



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Karly Cháberové a soudců Jana Schneeweise a Martina Bobáka ve věci

žalobkyně: **Seven Days Agency, s.r.o.**, IČO: 243 14 781
se sídlem Náplavní 1, Praha 2
zastoupena advokátem JUDr. Lubomírem Fockem
se sídlem Náprstkova 2, Praha 1

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlím Masarykova 31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 3. 2021, č.j. 7710/21/5300-22443-710132,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a průběh řízení před správním orgánem

1. Žalobkyně se podanou žalobou domáhala zrušení shora uvedeného rozhodnutí (dále jen „**napadené rozhodnutí**“), kterým žalovaný k odvolání žalobkyně změnil dodatečný platební výměr ze dne 5. 6. 2019, č.j. 5097970/19/2002-52524-109968 (dále jen „**dodatečný platební výměr**“) na daň z přidané hodnoty (dále jen „**DPH**“) za zdaňovací období září 2016 (dále jen „**předmětné zdaňovací období**“), vydaný Finančním úřadem pro hlavní město Prahu (dále jen „**správce daně**“), tak, že původně doměřenou DPH ve výši 420 230 Kč snížil na 210 000 Kč a původně stanovené penále ve výši 84 046 Kč snížil na 42 000 Kč.

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

2. Z předloženého správního spisu soud zjistil, že žalobkyně podala 25. 10. 2016 přiznání k DPH za předmětné zdaňovací období a vykázala daňovou povinnost 25 011 Kč. Finanční úřad pro Středočeský kraj (dále jen „**předchozí správce daně**“) následně zahájil u žalobkyně dne 21. 3. 2017 za předmětné zdaňovací období daňovou kontrolu. Na jejím základě dospěl k závěru, že žalobkyně u přijatého zdanitelného plnění od dodavatele Sastre czech republic s.r.o. (dále jen „**Sastre**“) neprokázala jeho faktické uskutečnění deklarovaným dodavatelem a v tvrzeném rozsahu a současně neprokázala ani faktické přijetí plnění od dalšího dodavatele M. K.a (dále jen „**M. K.**“) na základě daňového dokladu č. FP161100399/160100008 (základ daně 1 000 000 Kč, DPH 210 000 Kč)(dále jen „**Faktura č. 1**“), jehož předmětem bylo přeúčtování nákladů.
3. Stran plnění od společnosti Sastre soud toliko shrnuje, že žalovaný napadeným rozhodnutím oprávněnost nároku na odpočet DPH ve vztahu plnění od tohoto dodavatele žalobkyni na rozdíl od správce daně uznal. Dospěl totiž k závěru, že žalobkyně mohla v průběhu daňového řízení ve vztahu k tomuto plnění svá tvrzení prokázat navrhovanou svědeckou výpovědí své zaměstnankyně Ing. S. B. (dále jen „**Ing. B.**“), kterou se vzhledem k blížícímu se konci lhůty stanovené v § 148 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**daňový řád**“) nepodařilo uskutečnit a současně se nejednalo o svědeckou výpověď, kterou by bylo možno odmítnout.
4. Ve vztahu k plnění od M. K. nebylo správcem daně z Faktury č. 1 zřejmé, jaké plnění se mělo uskutečnit. Žalobkyně nepředložila žádné podklady pro fakturaci ani jinou dokumentaci, z níž by vyplývalo, jaké plnění mělo být žalobkyni poskytnuto. Správce daně se proto M. K. při ústním jednání dne 30. 5. 2017 dotázal, o přeúčtování jakých nákladů se jednalo a požadoval doložení veškerých podkladů. M. K. k tomu uvedl, že *„je to přeúčtování nějakých nákladů, ale momentálně si nevzpomenu, sdělím, dohledám a doložím do 19. 6. 2017“*. Ve vyjádření z 20. 6. 2017 pak žalobkyně uvedla, že šlo *„o náklady (výdaje) související s projektem V jedné stopě. (...) V období měsíce říjen jsme měli doložit vynaložené náklady na tento projekt. Z tohoto důvodu byla vystavena dodavatelem M. K. faktura č. 160100008. Vzhledem k tomu, že bylo třeba rozepsat jednotlivé položky nákladů, došlo k chybě na straně dodavatele M. K., tím, že v následujícím měsíci vystavil daňové doklady na jednotlivé nákladové položky. Tím by se dalo říci, že byla uplatněna daň na vstupu dvakrát, a to na základě faktury č. 160100008 a dále pak z přijatých faktur viz příloha č. 1 (přijaté faktury). Jelikož jsme si tuto chybu uvědomili, došlo v měsíci listopadu k vystavení daňového dokladu 160100075 (dále jen „**Faktura č. 2**“ – pozn. soudu) na odběratele M. K. ve stejném znění a výši jako bylo uvedeno na daňovém dokladu 160100008 od M. K.“*
5. Správce daně poté zaslal žalobkyni výzvu k prokázání skutečností z 22. 1. 2019, č.j. 162687/19/2112-60562-209222 (dále jen „**výzva k prokázání skutečností**“), v níž konstatoval, že mu vzhledem předmětu plnění uvedenému na Faktuře č. 1 vznikly pochybnosti stran uplatněného nároku na odpočet DPH. Žalobkyně v reakci uvedla, že si je vědoma, že dodavatelem měl být vystaven opravný daňový doklad. Vystavením Faktury č. 2, která však nebyla správcem daně předložena, došlo k nápravě uvedené chyby. Správce daně měl postupovat dle § 104 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**ZDPH**“) a vyměřit žalobkyni úrok z prodlení. Dne 2. 1. 2019 zaslala žalobkyně správcem daně dohodu o vzájemném započtení závazků a pohledávek mezi ní a M. K. z 29. 11. 2016 ve výši 413 178 Kč. Jednalo se o započtení pohledávek na základě dokladů nesouvisejících s šetřeným nárokem na odpočet DPH. Dne 29. 4. 2019 pak byla se žalobkyní projednána zpráva o daňové kontrole č.j. 1933911/19/2112-60562-209222 (dále jen „**Zpráva o DK**“).

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

6. Následně vydal správce daně dodatečný platební výměr, v němž specifikoval, které M. K. vystavené doklady jsou součástí výpisu z daňové evidence za listopad 2016 (8 dokladů na celkovou částku 1 629 926 Kč, z toho DPH 282 879,60 Kč). Dle žalobkyně přitom měly uvedené faktury odrážet nákladové položky Faktury č. 1. Nebylo tedy zřejmé, jakým způsobem byla částka na Faktuře č. 1 vyčíslena. Žalobkyně nepředložila důkazní prostředky, které by doložily rozsah a předmět plnění, ani neprokázala, že pro ni M. K. v předmětném zdaňovacím období nějaké zdanitelné plnění uskutečnil.
7. Proti dodatečnému platebnímu výměru podala žalobkyně odvolání. Namítala, že podmínky vzniku nároku na odpočet DPH splnila. V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný ve vztahu k plnění od M. K. konstatoval, že žalobkyně předložením Faktury č. 1 unesla primární důkazní břemeno a splnila tak formální podmínku nároku na odpočet DPH. Pro posouzení jeho oprávněnosti je však třeba zkoumat, zda došlo k uskutečnění zdanitelného plnění. Z Faktury č. 1 není zřejmé, jaké plnění se mělo uskutečnit a žalobkyně nepředložila podklady pro fakturaci ani jinou dokumentaci, z níž by tato skutečnost vyplynula.
8. Žalovaný se ztotožnil s hodnocením důkazů ze strany správce daně a konstatoval, že pochybnosti nebyly odstraněny a nebylo prokázáno, že nárok na odpočet DPH byl uplatněn v souladu se zákonem. Ustanovení § 104 ZDPH nebylo aplikovatelné, protože žalobkyně neprokázala, že zdanitelné plnění fakticky přijala v deklarovaném předmětu a rozsahu. Nešlo tedy o případ, kdy by odpočet nárokovala v jiném zdaňovacím období. Faktura je formálním důkazním prostředkem, který k uznání nároku na odpočet DPH nepostačuje. Správci daně vznikly důvodné pochybnosti, které žalobkyně ani přes výzvu neodstranila a neunesla tak své důkazní břemeno.
9. V reakci na seznámení s podklady pro vydání napadeného rozhodnutí žalobkyně předložila čestné prohlášení své účetní Ing. E. Š. (dále jen „Ing. Š.“), podle něhož se v účetnictví žalobkyně vyskytují duplicitní doklady, resp. rozpis přeúčtovaných nákladů, které jsou součástí Faktury č. 1. Žalobkyně byla Ing. Š. instruována, aby provedla nápravu, avšak místo aby požadovala vystavení opravného daňového dokladu, vystavila Fakturu č. 2 ve stejné výši a se stejným předmětem plnění ve prospěch M. K. Vzhledem k přiznání daně považovala Ing. Š. účel celé transakce za ukončený, byť ne v souladu se ZDPH. Žalovaný nerozuměl tomu, proč bylo čestné prohlášení předloženo, aniž by byla předložena Faktura č. 2 či jiné důkazní prostředky, kterými by žalobkyně doložila přiznání a odvedení daně. Shledal proto čestné prohlášení Ing. Š. účelovým. Bez vazby na další důkazní prostředky nemohlo pochybnosti správce daně rozptýlit.
10. Následně žalovaný vypořádal odvolací námitky. K tvrzení o splnění podmínek vzniku nároku na odpočet DPH uvedl, že ve vztahu k plnění od M. K. žalobkyně neprokázala, že se fakticky uskutečnilo v deklarovaném rozsahu a předmětu. Předložené důkazní prostředky byly obecné, bez identifikace parametrů plnění, nebo takové, u nichž existovaly pochybnosti o jejich účelovosti. Žalovaný dále uvedl, že postup správce daně byl v souladu se zákonem a konstatoval, že nebyla porušena ani zásada volného hodnocení důkazů. Nárok na odpočet DPH byl žalobkyni odepřen proto, že neodstranila pochybnosti o uskutečnění deklarovaného plnění a o jeho rozsahu. Postupem správce daně nebyla zkrácena ani procesní práva žalobkyně.
11. Správce daně své důkazní břemeno unesl, když ve výzvě k prokázání skutečností uvedl dostatečně konkrétní a odůvodněné pochybnosti. Tím přešlo důkazní břemeno zpět na žalobkyni.

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

II. Obsah žaloby

12. Žalobkyně v žalobě rozporovala pouze posouzení nároku na odpočet DPH ve vztahu k plnění od Martina K., protože ve vztahu k plnění od společnosti Sastre bylo jejímu odvolání vyhověno. Namítala nezákonnost napadeného rozhodnutí z důvodu vad v daňovém řízení (nedostatečné zjištění skutkového stavu, nesprávné právní posouzení). Daňové orgány překročily meze správního uvážení a rozhodly v rozporu se zákonem a ustálenou rozhodovací praxí. Jejich rozhodnutí nemají oporu v provedeném dokazování. Skutkové závěry jsou spekulativní a napadené rozhodnutí i dodatečný platební výměr trpí vadou nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů. Napadené rozhodnutí je současně nekonzistentní a vnitřně rozporné.
13. Napadené rozhodnutí je založeno na neprokázání uskutečnění plnění od M. K., které má původ ve Faktuře č. 1. Ta byla uvedeným dodavatelem vystavena v rámci projektu „V jedné stopě“ (dále jen „Projekt“), na který byla žalobkyni poskytnuta dotace od České kanceláře pojistitelů (dále jen „ČKP“). Na Fakturu č. 1 je přitom nutno pohlížet v souvislostech, nikoliv izolovaně. Poté, co již žalobkyně přijala, byly M. K. vystaveny další daňové doklady na celkovou částku 1 629 926 Kč (z toho DPH 262 879, 20 Kč). Ty z velké části kopírují podklady pro Fakturu č. 1 (odlišnost byla pouze v tom, že částečně pokrývaly náklady také za listopad 2016). Protože bylo plnění omylem vyúčtováno dvakrát (jednou souhrnně a jednou dílčími daňovými doklady), bylo vzniklou chybu nutno napravit. Nejjednodušším řešením by bylo vystavení opravného daňového dokladu. Žalobkyně však věc vyřešila tak, že vystavila Fakturu č. 2, jejímž předmětem bylo taktéž přeúčtování nákladů. Částky na obou fakturách jsou přitom identické. Z daňového hlediska je nepodstatné, že nebyl vystaven opravný daňový doklad a namísto toho bylo postupováno shora uvedeným způsobem. DPH byla stejná jak na vstupu, tak na výstupu, resp. daň byla uhrazena řádně, a to při odvodech DPH za dílčí daňové doklady. Řešení nebylo ideální, ale neodporovalo zákonu a státu nevznikla na DPH žádná ztráta.
14. Žalovaný dodatečný platební výměr změnil ve vztahu ke společnosti Sastre, protože žalobkyně navrhla provedení důkazu svědeckou výpovědí Ing. B. Vzhledem ke končící lhůtě dle § 148 daňového řádu se však výslech nepodařilo uskutečnit. Místo něj bylo žalovanému dne 29. 1. 2021 doručeno čestné prohlášení jmenované, v němž uvedené skutečnosti svědčily o oprávněnosti zdanitelného plnění od společnosti Sastre. Na jeho základě žalovaný dodatečný platební výměr změnil. Stejný postup však nezvolil v případě plnění od M. K., ačkoliv čestné prohlášení Ing. Š. bylo podrobnější. To je v rozporu se zásadou legitimního očekávání. Napadené rozhodnutí se přitom co do právního hodnocení omezilo pouze na plnění od Sastre. Žalobkyně neměla problém Fakturu č. 2 předložit, byť to v daňovém řízení neučinila. Daňové orgány však měly informace o této faktuře k dispozici. Žalobkyně ji vystavila proto, aby byl její postup v souladu se zákonem a uvedla ji v kontrolním hlášení za listopad 2016. Bylo nadbytečné ji předkládat znovu. Žalobkyně předložila Fakturu č. 2 k žalobě.
15. Žalovaný nahlížel do kontrolních hlášení a muselo mu tedy být jasné, že žalobkyně postupovala tak, jak tvrdila. Nahlédl-li do kontrolního hlášení za listopad 2016, nemohl mít důvodné pochybnosti o uskutečnění plnění a důkazní břemeno tedy zpět na žalobkyni nepřešlo. Napadené rozhodnutí je v rozporu s § 92 odst. 5 daňového řádu. Jelikož žalovaný nenahlédl do kontrolního hlášení a ponechal dodatečný platební výměr v platnosti, musí žalobkyně odvést za jedno zdanitelné plnění DPH podruhé. To je současně v rozporu s § 92

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

odst. 4 daňového řádu, protože informace, které mohl žalovaný ve vztahu k Faktuře č. 2 požadovat, byly v kontrolním hlášení, do nějž měl žalovaný nahlédnout.

III. Vyjádření žalovaného

16. Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že žalobkyně v žalobě neuvedla žádné nové skutečnosti. Odkázal proto na odůvodnění napadeného rozhodnutí. Postup žalobkyně (vydání Faktury č. 2 k nápravě „omylu“) nemá oporu v zákoně. Postup k řešení situace, kdy dojde k tvrzení, příp. vyměření daně v jiné výši, než má být výše skutečná, je obsažen v § 42 ZDPH, resp. v § 141 daňového řádu. Nerespektování těchto ustanovení přitom představuje rozpor se zákonem. Tvrzení o nápravě omylu nemění nic na tom, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno stran prokázání uskutečnění zdanitelného plnění v deklarovaném předmětu a rozsahu. Žalobkyně Fakturu č. 2 v daňovém řízení nepředložila, ač k tomu měla dostatek příležitostí. Předložila ji až v soudním řízení, které není pokračováním řízení daňového. Postup daňových orgánů byl v souladu se zákonem a odpovídal zjištěnému skutkovému stavu. Žalovaný poukázal na § 75 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“), a konstatoval, že s ohledem na toto ustanovení by měl být návrh na provedení důkazu Fakturou č. 2 odmítnut, protože mohla být předložena v daňovém řízení. Přitom ani v případě, že by předložena byla, by to neznamenovalo automatické vyhovění nároku na odpočet, ale došlo by k dalšímu šetření. Předložení Faktury č. 2 v soudním řízení bylo účelové.
17. Nedůvodné jsou také námitky stran hodnocení důkazů. Zásada volného hodnocení důkazů porušena nebyla, okolnosti posuzovaných zdanitelných plnění byly odlišné, stejně jako důkazní situace. K plněním od Sastre žalobkyně navrhla svědeckou výpověď Ing. B. a předložila její čestné prohlášení, přičemž tato svědecká výpověď byla relevantním důkazním prostředkem, který bylo nutno provést. Vzhledem k blížícímu se konci lhůty dle § 148 daňového řádu však již žalovaný nebyl schopen její výslech provést, a proto odvolání ve vztahu k tomuto plnění vyhověl. V případě plnění od M. K. však byla situace odlišná. Protože žalobkyně argumentovala snahou vystavením Faktury č. 2 napravit chybu, dospěl žalovaný k závěru, že pochybnosti správce daně nemohly být rozptýleny výslechem její účetní. Tento důkazní prostředek se jevil jako účelový a nemohl prokázat faktické uskutečnění zdanitelného plnění.
18. V posuzovaném případě správce daně unesl důkazní břemeno stran důvodných pochybností (viz výzva k prokázání skutečnosti). Žalobkyně na tuto výzvu reagovala písemností, v níž vysvětlila transakci tak, jak bylo shora popsáno a předložila dohodu o vzájemném započtení závazků a pohledávek (mezi žalobkyní a M. K.) ze dne 31. 12. 2016, která se týkala dokladů nesouvisejících s šetřeným nárokem. K odvolání žádné důkazy týkající se plnění od M. K. nepředložila. Pochybnosti správce daně tedy nebyly rozptýleny.
19. Z kontrolního hlášení by sice vyplynula proběhnuvší transakce, avšak bez podrobností. Kontrolní hlášení je obdobně jako daňový doklad formálním dokladem, který neprokazuje faktické uskutečnění zdanitelného plnění. Pro přiznání nároku na odpočet přitom není rozhodující zanesení transakce do kontrolního hlášení, ale prokázání jejího faktického uskutečnění. Faktické uskutečnění plnění musí daňový subjekt prokázat tak, aby o souladu mezi stavem faktickým a formálně právním nezůstaly rozumné pochybnosti.

IV. Další podání účastníků

20. V replíce žalobkyně uvedla, že k objasnění věci stačí vysvětlení poskytnuté v průběhu daňové kontroly. Zopakovala, že nejednala účelově, ale byla v dobré víře, že daňové orgány

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

budou postupovat za účelem objasnění skutečného stavu věci. V jejich postupu lze však spatřovat liknavost, popř. snahu o dvojí zdanění za identické plnění.

21. Žalovaný vykládá zásadu volného hodnocení důkazů ad absurdum, když podle něj k tomu, aby mohl být i klíčový důkazní prostředek zamítnut, postačuje, aby se jevil jako účelový. Z čestného prohlášení Ing. Š. plyne, že se žalobkyně snažila napravit pochybení a výslech Ing. Š. by pochybnosti daňových orgánů odstranil.
22. Žalovaný v duplice uvedl, že tvrzení žalobkyně, že nebyla k předložení Faktury č. 2 vyzvána, nemůže její nepředložení odůvodnit. Žalobkyně byla několikrát vyzvána k prokázání tvrzených skutečností (mimo jiné i během ústního jednání dne 30. 5. 2017 a dále výzvou prokázání skutečností). V reakci na ni a ani k odvolání však žalobkyně žádné důkazní prostředky, prokazující faktické uskutečnění zdanitelného plnění, nepředložila.
23. Následně zopakoval argumentaci ohledně odlišných okolností a důkazní situace posuzovaných zdanitelných plnění a stran zásady legitimního očekávání. Snahu napravit pochybení měla žalobkyně prokázat předložením Faktury č. 2, nikoliv vytvářet čestné prohlášení své účetní. Jeho obsah nevypovídal o tom, zda bylo plnění skutečně poskytnuto. Proto žalovaný provedení výslechu Ing. Š. odmítl, opačný postup by byl v rozporu se zásadou ekonomie řízení.

V. Reakce žalobkyně na výzvu soudu z 31. 3. 2023

24. Soud žalobkyni usnesením ze dne 31. 3. 2023, č.j. 14 Af 25/2021 – 51 vyzval, aby mu s ohledem na vývoj judikatury, konkrétně na vydání rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2022, č.j. 1 Afs 33/2017 – 208, *Kemwater ProChemie*, sdělila zda setrvává na své žalobní argumentaci, či zda by vlivem vydání předmětného rozsudku byla její argumentace odlišná.

V reakci na toto usnesení žalobkyně soudu podáním ze dne 19. 5. 2023 prostřednictvím svého právního zástupce sdělila, že svou žalobní argumentaci měnit nehodlá.

VI. Ústní jednání před soudem

25. Žalobkyně při jednání setrvala prostřednictvím svého právního zástupce na svém procesním stanovisku. Žalovaný se z účasti na ústním jednání písemností ze dne 21. 6. 2023, č.j. 21555/23/5100-41455-711353, doručené soudu téhož dne, omluvil.
26. Po poučení ze strany soudu vzal právní zástupce žalobkyně při ústním jednání zpět v žalobě obsažené důkazní návrhy. Soud tedy při jednání doplnění dokazování neprováděl.

VII. Posouzení věci Městským soudem v Praze

27. Městský soud v Praze na základě žaloby v rozsahu žalobních bodů, kterými je dle § 75 odst. 2 s. ř. s. vázán, přezkoumal napadené rozhodnutí včetně řízení, které jeho vydání předcházelo. Při přezkoumání rozhodnutí soud vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Po provedeném řízení dospěl závěru, že žaloba není důvodná.
28. Při posouzení věci soud vyšel z následně uvedené právní úpravy:
29. Podle § 8 odst. 1 daňového řádu hodnotí správce daně při dokazování důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo. Odst. 2 k tomu dále stanoví, že správce daně dbá na to, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly. Podle odst. 3 správce daně vychází ze skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní.
30. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu, v rozhodném znění, prokazuje daňový subjekt všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.
31. Podle § 92 odst. 4 daňového řádu pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence.
32. Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.
33. Podle § 43 odst. 1 ZDPH 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.
34. Podle § 72 odst. 1 písm. a) ZDPH plátce je oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku.
35. Podle § 73 odst. 1 ZDPH pro uplatnění nároku na odpočet daně je plátce povinen při odpočtu daně, kterou vůči němu uplatnil jiný plátce, mít daňový doklad.
36. Žalobkyně předně namítla nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí pro nedostatek důvodů. Dle konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu platí, že „z odůvodnění rozhodnutí správního orgánu musí být seznatelné, proč správní orgán považuje námitky účastníka za liché, mylné nebo vyvrácené, které skutečnosti vzal za podklad svého rozhodnutí, proč považuje skutečnosti předestírané účastníkem za nerozhodné, nesprávné nebo jinými řádně provedenými důkazy vyvrácené, podle které právní normy rozhodl, jakými úvahami se řídil při hodnocení důkazů a jaké úvahy jej vedly k uložení sankce v konkrétní výši“ (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 6. 2010, č. j. 9 As 66/2009-46, ze dne 4. 2. 2010, č. j. 7 Afs 1/2010-53, nebo ze dne 23. 7. 2009, č. j. 9 Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

As 71/2008-109). Nejvyšší správní soud zastává názor, že soudy by měly institut nepřezkoumatelnosti užívat pouze výjimečně. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů je nutno vykládat v jejím skutečném smyslu, tedy jako nemožnost přezkoumat určité rozhodnutí pro nemožnost zjistit v něm jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno (usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006-74, č. 1566/2008 Sb. NSS, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 2. 2019, č. j. 8 Afs 267/2017-38 či ze dne 24. 3. 2021, č. j. 10 As 194/2019-35).

37. Povinnost orgánů veřejné moci řádně odůvodnit svá rozhodnutí přitom nelze interpretovat jako požadavek na detailní odpověď na každou námitku. Správní orgán může na určitou námitku reagovat i tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí prezentuje od názoru účastníka řízení odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní, tím se s námitkami účastníka řízení vždy – minimálně implicitně – vypořádá. Absence odpovědi na ten či onen argument v odůvodnění tak bez dalšího nezpůsobuje nezákonnost rozhodnutí či dokonce jeho nepřezkoumatelnost. Podstatné je, aby se orgán veřejné moci vypořádal se všemi základními námitkami účastníka řízení (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009 č.j. 9 Afs 70/2008 – 13, či usnesení Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2011, sp. zn. II. ÚS 2774/09). Není proto nepřezkoumatelným rozhodnutí, v jehož odůvodnění orgán veřejné moci prezentuje od názoru účastníka řízení odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní, a toto zdůvodnění poskytuje dostatečnou oporu výroku rozhodnutí (srov. náleží Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08).
38. Tak tomu bylo i v posuzovaném případě. Soud shledal, že žalovaný se v napadeném rozhodnutí náležitě vypořádal se všemi zásadními odvolacími námitkami žalobkyně a napadené rozhodnutí je tak plně přezkoumatelné. Z jeho odůvodnění zcela jednoznačně vyplývá, že daňové orgány odepřely žalobkyni nárok na odpočet DPH, jelikož dospěly na základě provedeného dokazování k závěru, že nebylo prokázáno splnění hmotněprávních podmínek předmětného nároku, protože žalobkyně neprokázala uskutečnění předmětného zdanitelného plnění v deklarovaném předmětu a rozsahu.

Dále se soud zabýval tím, zda byly ze strany žalobkyně splněny podmínky pro přiznání nároku na odpočet DPH ve smyslu § 72 a 73 ZDPH. Podmínkami pro jeho přiznání se ve své judikatuře již nesčetněkrát zabýval Nejvyšší správní soud, který např. v rozsudku ze dne 1. 7. 2021, č.j. 7 Afs 44/2021 – 29 konstatoval, že *„přiznání nároku na odpočet DPH je podmíněno splněním dvou podmínek, a to jednak podmínky formální, která spočívá v předložení bezvadných daňových dokladů vztahujících se k uskutečněnému zdanitelnému plnění, a dále podmínky materiální, tedy prokázání faktického uskutečnění zdanitelného plnění tím způsobem, který je deklarován v předložených daňových dokladech (viz rozsudek zdejšího soudu ze dne 25. 9. 2014, č.j. 9 Afs 57/2013 -37).“* Z uvedené citace jednoznačně plyne, že by žalobkyni nárok na odpočet DPH mohl být přiznán pouze tehdy, pokud by prokázala uskutečnění zdanitelného plnění, kterým, jak bylo uvedeno na předmětném daňovém dokladu, bylo *„přeúčtování nákladů“*. Z napadeného rozhodnutí je zřejmé, že žalovaný nepřiznal žalobkyni nárok na odpočet DPH z důvodu nesplnění druhé ze shora uvedených podmínek, tedy proto, že žalobkyně neprokázala faktické uskutečnění zdanitelného plnění. Soud přitom konstatuje, že k prokázání této skutečnosti byla žalobkyně správcem daně vyzvána výzvou k prokázání skutečností, v níž správce daně žalobkyni vyzval k prokázání *„oprávněnosti nároku na odpočet daně v souladu s ustanovením § 72 odst. 1 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon“) na základě níže uvedeného daňového dokladu, kde je jako dodavatel (poskytovatel plnění) uveden M. K.“*. V odůvodnění předmětné výzvy pak správce daně žalobkyni poučil, že *„Povinností daňového subjektu není však prokázat, že přijal Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.“*

„nějaká“ zdanitelná plnění, ale i přesný předmět a rozsah takového plnění. Údaje vykázané na takovém dokladu, musí odrážet reálně uskutečněné plnění přijaté od uvedeného dodavatele.“

39. Žalobkyně však v daňovém řízení na základě uvedené výzvy žádné důkazy, které by faktické uskutečnění předmětného zdanitelného plnění prokazovaly, správci daně nepředložila. Argumentovala pouze tím, že z její strany došlo k chybnému postupu, kdy namísto vystavení opravného daňového dokladu vystavila fakturu (Faktura č. 2) na totožnou částku (totožný základ daně i daň), na kterou jí byla vystavena faktura dodavatelem M. K. (Faktura č. 1). Takového tvrzení však nemůže ve vztahu k oprávněnosti nároku na odpočet DPH obstát, neboť pro jeho přiznání nebylo prokázáno splnění zákonem stanovených podmínek.
40. Pokud žalobkyně zjistila ve svém účetnictví pochybení spočívající v tom, že některá plnění byla jejím dodavatelem M. K. omylem vyfakturována vícekrát, mělo být v souladu se ZDPH přistoupeno k vystavení opravného daňového dokladu ve smyslu § 43 a § 45 ZDPH, protože bylo potřeba, aby došlo k opravě výše daně na daňovém dokladu. Jak správně uvedl žalovaný, postupy k nápravě situace, kdy dojde k tvrzení, příp. vyměření daně v jiné výši, než jaká má být skutečná, jsou právní úpravou jasně definovány. Vydání opravného daňového dokladu, resp. opravného daňového přiznání tak byla jediná zákonem aprobovaná cesta, jak mohla žalobkyně tvrzenou „chybu“ napravit. Soud musí v tomto směru souhlasit se žalovaným, že nerespektování těchto pravidel představuje rozpor se zákonem. Tato otázka však není rozhodná. Rozhodné je to, že žalobkyně neprokázala přijetí zdanitelného plnění co do tvrzeného předmětu a rozsahu.
41. Soudu také není zřejmé, jakým způsobem měly daňové orgány překročit meze správního uvážení. Žalobkyně přitom tuto zcela obecnou námitku nijak blíže nekonkretizovala. Při posouzení podmínek nároku na odpočet DPH totiž nemá správní orgán prostor pro správní uvážení, ale je povinen vycházet z konkrétních kritérií stanovených ZDPH a judikaturou Soudního dvora Evropské unie. Pokud žalobkyně zamýšlela touto námitkou zpochybnit zákonnost rozhodnutí daňových orgánů, nezbývá soudu, než v obecné míře obecnosti konstatovat, že takové pochybení neshledal.
42. Soud neshledal ani porušení zásady legitimního očekávání ve vztahu k čestnému prohlášení Ing. B., resp. v případě plnění od M. K. k čestnému prohlášení Ing. Š. Žalovaný v napadeném rozhodnutí vysvětlil rozdíly mezi oběma dotčenými čestnými prohlášeními, když uvedl, že v případě plnění od Sastre bylo žalobkyní v průběhu odvolacího řízení navrženo provedení důkazu výsledkem Ing. B., která měla prokázat ověření sídla Sastre a spolupráci s touto společností (mj. na akci Riverside cross 2016). Ve vztahu k dotčeným plněním se jednalo o relevantní důkazní prostředek, který bylo nutno provést, neboť by mohl vést k unesení důkazního břemene žalobkyní. Ostatně právě s ohledem na nemožnost provedení jejího výsledku před uplynutím lhůty dle § 148 daňového řádu žalovaný napadeným rozhodnutím odvolání žalobkyně částečně vyhověl, a to právě ve vztahu k plněním od dodavatele Sastre.

V případě plnění od M. K. však žalobkyně i skrze předmětné čestné prohlášení Ing. Š. argumentovala tím, že došlo k pochybení při fakturaci ze strany dodavatele (duplicitní daňové doklady), přičemž sama přiznala, že správně měl být vystaven opravný daňový doklad. Ing. Š. navíc v předmětném čestném prohlášení (činěném zřejmě jménem daňově poradenské společnosti – pozn. soudu) uvedla, že „klientovi doporučili, aby byla daň z daňového dokladu vrácena. **Tím jsme mysleli, aby dodavatel vystavil opravný daňový doklad**“. Čestné prohlášení Ing. Š. tedy mohlo potvrdit pouze tu skutečnost, že došlo k pochybení při fakturaci, nemohlo však mít žádný vliv na rozptýlení pochybností správce daně ve vztahu k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění, které bylo předmětem dané fakturace, což byl důvod, pro který byl žalobkyni nárok na odpočet DPH odepřen. S ohledem na popsané Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

odlišnosti tudíž žalobkyně nemohla mít legitimní očekávání, že žalovaný bude postupovat stejně jako v případě plnění od společnosti Sastre a nárok na odpočet DPH ji na základě čestného prohlášení Ing. Š. přizná i ve vztahu k plněním od M. K.

43. Z totožných důvodů je pak nedůvodná také námitka žalobkyně ohledně vnitřní rozpornosti napadeného rozhodnutí, kterou žalobkyně spatřovala v tom, že jednou stanovená pravidla nebyla uplatněna na obě posuzovaná plnění. Jak již soud uvedl, skutkové okolnosti i důkazní situace se u zdanitelného plnění od M. K. na straně jedné a zdanitelného plnění od společnosti Sastre lišily. Ve vztahu k plnění od M. K. nebylo čestné prohlášení Ing. Š. způsobilé prokázat naplnění podmínek pro přiznání nároku na odpočet DPH, protože nemohlo prokázat faktické uskutečnění předmětného zdanitelného plnění. Čestné prohlášení Ing. B. naproti tomu bylo ve vztahu k prokázání přijetí zdanitelného plnění od Sastre relevantní, což byla také důvod, proč žalovaný s ohledem na nemožnost provedení její svědecké výpovědi v daňovém řízení dodatečný platební výměr ve vztahu ke zdanitelnému plnění od společnosti Sastre změnil, odpočet DPH žalobkyni v daném rozsahu uznal a odpovídajícím způsobem žalobkyni snížil daňovou povinnost a penále. Žalovaný svůj postup logicky a srozumitelně zdůvodnil a soud v tomto ohledu vnitřní rozpornost napadeného rozhodnutí neshledal.
44. Nedůvodná je pak také námitka žalobkyně, že na ni zpět nepřešlo důkazní břemeno, protože správce daně mohl nahlédnutím do kontrolních hlášení zjistit, že se situace odehrála tak, jak žalobkyně tvrdila, a nemohl tedy mít důvodné pochybnosti. Soud konstatuje, že správce daně žalobkyni tvrzené skutečnosti z kontrolního hlášení zjistit nemohl, neboť údaje z této evidence nijak neprokazují, že došlo k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění. Z již shora soudem uvedeného je naopak zcela zřejmé, že správce daně žalobkyni v souladu se zákonem vyzval k prokázání jí tvrzených skutečností (viz výzva k prokázání skutečností) a uvedl konkrétní okolnosti, které vedly ke vzniku jeho pochybností. Tím došlo v souladu se zákonem k přenosu důkazního břemene zpět na žalobkyni a ta byla povinna prokázat, že se zdanitelné plnění fakticky uskutečnilo tak, jak bylo na daňovém dokladu uvedeno.
45. Soud tedy z výše uvedených důvodů neshledal žádnou z žalobních námitek důvodnou, a proto žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
46. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud druhým výrokem tohoto rozsudku v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení; žalovanému pak v řízení o žalobě nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

Poučení:

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

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). 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

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

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

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

Praha 21. června 2023

JUDr. Karla Cháberová v. r.
předsedkyně senátu