosti prokázat všechny skutečnosti, k jejichž tvrzení je povinen. Neznamená to tedy, že správce daně má povinnost zjistit skutečný skutkový stav, ale měl by vyvinout maximální úsilí, aby se tomuto stavu přiblížil (srov. Baxa, J. a kol. *Daňový řád: komentář*. Praha: Wolters Kluwer, a. s., 2011 – komentář k § 92 odst. 2). Soud má za to, že bude typicky na žalobkyni, aby prokázala dobrou víru při vystavování faktur, jakož i vystavení opravných daňových dokladů a jejich doručení odběratelům při prokazování včasného vyloučení ztráty daňových příjmů. Soud si však neumí představit, jak by v některých případech plátce prokazoval, že k vyloučení nebezpečí skutečně došlo; plátce neví a nemůže vědět, zda si jeho odběratelé

nárok vůbec uplatnili nebo poté dodatečně vyloučili či zda jim byl nárok pravomocně odepřen správcem daně (případně zda eventuální doměrek správci daně uhradili). Tyto informace by mohl zjistit pouze náhodně, a to z dobré vůle svých odběratelů, případně ze zjištění správce daně ve spise, která však vůbec nemusela být učiněna. Naopak pro správce daně nepředstavuje jejich obstarání zásadní zátěž a nevyžaduje žádnou vyhledávací činnost, nýbrž postačí vyžádání informací od příslušného správce daně. Soud by tak považoval za nepřiměřené a s ohledem na zásadu daňové neutrality nežádoucí, aby důkazní břemeno ohledně prokázání těchto skutečností nesl v plném rozsahu plátce. Rovněž NSS v obdobné věci (rozsudek č. j. 7 Afs 73/2020-35) konstatoval, že se měl daňový orgán „*v návaznosti na námitky daňového subjektu zabývat otázkou, zda není naplněn předpoklad, že ztráta daňových příjmů byla zcela vyloučena (zejména v závislosti na průběhu řízení u dalších dotčených společností).*“ Žalobkyně přitom již v odvolání uvedla, že nebezpečí ztráty daňových příjmů bylo vyloučeno doručením dobropisů odběratelům. Správce daně, potažmo žalovaný, se proto měli zabývat ve světle posledně citovaného rozsudku NSS tím, zda byla ztráta daňových příjmů vyloučena a zabývat se případně průběhem řízení u dalších dotčených společností. Ačkoliv tak žalovaný v některých dílčích částech učinil (zjistil, zda byly provedeny kontrolní úkony u odběratelů žalobkyně), zjištění nikterak nehodnotil, případně je zhodnotil bez vazby na další relevantní zjištění (zejména skutečnost, zda odběratelé podali dodatečná daňová přiznání). Takové hodnocení však zejména ve vztahu ke zdaňovacímu období červenec 2020 postrádá smyslu, neboť nebylo postaveno najisto, zda si odběratelé žalobkyně nárok na odpočet vůbec uplatnili. Závěr žalovaného o tom, že k daňové ztrátě ve všech zdaňovacích obdobích s jistotou došlo, je zcela nepřezkoumatelný.

41. Soud nepřehlédl žalovaným citovanou judikaturu NSS, zejména rozsudek č. j. 5 Afs 50/2020-43 z 12. 2. 2021, a na něj navazující usnesení Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 889/21 ze 13. 4. 2021. V tam řešeném případě však správce daně zjistil, že se plátce ve spojení se svým odběratelem odpočet daně pokusili vylákat. To u žalobkyně zjišťováno vůbec nebylo, a jak již soud vyložil v bodě 26 tohoto rozsudku, samotné vystavení fiktivních faktur snahu o vylákání daňové výhody nutně neimplikuje. S ohledem na citovanou judikaturu SDEU (zejména rozsudek *Rusedespred*) pak podle názoru soudu neobstojí závěr, že předložení dobropisů plátcem účelově až poté, co správce daně učinil jisté kroky ke stanovení daně, svědčí bez dalšího o „nevčasném vyloučení nebezpečí ztráty daňových příjmů“. Tato skutečnost dle soudu svědčí totiž toliko o tom, že plátce nebyl v dobré víře, resp. že se dopustil „podvodného“ jednání. Obě podmínky pro odepření možnost opravy však nemusí být splněny kumulativně. Pokud plátce jedná podvodně a není v dobré víře, má stále možnost opravu daně realizovat, pokud zavčasu zcela odstraní riziko ztráty daňových příjmů. Časový okamžik předložení dobropisů může být proto hodnocen toliko z hlediska toho, jaký měl vliv na vyloučení rizika ztráty příjmů: zda v okamžiku jejich předložení, případně doručení odběratelům, riziko ztráty existovalo, případně zda bylo tímto jednáním plátce vyloučeno.
42. Soud rovněž souhlasí s tím, že možnost opravy daně míří primárně na případy neodůvodněně naučtované daně např. u plnění, které je od této daně osvobozeno, či pokud je DPH uvedena na dokladu v nesprávné výši. Jak však zaznělo výše, podmínky opravy daně nesmí překračovat meze toho, co je nezbytné k zajištění správného výběru daně a předcházení daňovým únikům, a nemohou být tedy používány způsobem, který by zpochybnil neutralitu DPH, jež je základní zásadou společného systému DPH. Jak ostatně uvedla ve svém stanovisku ve věci *EN.SA. Srl* generální advokátka, „[v] konečném důsledku ručí tedy vystavitel faktury nezávisle na zavinění za riziko (tedy abstraktně), že na základě této

(nesprávně) faktury může její příjemce provést neoprávněný odpočet daně. Jedná se o abstraktní objektivní odpovědnost vystavitele faktury. Vzniká nejen v případě omylu o správné daňové sazbě (na faktuře je uvedena základní daňová sazba namísto snížené), nýbrž obzvláště i v případě fakturace fiktivních plnění.“ (podtrhl městský soud). SDEU se s jejím náhledem opakovaně ztotožnil, a není proto možné odhlédnout od jeho bohaté judikatury, v souladu s níž byly daňové orgány a ostatně i zdejší soud povinni vnitrostátní právo aplikovat a vyložit.

IV. Závěr a náklady řízení.

43. Soud shledal, že pro možnost opravy výše daně uvedené na vystavené faktuře je ve smyslu unijní právní úpravy třeba, aby žalobkyně jakožto vystavitelka faktury mimo podmínky stanovené § 43 ZDPH (vystavení opravných daňových dokladů a jejich doručení odběratelům, jakož i podání dodatečného daňového přiznání) byla v dobré víře nebo včas zcela vyloučila riziko nebezpečí ztráty daňových příjmů. Žalobkyně sice neprokázala, že byla v dobré víře, nicméně žalovaný nedostatečně zjistil skutkový stav co do podmínky včasného vyloučení rizika ztráty daňových příjmů. Žalovaný se omezil na konstatování, že k daňové ztrátě „s jistotou došlo“. To dovodil na základě toho, že žalobkyně předložila opravné daňové doklady až v rámci kontrolních postupů správce daně, čímž toliko deklarovala své podvodné jednání, a zároveň že žádný z odběratelů žalobkyně nepodal dodatečné daňové přiznání. To je však pro posouzení klíčové otázky zcela nedostatečné; žalovaný měl zkoumat jednotlivé obchodní případy a chování plátců a konkrétně identifikovat, zda ke ztrátě daňového příjmu vůbec mohlo dojít, zda k ní došlo, či zda byla vyloučena. Soud proto zrušil napadené rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů, jakož i z důvodu, že skutkový stav, který vzal správní orgán za základ napadeného rozhodnutí, nemá oporu ve spise (závěr žalovaného, že ke ztrátě daňových příjmů s jistotou došlo) a vyžaduje rozsáhlé i zásadní doplnění [§ 78 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s.]. Napadené rozhodnutí je rovněž částečně nezákonné, neboť žalovaný rezignoval na hodnocení důkazu relevantního pro úplné zjištění skutkového stavu (informace o tom, zda odběratel žalobkyně BS PROMO s.r.o. uplatnil nárok na odpočet z dotčeného fiktivního plnění, a o tom, zda daňové orgány u odběratelů žalobkyně učinily nějaké kontrolní úkony), přičemž tato vada mohla mít za následek nezákonnost žalobou napadeného rozhodnutí (§ 78 odst. 1 s. ř. s.). Soud tak věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.).
44. Žalovaný bude v dalším řízení povinen primárně zajistit a do spisu doložit takové podklady, ze kterých bude možno zodpovědět, zda existovalo riziko ztráty daňových příjmů, případně zda bylo (zavčasu) odstraněno nebo vyloučeno. Za tímto účelem nejprve zjistí, zda odběratelé žalobkyně uplatnili nárok na odpočet z žalobkyní fiktivně vystavených faktur. V případě negativní odpovědi bude třeba konstatovat, že riziko ztráty příjmů neexistuje, pokud prekluzivní lhůta pro uplatnění nároku již uplynula. Pokud však odběratelé stále mají možnost nárok na odpočet uplatnit, ačkoliv tak prozatím neučinili, riziko odstraněno není. V případě, že k uplatnění odpočtu ze strany odběratelů došlo, je třeba se blíže zabývat vývojem vyměřovacího (doměřovacího) řízení u těchto plátců: pokud žalovaný zjistí, že takový nárok na odpočet byl správcem daně plátcům pravomocně neuznán nebo doměřen (a v případě doměrku i uhrazen), je třeba zkonstatovat odstranění nebezpečí ztráty daňových příjmů. Naopak pokud daňové orgány neprovedly u obchodních partnerů žalobkyně žádné kontrolní úkony a ti nárok na odpočet čerpali, aniž poté podali dodatečné daňové přiznání, kterým nárok zpětně vyloučili, je zřejmé, že k daňové ztrátě došlo a žalobkyně tento stav neodstranila ani doručením dobropisů ve spojení s dalšími okolnostmi. Žalovaný je právním

názorem vysloveným soudem v tomto rozsudku soudu při dalším rozhodování vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

45. Soud ve smyslu rozsudku NSS č. j. 6 Afs 268/2022-42 z 29. 11. 2023 přistoupil ke zrušení pouze výroku I. rozhodnutí žalovaného týkajícího se zdaňovacího období 3. čtvrtletí roku 2020. NSS totiž dovedl, „že není a priori vyloučeno, aby soudy ve správním soudnictví zrušily jen některý z výroků žalobou napadeného rozhodnutí nebo část některého z nich. Dělitelnost výroku rozhodnutí žalovaného přitom závisí nejen na výroku samotném, ale rovněž na oddělitelnosti posouzení skutkových a právních otázek, tedy na odůvodnění rozhodnutí ve vztahu k tomuto výroku, resp. některé jeho části.“ Soud nepřehlédl, že o „důvodnosti“ platebního výměru z 24. 8. 2021 vztahujícího se ke zdaňovacímu období 1. čtvrtletí roku 2021 (výrok II. napadeného rozhodnutí) mezi účastníky není sporu; ostatně spor o něm ustal již v průběhu odvolacího řízení. Celý spor a soudem vytýkané vady daňových orgánů se tedy vztahují toliko k výroku I., a sice ke zdaňovacímu období 3. čtvrtletí roku 2020. S ohledem na způsob, jakým byly formulovány výroky žalobou napadeného rozhodnutí, mohl soud přistoupit ke zrušení rozhodnutí žalovaného pouze v rozsahu jednoho výroku rozhodnutí, jehož se týkaly vytýkané vady. Soud však nepřehlédl, že žaloba, byť pouze formálně, směřovala proti rozhodnutí žalovaného jako celku, proto ve zbytku (výrok II.) soud jako nedůvodnou zamítl (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
46. Výrok o nákladech řízení je odůvodněn § 60 odst. 1 s. ř. s., dle něž má právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů ten účastník, který měl ve věci úspěch. Soud nezastírá, že došlo pouze „k částečnému“ zrušení žalobou napadeného rozhodnutí a mohlo by se tedy zdát, že žalobkyně neměla ve věci plný úspěch. Z obsahu žaloby je však postaveno najisto, že žalobkyně po skutkové i právní stránce brojila toliko do výroku I. napadeného rozhodnutí, k jehož zrušení soud přistoupil. Proto měla ve věci plný úspěch. Žalobkyniny náklady tvoří zaplacený soudní poplatek za žalobu ve výši 3 000 Kč a dále odměna advokátky, která ji v řízení zastupovala, za dva úkony právní služby podle § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátního tarifu), tedy za převzetí právního zastoupení a podání žaloby. Podle § 7 bodu 5 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu, činí výše odměny za jeden úkon právní služby 3 100 Kč ($2 \times 3\,100 = 6\,200$). Odměnu za další poradu s klientem soud nepřiznal, neboť její realizace nebyla nikterak doložena a její uskutečnění není z okolností věci nepochybně zřejmé. Náhrada hotových výdajů pak dle § 13 odst. 4 advokátního tarifu tvoří 300 Kč za každý úkon ($2 \times 300 = 600$). Odměna advokátky včetně náhrady hotových výdajů je zvýšena o částku 1 428 Kč odpovídající DPH 21 % z předchozích částek. Žalobkyniny náklady zastoupení advokátkou tak činí 8 228 Kč a náklady řízení celkem 11 228 Kč, a žalovaný je povinen nahradit je žalobkyni v přiměřené 30denní lhůtě k rukám její zástupkyně (§ 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve spojení s § 64 s. ř. s.).

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, 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 je 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.

Praha 21. prosince 2023

JUDr. Ing. Viera Horčicová
předsedkyně senátu