



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Barbary Pořízkové a soudců JUDr. Tomáše Herce a JUDr. Pavla Molka v právní věci žalobkyně: **Jana Maussen**, sídlem Wenzigova 1858/13, Praha 2, zastoupená JUDr. Mgr. Petrou Novákovou, Ph.D., advokátkou se sídlem Chodská 1366/9, Praha 2, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 8. 2023, č. j. 25957/23/5300-21442-809464, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti výrokům I. a III. rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 21. 12. 2023, č. j. 10 Af 19/2023-53,

t a k t o :

Výroky I. a III. rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 21. 12. 2023, č. j. 10 Af 19/2023-53, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Věc se týká podmínek, za nichž může osoba, která vystavila doklad, na němž uvedla daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“), provést opravu výše daně podle § 43 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“). Povinnost odvést takto uvedenou daň předpokládá čl. 203 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“). Jde o to, zda splnění těchto podmínek umožňuje i opravu výše daně uvedené na daňovém dokladu, který byl vystaven na fiktivní plnění, a kdo nese ohledně prokázání oprávněnosti této opravy důkazní břemeno. Pro posouzení věci měla význam také právní otázka, zda soud při rozhodování o žalobě nevybočil z mezí přezkumu vyplývajících z uplatněných žalobních bodů.

[2] Žalobkyně je podnikající fyzickou osobou, která jako svou hlavní ekonomickou činnost uvádí poradenství v oblasti řízení. Vykonávala ji také ve 3. čtvrtletí roku 2020 a 1.

čtvrtletí roku 2021, kdy byla plátcem DPH. V daňových přiznáních za tato období si uplatnila nárok na odpočet daně, jehož výše činila 379 863 Kč (za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2020) a 360 896 Kč (za zdaňovací období 1. čtvrtletí roku 2021).

[3] Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) měl pochybnost o správnosti, pravdivosti a průkaznosti údajů o přijatých zdanitelných plněních uvedených v daňovém přiznání za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2020 a údajů o uskutečněných a přijatých zdanitelných plněních uvedených v daňovém přiznání za období 1. čtvrtletí roku 2021, jakož i o tom, zda si žalobkyně nárok na odpočet daně uplatnila v souladu s § 72 a 73 zákona o DPH. Tyto pochybnosti vycházely mj. z analýzy delší časové řady žalobkyní vykazovaných hodnot v daňových přiznáních k DPH, opakovaných pozdních podání daňových přiznání, ekonomické činnosti, která neodpovídala vykazovaným hodnotám, struktury obchodních partnerů, z nichž někteří se stali tzv. nespolehlivými plátcí DPH, absence zaměstnanců a nedohledání úhrad za deklarovaná plnění na výpise z bankovního účtu. Správce daně proto podle § 89 odst. 1 a 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, vyzval žalobkyni, aby tyto pochybnosti odstranila.

[4] Žalobkyně nepředložila důkazní prostředky o oprávněnosti nároku na odpočet daně. Neměla žádný daňový doklad, ačkoli jde o prvotní formální podmínku pro uplatnění odpočtu daně, kterou stanoví § 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH. Na tomto základě rozhodl správce daně platebním výměrem ze dne 10. 3. 2021, č. j. 1643848/21/2002-51523-111831, o vyměření DPH za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2020 ve výši 311 930 Kč a platebním výměrem ze dne 24. 8. 2021, č. j. 7044256/21/2002-51523-111831, o vyměření DPH za zdaňovací období 1. čtvrtletí roku 2021 ve výši 0 Kč.

[5] Proti každému z platebních výměrů podala žalobkyně odvolání, v nichž odkazovala na kontrolní hlášení svá a kontrolní hlášení dodavatelů či odběratelů. Podle jejího názoru by bylo možné o uskutečnění plnění pochybovat jen za předpokladu, že by je tito dodavatelé či odběratelé nevykázali. V průběhu odvolacího řízení nicméně vyvstala jiná právní otázka, která byla rozhodná pro stanovení daně.

[6] Dne 12. 9. 2022 žalobkyně doplnila své odvolání proti platebnímu výměru za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2020. Uvedla v něm, že za ni její zmocněnkyně J. Ch. (dále jen „původní zmocněnkyně“) po dobu několika let (zahrnující i uvedená zdaňovací období) vedla účetní a daňovou evidenci a zařizovala daňové povinnosti, včetně podávání daňových přiznání a kontrolních hlášení, resp. obecně komunikaci s daňovými úřady. Rovněž za žalobkyni bez jejího vědomí vystavovala daňové doklady či jejím jménem daňové doklady přijímala, a to od společností, od nichž žalobkyně žádá plnění nepřijala, ani nikomu neudělila pokyn k jejich přijetí. Skutečně poskytla pouze služby s místem plnění v jiném členském státě Evropské unie.

[7] Z doplnění odvolání dále vyplývá, že přestože žalobkyně požadovala vysvětlení a předložení daňové evidence, vystavených a přijatých daňových dokladů, daňových přiznání a kontrolních hlášení, původní zmocněnkyně jí žádné doklady ani žádné informace nepředala. Za této situace musela žalobkyně „rekonstruovat“ svou daňovou

pokračování

evidenci toliko na základě podkladů vedených správcem daně. Žalobkyně vystavila opravné daňové doklady (dobropisy) a zaslala je plátcům uvedeným v kontrolních hlášeních, jejichž opisy získala od správce daně. Současně podala dodatečná daňová přiznání a následná kontrolní hlášení, která na tuto opravu daňových dokladů reagovala. V červnu 2022 podala dodatečná daňová přiznání na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období let 2019 až 2021 a v červenci 2022 dodatečná daňová přiznání na DPH za zdaňovací období počínaje 1. čtvrtletím roku 2019 do 4. čtvrtletí roku 2021.

[8] Žalobkyně se podle doplnění odvolání nezříká odpovědnosti za to, že její daňová přiznání obsahovala nesprávné údaje. V dané době ji zatěžovaly osobní problémy (rozvod a řešení péče o dvě děti), pro které činnost původní zmocněnkyně neřešila a nekontrolovala. Místo toho k ní měla až nekritickou důvěru. Poté, co žalobkyně i díky angažování se nové zmocněnkyně a účetní zjistila, „jak se věci mají“, se vše snažila a snaží napravit. Spolupráci s původní zmocněnkyní ukončila. Daňová přiznání podávaná za zdaňovací období od 1. 1. 2022 již odpovídají skutečnému stavu. Žalobkyně proto požádala žalovaného (dále jen „stěžovatel“), aby změnil odvoláním napadený platební výměr za období 3. čtvrtletí roku 2020 s tím, že bude reflektovat její dodatečné daňové přiznání, podle něhož neuskutečnila žádná zdanitelná plnění vyjma služeb s místem plnění v jiném členském státě Evropské unie.

[9] Stěžovatel podle § 115 odst. 2 daňového řádu zaslal žalobkyni výzvu ze dne 5. 6. 2023, č. j. 18559/23/5300-21442-809464 (dále jen „seznámení se zjištěnými skutečnostmi“), kterou seznámil žalobkyni se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožnil jí, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřila. Na základě doplnění odvolání přijal tvrzení žalobkyně, že všechna plnění (přijata i uskutečněná) s výjimkou služeb s místem plnění v jiném členském státě Evropské unie byla fiktivní. Zároveň zdůraznil, že předmět sporu se významně posunul. Nově bylo pro posouzení věci rozhodné, zda žalobkyně mohla v nastalé situaci provést opravu podle § 43 zákona o DPH.

[10] V seznámení se zjištěnými skutečnostmi stěžovatel žalobkyni vytkl, že nedoložila opravné daňové doklady, ani neprokázala jejich doručení. I kdyby tak ale učinila, musel by mít za prokázané, že byla v dobré víře, nebo že včas zasáhla a vyloučila tak nebezpečí ztráty daňových příjmů. Podle stěžovatele žalobkyně musela vědět, že jsou jí na její bankovní účet pravidelně vypláceny vratky daně od správce daně (nadměrné odpočty daně), které jí nenáleží. Z výpovědi žalobkyně na ústním jednání bylo navíc evidentní, že na některé otázky odpovídá nepravdivě či některé skutečnosti zamlčuje, čímž původní zmocněnkyni „kryje“. Žalobkyně tak nebyla v dobré víře, což ostatně ani ona sama nezpochybňovala. Ve vztahu k nebezpečí ztráty daňových příjmů stěžovatel připomněl, že žádný z příjemců opravných daňových dokladů nepodal dodatečné daňové přiznání. Tato skutečnost vyplynula z vyjádření příslušných správců daně.

[11] Na seznámení se zjištěnými skutečnostmi reagovala žalobkyně podáním ze dne 28. 6. 2024, jehož přílohou byly opravné daňové doklady včetně doručenek. Podle jejího názoru zákon o DPH ani jiný právní předpis nestanoví další povinnosti, které na ni stěžovatel klade. To platí jak pro podmínku dobré víry, tak pro podmínku vyloučení nebezpečí ztráty daňových příjmů. Posledně uvedená podmínka je splněna prokázáním doručení opravných daňových dokladů příjemci. Poukazuje-li stěžovatel na to, že žádný

z odběratelů žalobkyně (pro zjednodušení bude v dalším textu jako „odběratel“ označen i příjemce daňového dokladu, jemuž žalobkyně ve skutečnosti žádné plnění neposkytla) nepodal dodatečné daňové přiznání, zcela pominul existenci kontrolních hlášení, která jsou schopna v reálném čase detekovat odlišnosti mezi jednotlivými subjekty ve fakturačním řetězci. Poté, co žalobkyně podala následná kontrolní hlášení, tato přestala „sedět“ s kontrolními hlášeními jejích odběratelů. Příslušní správci daně neměli vyčkávat na aktivitu jednotlivých odběratelů. Vzniklé rozdíly měli prošetřit např. kontrolním postupem.

[12] O obou odvoláních žalobkyně rozhodl stěžovatel společně v záhlaví uvedeným rozhodnutím tak, že je zamítl a oba platební výměry správce daně potvrdil. Ve vztahu ke každému platebnímu výměru tak učinil samostatným výrokem. Stěžovatel shrnul, že žalobkyně podle svých tvrzení provedla opravu výše DPH ve smyslu § 43 zákona o DPH v dodatečném daňovém přiznání za období 3. čtvrtletí roku 2020 a domáhala se využití tohoto dodatečného daňového přiznání podle § 145a daňového řádu při vyměření daně. Ve vztahu k období 1. čtvrtletí roku 2021 nepožadovala ničeho.

[13] Jde-li o vyloučení nebezpečí ztráty daňových příjmů, stěžovatel připomněl, že jménem žalobkyně byly vystavovány daňové doklady, na jejichž základě si mohli odběratelé nárokovat odpočet daně. Žalobkyně sice vystavila opravné daňové doklady, žádný z odběratelů však na tyto dobropisy nereagoval, neprovedl „u sebe“ opravu, nepodal dodatečné přiznání, ani nevrátil daň, kterou si neoprávněně nárokoval ze státního rozpočtu. S jistotou tak v posuzované věci nastala ztráta daňových příjmů. Žalobkyně nejednala včas, nýbrž až po několika letech pod tíhou kontrolních postupů zahájených prvostupňovým správcem daně. Ze všech těchto důvodů stěžovatel opravu výše daně podle § 43 zákona o DPH žalobkyni neuznal.

II. Rozsudek městského soudu

[14] Žalobkyně podala proti rozhodnutí stěžovatele žalobu. Tvrdila v ní, že vyloučení nebezpečí ztráty daňových příjmů zajistila v souladu s judikaturou Soudního dvora Evropské unie (dále jen „Soudní dvůr“) již vystavením opravných daňových dokladů a jejich doručením odběratelům (v této souvislosti odkázala zejména na rozsudek Soudního dvora ze dne 18. 6. 2009, *Stadeco*, C-566/07). Stěžovatel podle jejího názoru pochybil, jestliže neinicioval u příjemců původních daňových dokladů kontrolní úkon za účelem ověření, zda si snížili uplatněný odpočet daně (o částku uvedenou na opravném daňovém dokladu). Místo toho jejich nečinnost přičítal žalobkyni k její tíži. Stěžovatel tak postupoval navzdory tomu, že judikatura Soudního dvora zapovídá, aby možnost opravy výše daně závisela na rozhodnutí správce daně.

[15] Nadto se stěžovatel dotazoval správců daně jednotlivých příjemců opravných daňových dokladů pouze na to, zda tito příjemci podali dodatečné daňové přiznání a zda byl vůči nim proveden nějaký kontrolní úkon. Podle žalobkyně z § 74 odst. 4 zákona o DPH vyplývá, že opravu odpočtu daně podle odstavců 1 až 3 tohoto ustanovení plátce provede za zdaňovací období, ve kterém se o skutečnostech rozhodných pro tuto opravu dozvěděl nebo dozvědět měl a mohl. Mělo být tedy zjišťováno, zda příjemci opravných daňových dokladů nezahrnuli tyto opravné daňové doklady do svých řádných daňových

pokračování

přiznání. Skutkový stav proto nebyl zjištěn úplně, v důsledku čehož je rozhodnutí stěžovatele nepřezkoumatelné. Žalobkyně nakonec uvedla, že oprava výše daně musí být připuštěna i u daňových dokladů na fiktivní plnění.

[16] Městský soud v Praze (dále jen „městský soud“) napadeným rozsudkem zrušil výrok rozhodnutí stěžovatele o zamítnutí odvolání proti platebnímu výměru, který se týkal 3. čtvrtletí roku 2020, a věc v tomto rozsahu vrátil stěžovateli k dalšímu řízení (výrok I. napadeného rozsudku). V rozsahu, ve kterém tato žaloba směřovala proti výroku rozhodnutí stěžovatele o zamítnutí odvolání proti platebnímu výměru týkajícímu se zdaňovacího období 1. čtvrtletí roku 2021, ji městský soud zamítl (výrok II. napadeného rozsudku). Současně rozhodl o povinnosti stěžovatele zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení ve výši 11 228 Kč (výrok III. napadeného rozsudku).

[17] Předmětem posouzení městského soudu byly podmínky, za nichž je osoba, která vystavila doklad, na němž uvedla daň, oprávněna provést opravu výše daně podle § 43 odst. 1 zákona o DPH, včetně těch, které vyplývají z práva Evropské unie. S ohledem na princip neutrality DPH mezi ně patří, že vystavitel daňového dokladu musí prokázat svou dobrou víru nebo včas vyloučit nebezpečí ztráty daňových příjmů. Městský soud přisvědčil stěžovateli, že u žalobkyně nebyla splněna podmínka dobré víry, ve vztahu k podmínce včasného vyloučení nebezpečí ztráty daňových příjmů mu však vytkl, že nedostatečně zjistil skutkový stav, který vzal za podklad svého rozhodnutí. Stěžovatel se totiž omezil na konstatování, že odběratelé žalobkyně nepodali dodatečná daňová přiznání a že „[k]e ztrátě daňových příjmů ve zde řešené věci s jistotou došlo“ (bod 34 rozhodnutí stěžovatele), aniž by zmapoval konkrétní průběh jednotlivých transakcí. Podle městského soudu tak neměl dostatek informací pro závěr, že fiktivní prodeje vedly k nějaké ztrátě daňových příjmů. Jeho dotaz na správce daně se týkal pouze toho, zda odběratelé žalobkyně podali dodatečná daňová přiznání a uplatnili v nich nárok na odpočet daně a zda u nich správce daně provedl nějaký kontrolní úkon.

[18] V úvahu přicházelo několik skutkových variant, které mohly nastat a mít vliv na výsledek daňového řízení. Předně se mohlo stát, že odběratelé žalobkyně nepodali řádná daňová přiznání, ve kterých by nárok na odpočet daně z fiktivně vystavených daňových dokladů uplatnili. Logicky tak nebyl důvod, aby podali dodatečná daňová přiznání za účelem zpětného vyloučení tohoto nároku. Samotné „nenárokování“ odpočtu daně ještě nicméně neznamená, že nebezpečí ztráty daňových příjmů je zcela odstraněno. Odběratel, který disponuje fakturou, si může nárok na odpočet daně v budoucnu teprve uplatnit. Nehraje roli, že disponuje i opravným daňovým dokladem. Musel by tak ale učinit ve lhůtě 3 let od konce zdaňovacího období, v němž mu nárok vznikl (§ 73 odst. 3 zákona o DPH). U „kvartálních plátců“ by prekluzivní lhůta ve vztahu k 3. čtvrtletí roku 2020 běžela od 1. 10. 2020 do 1. 10. 2023. Ke dni vydání napadeného rozhodnutí dne 3. 8. 2023 mohl stěžovatel zjistit, zda „měsíční plátcí“ uplatnili nárok na odpočet daně ve zdaňovacím období červenec 2020. Lhůta k tomu jim uplynula dne 1. 8. 2023. Neučinili-li tak, nebezpečí ztráty daňových příjmů by uplynutím tříleté prekluzivní lhůty k uplatnění odpočtu daně zcela zaniklo, neboť odběratelé by již odpočet daně uplatnit nemohli. Neutralita DPH by nebyla narušena.

[19] Nelze ani vyloučit, že uvedené nebezpečí může zaniknout i vlivem žalobkyně. Jejím odběratelům byly opravné daňové doklady vystaveny ve dnech 26. a 27. 7. 2022 a obratem také doručeny. Stalo se tak přibližně rok před koncem uplynutí lhůty pro uplatnění nároku na odpočet daně. Odběratelé žalobkyně mohli na základě doručení dobropisů upustit od uplatnění nároku. Nebezpečí ztráty příjmů by bylo vyloučeno i za situace, zjistil-li by správce daně, že plnění je fiktivní a příjemci faktury by pravomocně znemožnil odpočet daně čerpat (a v případě doměření daně ji od plátce vymohl). V takovém případě by bylo v rozporu se zásadou neutrality DPH, bylo-li by vystaviteli faktury zabráněno opravit výši daně za současné povinnosti uhradit „původní daň“. Správce daně by tímto způsobem mohl daň fakticky vybrat dvakrát (jednou u odběratele neuznáním nároku na odpočet daně a podruhé u žalobkyně vyměřením daně za uskutečněné plnění).

[20] Příslušný správce daně stěžovateli v e-mailové komunikaci sdělil, že obchodní korporace BS PROMO s.r.o. (dále jen „společnost BS PROMO“), která je jedním z odběratelů žalobkyně, podala za dotčená zdaňovací období daňová přiznání, resp. kontrolní hlášení, v nichž vykazala fiktivní plnění přijaté od žalobkyně. Stěžovatel tuto informaci ve svém rozhodnutí nijak nezohlednil a tuto jeho roli nemohl zastat městský soud. V průběhu řízení stěžovatel předložil městskému soudu kontrolní hlášení odběratelů žalobkyně za dotčená zdaňovací období, která měla dokládat, že si tito odběratelé nárok na odpočet daně z fiktivních faktur uplatnili. Městskému soudu ovšem nepřísluší provedení ani hodnocení těchto důkazů. Správní orgány v zásadě nemohou nedostatky svého odůvodnění napravovat v soudním řízení. Vada řízení spočívající v nedostatečně zjištěném skutkovém stavu mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí.

[21] Pakliže odběratelé žalobkyně uplatnili nárok na odpočet daně z fiktivních plnění, měl stěžovatel ověřit, zda byl tento nárok odběratelům uznán. Pro případ, že by daň byla doměřena z titulu neuznání tohoto nároku, měl také ověřit, zda odběratel doměřenou daň zaplatil, případně, zda ji správce daně vymohl. Ztráta daňových příjmů by nebyla vyloučena, pokud by správce daně v doměřovacím řízení zjistil neoprávněnost nároku na odpočet daně a plátcí by jej zpětně doměřil, ten by se však stal nekontaktním, potažmo nemajetným, a výběr daně by se správci daně nepodařilo uskutečnit ani v daňové exekuci. Nebezpečí ztráty daňových příjmů by v takovém případě bylo vyloučeno jediné při úhradě doměřené daně. Tento aspekt stěžovatel do jisté míry zkoumal, neboť se dotazoval správce daně, zda u odběratelů žalobkyně byly učiněny nějaké kontrolní úkony. Zjištěné skutečnosti ale nehodnotil a městský soud za něj nemohl takovéto hodnocení provést.

[22] Podle městského soudu je oprava výše daně právem daňového subjektu, pročez by právě on měl primárně nést důkazní povinnost ohledně splnění podmínek pro její provedení. S ohledem na nedostupnost relevantních důkazních prostředků pro daňový subjekt, a naopak jejich snadnou dostupnost pro správce daně, nicméně platí, že důkazní břemeno ohledně toho, zda je nebezpečí ztráty daňových příjmů vyloučeno, nese správce daně. Závěr stěžovatele, že ztráta daňových příjmů ve všech zdaňovacích obdobích s jistotou nastala, je nepřezkoumatelný.

[23] Při rozhodování o náhradě nákladů řízení vyšel městský soud z toho, že žalobkyně měla ve věci plný úspěch. Z obsahu žaloby bylo totiž postaveno najisto, že žalobkyně po

pokračování

skutkové i právní stránce brojila toliko proti výroku I. tohoto rozhodnutí, k jehož zrušení městský soud přistoupil.

III. Kasační stížnost žalovaného

[24] Stěžovatel napadl rozsudek městského soudu kasační stížností z důvodů, které podřazuje pod § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s.“), navrhl jej zrušit ve výrocích I. a III. a věc vrátit městskému soudu k dalšímu řízení.

[25] Napadenému rozsudku stěžovatel vytýká porušení dispoziční zásady. Městský soud přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí nad rámec žalobních bodů, aniž by šlo o důvody, k nimž musí přihlídnout z úřední povinnosti. Veškerá argumentace žalobkyně byla založena na tvrzení, že podmínky pro opravu výše daně vyplývají pouze z § 43 zákona o DPH. Žalobkyně však nenapadla samotný závěr, že nebyly naplněny podmínky jdoucí nad rámec tohoto ustanovení, tedy prokázání dobré víry nebo včasné vyloučení nebezpečí ztráty daňových příjmů. V tomto směru nelze v žalobě nalézt ani jen zárodek žalobního důvodu, pro který městský soud zrušil rozhodnutí stěžovatele. Ze žaloby naopak vyplývá, že uplatňování nároku na odpočet daně z fiktivních plnění je nespornou skutečností. Nic na tom nemění ani nesrozumitelná věta (obsažená v bodu 20 žaloby), ve které žalobkyně s odkazem na § 74 odst. 4 zákona o DPH uvedla, že „[v] dané věci tak nebylo vůbec zjišťováno, zda příjemci opravných daňových dokladů zahrnuli tyto opravné daňové svých řádných (sic!) daňových přiznání“ (citováno i s formulační chybou). Podle stěžovatele tato věta cílila až na skutečnosti nastalé po podání dodatečných daňových přiznání k DPH, a rozhodně jí nejsou zpochybňovány závěry ohledně toho, zda bylo včas vyloučeno nebezpečí ztráty daňových příjmů, jak to obsáhle učinil městský soud.

[26] Další vadu řízení spatřoval stěžovatel v úvahách městského soudu o možných variantách obchodních případů, které se vskutku nadbytečně věnují řešení hypotetických otázek. Rozhodnutí soudu nemá být učebnicí, ani odbornou příručkou vysvětlující všechny možné výklady zákona podle proměňujících se okolností nejrůznějších případů, které se v budoucnu mohou objevit. Nesmí jít o argumentační cvičení bez vztahu k reáliím konkrétní věci. Žalobkyně v průběhu daňového řízení nikdy nenamítala, že by si její odběratelé odpočty daně z fiktivních plnění v daňových přiznáních nenárokovali. Tato skutečnost nebyla zpochybňována. Sama žalobkyně ostatně ve svém podání ze dne 28. 6. 2023 uvedla, že po vydání opravných daňových dokladů a podání následných kontrolních hlášení „tato přestala ‚sedět‘ s kontrolními hlášeními [jejích] odběratelů“. Je proto s podivem, že městský soud tuto nespornou skutečnost posuzoval, a to v neprospěch stěžovatele.

[27] Zároveň se městský soud nepatřičně dovolával rozsudku Nejvyššího správního soudu (dále též „NSS“) ze dne 26. 10. 2021, č. j. 7 Afs 73/2020-35, v němž bylo sporné, zda si odběratelé uplatnili nárok na odpočet daně na základě daňových dokladů vystavených tehdejším žalobcem. V posuzované věci ale byli správci daně jednotlivých odběratelů dotázáni na podání dodatečných daňových přiznání a všichni ve svých e-mailových odpovědích, které jsou součástí úředního záznamu ze dne 25. 5. 2023, č. j. 18477/23/5300-21442-809464, zcela zjevně vycházeli z toho, že uvedení odběratelé si

daňové doklady na fiktivní plnění v řádných kontrolních hlášeních uplatnili. U společnosti BS PROMO to bylo příslušným správcem daně výslovně potvrzeno. Tato informace v odůvodnění rozhodnutí stěžovatele nezazněla, neboť žalobkyně tímto směrem neargumentovala.

[28] Žalobkyně měla povinnost přiznat a uhradit DPH, kterou uvedla na daňových dokladech. To platí bez ohledu na její pozdější doznání k tomu, že tvrzená plnění fakticky nerealizovala, a předložení dodatečného daňového přiznání k DPH za příslušné zdaňovací období, ve kterém uvedla zápornou daň. Uvedenému jednání nelze přiznat jakoukoli ochranu. Za této situace nebylo nutné detailně zkoumat jednotlivé obchodní případy a chování odběratelů žalobkyně. Postačovalo implicitně vycházet z toho, že všichni si odpočty daně z fiktivních plnění nárokovali, což se nakonec definitivně stvrdilo v průběhu soudního řízení. Důkazní prostředek o této nesporné skutečnosti městský soud odmítl pro nadbytečnost provést.

[29] Městský soud posouvá otázku včasného vyloučení nebezpečí ztráty daňových příjmů do zcela nové roviny. Po stěžovateli požaduje detailní prověřování každého nároku na odpočet daně na základě daňového dokladu na fiktivní plnění. Z řádných kontrolních hlášení odběratelů žalobkyně, která stěžovatel předložil v řízení před soudem jako důkazní prostředek, jednoznačně vyplývá, že všichni odběratelé nárok na odpočet daně uplatnili. Městský soud je však jako důkazní prostředek neprovedl, ačkoli se jím stěžovatel nesnažil „zahlazovat“ údajné nedostatky rozhodnutí o odvoláních, ale pouze popsat skutkový stav, který ke dni vydání tohoto rozhodnutí objektivně a prokazatelně existoval. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 13. 10. 2023, č. j. 2 Afs 164/2023-76, připustil, aby soud ve svých skutkových zjištěních vycházel z důkazů, které vznikly až po vydání žalobou napadeného správního rozhodnutí, popisují-li skutkový stav, který ke dni rozhodování správního orgánu objektivně existoval. Podle stěžovatele městský soud zrušil jeho rozhodnutí jen za účelem doplnění jediné věty, že všichni odběratelé žalobkyně v řádných daňových přiznáních k DPH a kontrolních hlášeních daňové doklady na fiktivní plnění vykazali a nárok na odpočet daně z nich nárokovali. Takový postup je v rozporu se zásadou hospodárnosti a jde o přepjatý formalismus.

[30] Stěžovatel trvá na tom, že ztráta daňových příjmů s jistotou nastala. Všichni odběratelé ve svých řádných kontrolních hlášeních daňové doklady vydané žalobkyní vykazali a nárokovali si z nich odpočet daně. Současně se stěžovatel domnívá, že skutkový stav posuzované věci je obdobný jako v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 2. 2021, č. j. 5 Afs 50/2020-43. I nyní bylo vystavení opravných daňových dokladů úkonem čistě formálním ve snaze vyhnout se povinnosti zaplatit daň, kterou žalobkyně uvedla na daňových dokladech na fiktivní plnění. Ustanovení § 43 zákona o DPH míří podle stěžovatele na situace, kdy je daň omylem uvedena nesprávně, nikoli k opravě něčeho, co se vůbec nestalo. Nesprávně městský soud posoudil také otázku včasnosti. Žalobkyně až po více než roce a půl od výzvy k odstranění pochybností ohledně daných plnění přiznala fiktivní povahu plnění. Nešlo tedy o včasné vyloučení nebezpečí ztráty daňových příjmů, nýbrž o faktické doznání toho, že její nekalé jednání bylo odhaleno.

[31] Stěžovatel spatřuje vnitřní rozpornost, a tudíž nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku v tom, že městský soud mu na jedné straně vytkl nedostatečné zjištění

pokračování

skutkového stavu, jde-li o uplatnění nároku na odpočet daně z původních daňových dokladů, na druhé straně však uvedl, že ani jedním z odběratelů žalobkyně nebyl nárok na odpočet daně vyloučen (bod 30 cit. rozsudku).

[32] V závěru kasační stížnosti stěžovatel brojí proti výroku o nákladech řízení. Podle jeho názoru žalobkyně ve věci neměla plný úspěch. Městský soud zrušil napadený rozsudek pouze v části, což znamená, že měl žalobkyni také jen v poměrné části přiznat náhradu nákladů řízení.

[33] V průběhu řízení stěžovatel doplnil kasační stížnost o poukaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 3. 2024, č. j. 10 Afs 323/2022-38. Podle tohoto rozsudku je vyloučena možnost opravy výše daně podle § 43 zákona o DPH, nepodaří-li se daňovému subjektu prokázat, že dotčené plnění nebylo fiktivní.

[34] Žalobkyně možnost vyjádřit se ke kasační stížnosti a jejímu doplnění nevyužila.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[35] Nejvyšší správní soud konstatuje, že kasační stížnost je přípustná, byla podána osobou k tomu oprávněnou, včas a z důvodů, které zákon připouští. Za stěžovatele jedná pověřená osoba s vysokoškolským právnickým vzděláním, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie. Byly tak splněny zákonné předpoklady pro přezkum napadeného rozsudku v mezích rozsahu kasační stížnosti a v ní uplatněných důvodů, jakož i z hlediska možných vad, k nimž je třeba přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[36] Kasační stížnost je důvodná.

[37] Stěžovatel zpochybnil skutkové i právní závěry městského soudu. Podle jeho názoru nebylo sporu o tom, že si příjemci daňových dokladů žalobkyně uplatnili nárok na odpočet DPH. Jestliže s ohledem na opravné daňové doklady následně nepodali dodatečná daňová přiznání, pak nebezpečí ztráty daňových příjmů stále trvá. Městský soud měl pochybit tím, že (při zohlednění nejrozumnějších variant skutkového stavu) připustil možnost včasného zamezení nebezpečí ztráty daňových příjmů za situace, kdy žalobkyně daňové doklady původně vystavovala na fiktivní plnění a o opravu výše daně se pokusila až po odhalení jejího jednání. Dalšího pochybení se měl dopustit závěrem o neúplnosti skutkových zjištění správce daně, která dostatečně neprokazovala zamezení uvedeného nebezpečí (v tomto rozsahu měl vybočit z mezí žalobních bodů), jakož i nepřipuštěním důkazu řádnými kontrolními hlášeními příjemců daňových dokladů. Námitky stěžovatele se týkají i výroku o náhradě nákladů řízení.

IV.a Povinnost vystavitele přiznat daň uvedenou na daňovém dokladu

[38] Posouzení uvedených námitek se odvíjí od toho, zda případné nebezpečí ztráty daňových příjmů představuje skutečnost, která je způsobila ovlivnit výsledek daňového řízení, a je-li tomu tak, zda důkazní břemeno ohledně této skutečnosti tíží daňový subjekt, nebo správce daně. Nejvyšší správní soud připomíná, že při obvyklém běhu událostí uhradí

odběratel dodavateli cenu zdanitelného plnění a DPH, která je uvedena na dodavatelem vystaveném daňovém dokladu, a dodavatel odvede tuto daň státu. Použije-li odběratel toto zdanitelné plnění v rámci své ekonomické činnosti, má zároveň nárok požadovat na základě daňového dokladu po státu částku, která odpovídá DPH uhrazenému dodavateli, a to ve formě odpočtu daně. Tím je zachována zásada neutrality DPH. Povinnost dodavatele přiznat DPH může ovšem být dána i v případě, že se žádné zdanitelné plnění neuskutečnilo.

[39] Podle § 108 odst. 4 písm. f) zákona o DPH, ve znění účinném do 30. 9. 2021, byla osoba, která vystavila doklad, na kterém uvede daň, povinna ji přiznat [stejnou povinnost upravuje nyní § 108 odst. 4 písm. g) zákona o DPH, v účinném znění]. Toto ustanovení je implementací čl. 203 směrnice o DPH, který stanoví, že „[d]aň z přidané hodnoty je povinna odvést každá osoba, která uvede tuto daň na faktuře“. Uvedená povinnost existuje bez ohledu na povinnost odvést tuto daň na základě plnění, které je předmětem DPH (rozsudek Soudního dvora ze dne 31. 1. 2013, *Stroy trans*, C-642/11, bod 29), a není podmíněna splněním žádných hmotněprávních (věcných) podmínek. Jejím smyslem nicméně není sankcionovat vydání daňového dokladu, který neodráží skutečné zdanitelné plnění. Tato povinnost má zajistit, aby případným uplatněním nároku na odpočet daně na základě takového dokladu nebyla způsobena ztráta daňových příjmů (srov. rozsudek Soudního dvora *Stroy trans*, bod 32).

[40] Nárok na odpočet daně je podle § 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH [v souladu s čl. 178 písm. a) směrnice o DPH] podmíněn nejen tím, že plátce daně má daňový doklad, podle něhož vůči němu uplatnil DPH jiný plátce daně, nýbrž také uskutečněním zdanitelného plnění. Nepostačuje pouhá úhrada daně uvedené na faktuře. Při fiktivním plnění tak nemohou být splněny hmotněprávní podmínky pro přiznání odpočtu daně. Přesto nelze vyloučit, že příjemce daňového dokladu i v takovémto případě doklad použije pro uplatnění odpočtu daně (srov. rozsudek Soudního dvora *Stroy trans*, body 30 a 31, nebo rozsudek NSS ze dne 13. 7. 2022, č. j. 7 Afs 222/2020-28, bod 12). Prokázání nároku na odpočet daně je totiž primárně záležitostí dokladovou. Předloží-li daňový subjekt formálně správný doklad, na kterém byla jeho vystavitelem uvedena DPH, je jeho zpochybnění zpravidla podmíněno aktivitou správce daně (tuto posloupanost ilustruje např. rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS). Právě nebezpečí ztráty daňových příjmů spojené s uplatněním nároku na odpočet daně na základě dokladu, na němž je nesprávně uvedena daň, odůvodňuje potřebu jinak výjimečného zdanění subjektu, který sice neposkytl žádné zdanitelné plnění, vystavil však doklad, na kterém uvedl daň (srov. rozsudek Soudního dvora ze dne 8. 12. 2022, *Finanzamt Österreich*, C-378/21, bod 21). Nebyla-li by stanovena povinnost přiznat daň podle čl. 203 směrnice o DPH, mohla by nastat situace, že i když si příjemce daňového dokladu uplatnil nárok na odpočet daně, vystavitel takového dokladu by daň neodvedl po právu, neboť by nebyly splněny hmotněprávní podmínky vzniku povinnosti ji odvést.

[41] U povinnosti platit daň uvedenou na dokladu, jejíž stanovení předpokládá čl. 203 směrnice DPH, tak nejde o typickou daňovou povinnost, ale spíše o povinnost zajišťovací, která by se měla uplatnit pouze při existenci nebezpečí ztráty daňových příjmů. Jak uvedla generální advokátka Soudního dvora Juliane Kokott ve svém stanovisku ze dne 21. 9. 2023 ve věci *Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Lublinie*, C-442/22, „[v] konečném důsledku

pokračování

*odpovídá tedy vystavitel faktury nezávisle na zavinění za (abstraktní) riziko, že by její příjemce mohl na základě této (nesprávné) faktury provést neoprávněný odpočet daně. Nejedná se proto o skutečný daňový dluh, nýbrž o odpovědnost vystavitele faktury za toto riziko, jak Soudní dvůr již vyjasnil“ (bod 25 cit. stanoviska; v něm odkázala na rozsudek Soudního dvora ze dne 19. 9. 2000, *Schmeink & Cofreth a Strobel*, C-454/98, bod 61). To ale znamená, že při neexistenci uvedeného nebezpečí nebudou podmínky pro použití čl. 203 směrnice o DPH splněny. Za takových okolností by v souladu se zásadou neutrality DPH tato daň ani neměla být stanovena (srov. rozsudek NSS č. j. 7 Afs 73/2020-35, bod 20).*

IV.b Oprava daně uvedené na daňovém dokladu

[42] Jelikož povinnost odvést DPH, která je uvedena na dokladu, plní především zajišťovací funkci s ohledem na nebezpečí vzniku ztráty daňových příjmů, její stanovení přichází v úvahu jen při dodržení zásady proporcionality. Zejména nesmí mít za následek nadměrné narušení zásady neutrality DPH (rozsudek Soudního dvora ze dne 8. 5. 2019, *EN.SA.*, C-712/17, bod 33). Zákon musí stanovit tuto povinnost v souladu s čl. 273 prvním pododstavcem směrnice o DPH, podle něhož „[č]lenské státy mohou uložit další povinnosti, které považují za nezbytné k správnému výběru daně a k předcházení daňovým únikům, dostojí-li požadavku rovného zacházení s domácími plněními i plněními mezi členskými státy uskutečňovanými osobami povinnými k dani, a za podmínky, že tyto povinnosti nevedou při obchodu mezi členskými státy k formalitám spojeným s překračováním hranic“. Soudní dvůr k tomuto oprávnění, které bylo v minulosti stanoveno v čl. 22 odst. 8 šesté směrnice Rady ze dne 17. 5. 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu, uvedl, že příslušná opatření nesmí jít nad rámec toho, co je nezbytné k dosažení uvedených cílů. Nemá-li být zpochybněna neutralita DPH, členské státy jsou povinny umožnit osobě, která uvedla daň na dokladu, aby v případech, kdy nebude dotčen cíl čl. 203 směrnice o DPH, provedla opravu výše této daně (srov. rozsudek Soudního dvora ze dne 18. 12. 1997, *Garage Molenheide a další v Belgische Staat*, C-286/94, C-340/95, C-401/95 a C-47/96, nebo již zmíněný rozsudek Soudního dvora *Schmeink & Cofreth a Strobel*, bod 59).

[43] Nejvyšší správní soud ve své judikatuře vyjádřil požadavek proporcionality tak, že „[v]nitrostátní úprava může vylučovat odpočet DPH zaplacené za fiktivní plnění a zároveň ukládat osobám, které uvedou DPH na faktuře, odvést tuto daň včetně daně za fiktivní plnění, avšak za podmínky, že vnitrostátní právo umožňuje opravit daňový dluh plynoucí z této povinnosti, pokud vystavitel uvedené faktury, který nejednal v dobré víře, včas zcela zamezil riziku ztráty daňových příjmů“ (rozsudek NSS č. j. 7 Afs 73/2020-35, bod 18, který odkazuje na rozsudek Soudního dvora *EN.SA.*).

[44] Na úrovni zákona umožňuje opravu výše daně § 43 odst. 1 zákona o DPH, podle něhož „[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“. Podle § 43 odst. 2 zákona o DPH „[v] případě opravy výše daně podle odstavce 1 plátce nebo identifikovaná osoba a) vystaví opravný daňový doklad, nebo b) provedou opravu výše daně v evidenci pro účely daně

z přidané hodnoty, pokud plátce nebo identifikovaná osoba 1. neměli povinnost vystavit daňový doklad nebo 2. vystavili daňový doklad, ale pro účely vystavení opravného daňového dokladu jim není osoba, pro kterou se původní plnění uskutečnilo, dostatečně známá. K tomu je třeba dodat časové omezení stanovené v § 43 odst. 4 zákona o DPH, že „[o]pravu výše daně nelze provést po uplynutí 3 let od konce zdaňovacího období, ve kterém vznikla povinnost přiznat daň u původního plnění“.

[45] Oprava výše daně je vázána nejen na podmínky stanovené v § 43 zákona o DPH, ale i na podmínky, za nichž v souladu s čl. 203 směrnice o DPH není třeba trvat na povinnosti daňového subjektu přiznat DPH, kterou uvedl na dokladu, aniž by byly splněny hmotněprávní podmínky vzniku této daňové povinnosti. Účelem opravy výše daně je totiž právě vyloučení této povinnosti, kterou stanoví § 108 odst. 4 písm. f) zákona o DPH, ve znění účinném do 30. 9. 2021 [nyní § 108 odst. 4 písm. g) zákona o DPH] a k níž lze vztáhnout Soudním dvorem provedený výklad čl. 203 směrnice o DPH (jde o nepřímý účinek směrnice, který byl konstatován v rozsudku Soudního dvora ze dne 10. 4. 1984, *Van Colson a Kamann*, C-14/83, body 26 až 28). Uplatní se tak právní názor Soudního dvora, že možnost opravy daně je omezena na případy, kdy vystavitel faktury prokázal svou dobrou víru (srov. rozsudek Soudního dvora ze dne 13. 12. 1989, *Genius Holding*, C-342/87, bod 18) nebo včas zcela odstranil nebezpečí ztráty daňových příjmů. Tato oprava nesmí záviset na uvážení správce daně (srov. rozsudek Soudního dvora *Schmeink & Cofreth a Strobel*, body 67 a 68; k oběma uvedeným podmínkám srov. rozsudek Soudního dvora ze dne 6. 11. 2003, *Karageorgou a další*, spojené věci C-78/02 až C-80/02, bod 50).

[46] Není překážkou opravy výše daně, vychází-li její nesprávnost z fiktivní povahy plnění, a jde tedy o nesprávnost zcela záměrnou, bylo-li včas zcela odstraněno nebezpečí ztráty daňových příjmů. Podle Soudního dvora musí být směrnice o DPH „ve světle zásad neutrality a proporcionality vykládána v tom smyslu, že nebrání vnitrostátní právní úpravě, která vylučuje odpočet DPH zaplacené za fiktivní plnění a zároveň ukládá osobám, které uvedou DPH na faktuře, odvést tuto daň včetně daně za fiktivní plnění, za podmínky, že vnitrostátní právo umožňuje opravit daňový dluh plynoucí z této povinnosti, pokud vystavitel uvedené faktury, který nejednal v dobré víře, včas zcela zamezil riziku ztráty daňových příjmů“ (rozsudek Soudního dvora *EN.SA.*, bod 36). Jinými slovy, „dodržení zásady neutrality DPH [je] zajištěno možností, kterou mají upravit členské státy, a která spočívá v opravě jakékoliv bezdůvodně naúčtované daně, pokud vystavitel faktury prokáže dobrou víru nebo pokud včas zcela odstranil riziko ztráty daňových příjmů“ (rozsudek Soudního dvora *EN.SA.*, bod 43).

[47] Nejvyšší správní soud se výkladem čl. 203 směrnice o DPH a možností opravy výše daně stanovené na základě § 108 odst. 4 písm. f) zákona o DPH, ve znění účinném do 30. 9. 2021 [nyní § 108 odst. 4 písm. g) zákona o DPH] zabýval v několika svých rozsudcích. V rozsudku č. j. 5 Afs 50/2020-43 posuzoval věc, kdy tehdejší stěžovatel vydal daňové doklady na fiktivní plnění, na jehož základě se příjemci těchto dokladů pokusili vylákat odpočet daně, která na nich byla uvedena. Tehdejší stěžovatel provedl opravu výše daně až v souvislosti s trestním řízením. Nebyla u něj shledána ani dobrá víra, ani nemohlo být včas a úplně odstraněno nebezpečí ztráty daňových příjmů, v důsledku čehož mu nebyla oprava výše daně umožněna.

pokračování

[48] Závěrem uvedeného rozsudku Nejvyšší správní soud konstatoval, že „[j]elikož se jednalo o fiktivní plnění, [stěžovatel] nemohl následným vydáním faktur, na kterých uvedl DPH v záporné výši, opravovat něco, k čemu vůbec nikdy nedošlo“ (rozsudek NSS č. j. 5 Afs 50/2020-43, bod 22; stejný závěr tento soud zopakoval s odkazem na uvedený rozsudek v rozsudku NSS č. j. 10 Afs 323/2022-38, bod 17). S ohledem na jednoznačnou judikaturu Soudního dvora k čl. 203 směrnice o DPH, která byla citována výše, ovšem tento závěr nelze vykládat kategoricky tak, že zcela vylučuje možnost opravy výše daně u daňového dokladu na fiktivní plnění. Výklad Soudního dvora má přednost, navíc se odkazované rozsudky s jeho právním názorem ani nijak podrobněji nevyporádávají.

[49] Nadto je třeba uvést, že v jiných rozsudcích Nejvyšší správní soud zaujal právní názor odpovídající výše zmíněné judikatuře Soudního dvora. V rozsudku č. j. 7 Afs 73/2020-35 připustil možnost opravy výše daně za situace, kdy všem kontrolovaným subjektům zapojeným v řetězci fiktivních transakcí nebyly uznány nároky na odpočet daně a byla jim ponechána povinnost uhradit daň na výstupu, která byla uvedena na daňových dokladech. V této souvislosti zdůraznil, že daň uvedená na daňovém dokladu není daní ve smyslu směrnice o DPH, ale nástrojem, jehož smyslem je vyloučit nebezpečí ztráty daňových příjmů (body 16 až 18 cit. rozsudku). Obdobně lze poukázat na rozsudek tohoto soudu č. j. 7 Afs 222/2020-28 (bod 11).

IV.c Rozložení břemene tvrzení a břemene důkazního při opravě výše daně

[50] Jakkoli je předpokladem opravy výše daně podle § 43 odst. 2 zákona o DPH vystavení opravných daňových dokladů nebo provedení opravy výše daně v evidenci pro účely daně, splnění těchto požadavků bez dalšího neznamená zánik povinnosti přiznat daň podle § 108 odst. 4 písm. f) zákona o DPH, ve znění účinném do 30. 9. 2021 [nyní § 108 odst. 4 písm. g) zákona o DPH]. Takovýto následek bude dán jen v případě, že k opravě výše daně budou splněny i hmotněprávní podmínky vyplývající z posledně uvedeného ustanovení, tedy, že osoba, která vystavila doklad, na kterém uvedla daň, bude v dobré víře nebo včas zamezí nebezpečí vzniku ztráty daňových příjmů. Splnění těchto podmínek je v daňovém řízení předmětem dokazování.

[51] Povinnost tvrdit a prokazovat skutečnosti, které opravu výše daně opodstatňují, má osoba, která vystavila doklad, na němž je uvedena vyšší daň (srov. rozsudek NSS č. j. 7 Afs 222/2020-28, bod 14). Uplatní se obecná povinnost daňového subjektu podle § 92 odst. 3 daňového řádu prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních. Nejde v žádném ohledu o nepřiměřenou povinnost. Byl to totiž právě daňový subjekt, kdo vystavil daňový doklad s nesprávným údajem o výši daně, a nese tak následky spojené s možným nebezpečím vzniku daňové ztráty.

[52] Správce daně podle § 92 odst. 5 daňového řádu prokazuje v souvislosti s opravou výše daně skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. To platí i pro opravný daňový doklad. Výše uvedené bez dalšího nevyklučuje obecnou povinnost součinnosti osob zúčastněných na správě daní a správce daně podle § 6 odst. 2 daňového řádu. Tato povinnost může mít význam u těch důkazních prostředků, které by daňový subjekt jinak nebyl schopen získat. Správce daně je

v tomto ohledu oprávněn vyžádat si podle § 93 odst. 4 daňového řádu od orgánů veřejné moci nebo osob vydání nebo zapůjčení k ohledání listiny nebo jiné věci nezbytné pro správu daní.

IV.d Podmínky pro provedení opravy výše daně v posuzované věci

[53] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že městský soud provedl v obecné rovině podrobný a správný výklad podmínek, za nichž může daňový subjekt provést opravu výše daně podle § 43 zákona o DPH, a to při zohlednění povinnosti přiznat daň uvedenou na dokladu podle § 108 odst. 4 písm. f) zákona o DPH, ve znění účinném do 30. 9. 2021 [nyní § 108 odst. 4 písm. g) zákona o DPH], která je implementací čl. 203 směrnice o DPH. Tím vyvrátil tvrzení žalobkyně, že nebezpečí ztráty daňových příjmů bylo vyloučeno již postupem podle § 43 zákona o DPH.

[54] Přisvědčit lze městskému soudu také v tom, že vystavení daňových dokladů na fiktivní plnění samo o sobě nebrání následné opravě výše daně, je-li splněna podmínka včasného vyloučení nebezpečí ztráty daňových příjmů. Městský soud ale pochybil v tom, že právnímu závěru stěžovatele o nevykloučení nebezpečí ztráty daňových příjmů vytkl nedostatečný skutkový základ. V tomto rozsahu vybočil z mezí žalobních bodů a současně nesprávně posoudil unesení důkazního břemene stěžovatele, jde-li o pochybnosti o splnění hmotněprávních podmínek pro opravu výše daně žalobkyní.

[55] Nejvyšší správní soud připomíná, že v soudním řízení správním se soud dopustí „jiné vady řízení před soudem“ s vlivem na zákonnost rozhodnutí o věci samé [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.], jestliže v rozporu s § 75 odst. 2 s. ř. s. přezkoumá a poté zruší žalobou napadené správní rozhodnutí z důvodu, který nebyl žalobcem uplatněn (srov. rozsudek NSS ze dne 14. 2. 2008, č. j. 7 Afs 216/2006-63). Soud zásadně není oprávněn sám vyhledávat možné nezákonnosti napadeného správního rozhodnutí a v jejich mezích poté posuzovat zákonnost tohoto správního aktu. Výjimkou z dispoziční zásady je povinnost soudu i bez návrhu vyslovit nicotnost rozhodnutí nebo jeho části (§ 76 odst. 2 s. ř. s.). Další výjimky byly dovozeny judikaturou (např. povinnost soudu přihlídnout z úřední povinnosti k prekluzi daně, srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 6. 5. 2009, sp. zn. I. ÚS 1419/07, N 112/53 SbNU 397). Výjimka z dispoziční zásady se připouští i u vad řízení podle § 76 odst. 1 s. ř. s., ovšem pouze za předpokladu, že brání přezkumu správního rozhodnutí v rozsahu žalobních bodů (srov. usnesení rozšířeného senátu ze dne 8. 3. 2011, č. j. 7 Azs 79/2009-84, č. 2288/2011 Sb. NSS).

[56] Žalobkyně v žalobě tvrdila, že kromě postupu podle § 43 zákona o DPH jí zákon za účelem včasného vyloučení nebezpečí ztráty daňových příjmů neukládal žádnou další povinnost něco tvrdit či navrhopvat důkazy. Pouze pro případ, že by se městský soud s tímto právním názorem neztotožnil, zpochybňovala zjištěný skutkový stav. Konkrétně vytkla stěžovateli, že se navzdory § 74 odst. 4 zákona o DPH nezabýval možným zahrnutím opravných daňových dokladů v řádných daňových přiznáních odběratelů za období, v němž se tito dozvěděli o skutečnostech rozhodných pro opravu odpočtu daně podle odstavců 1 až 3 tohoto ustanovení. Takovýto důkazní návrh ale žalobkyně v odvolacím řízení neučinila, a to ani v návaznosti na seznámení se zjištěnými skutečnostmi, tedy výzvu podle § 115 odst. 2 daňového řádu. Navíc by šlo o návrh

pokračování

bezpředmětný. Ustanovení § 74 odst. 4 zákona o DPH v posuzované věci nebylo vůbec použitelné, neboť se vztahuje jen k opravě základu daně podle § 42 zákona o DPH, a nikoli k opravě výše daně podle § 43 zákona o DPH.

[57] Jinak se žalobní argumentace žalobkyně týkala pouze tvrzeného pochybení stěžovatele. To mělo spočívat v tom, že stěžovatel v návaznosti na jí provedenou opravu výše daně a následná kontrolní hlášení neprovedl kontrolní úkony vůči příjemcům daňových dokladů za účelem zjištění, zda jednotliví příjemci promítli vystavené opravné daňové doklady do svých kontrolních hlášení a daňových přiznání. Stěžovatel, resp. správce daně, ale žádnou takovouto zákonnou povinnost nemá. Navíc toto žalobní tvrzení směřovalo k tomu, že po vystavení a doručení opravných daňových dokladů podle § 43 zákona o DPH již bylo věci stěžovatele, resp. správce daně, aby daň vymáhal po příjemcích opravného daňového dokladu.

[58] Pro případ, že by se městský soud neztotožnil s tvrzením o včasném vyloučení nebezpečí ztráty daňových příjmů již postupem podle § 43 zákona o DPH, žalobkyně v žádném žalobním bodu neuplatnila argumentaci proti skutkovým zjištěním, na nichž stěžovatel založil svůj závěr o trvání tohoto nebezpečí. Žádnou argumentaci v tomto směru neuplatnila navzdory tomu, že stěžovatel jí na tento svůj závěr upozornil v seznámení se zjištěnými skutečnostmi a poskytl jí lhůtu k tomu, aby se k němu mohla vyjádřit a případně uplatnit důkazní návrhy.

[59] Pro úplnost je třeba dodat, že žalobkyně v žalobě obecně namítla nepřezkoumatelnost skutkových zjištění stěžovatele, byť tak učinila v kontextu své námitky týkající se nezahrnutí opravných daňových dokladů do řádných daňových přiznání podle § 74 odst. 4 zákona o DPH. Nejvyšší správní soud v této souvislosti zdůrazňuje, že povinnost prokázat skutečnosti opravňující k opravě výše daně měla podle § 92 odst. 3 daňového řádu žalobkyně. Ta původně toliko podala dodatečné daňové přiznání. Stěžovatel jí v seznámení se zjištěnými skutečnostmi vytkl, že nedodala příslušné doklady, a poukázal na to, že žádný z příjemců opravných daňových dokladů si nepodal dodatečné daňové přiznání, což k jeho dotazu potvrdili příslušní správci dani. Uplatnění nároku na odpočet daně těmito příjemci na základě původních daňových dokladů stěžovatel sice toliko předpokládal (dotázání správci daně jej výslovně potvrdili u společnosti BS PROMO), žalobkyně však toto východisko nijak nezpochybovala a sama jej připustila. Jinak by ostatně nedávala smysl její argumentace z vyjádření k seznámení se zjištěnými skutečnostmi, podle níž měl správce daně v návaznosti na její následná kontrolní hlášení a vzniklý nesoulad s kontrolními hlášeními příjemců daňových dokladů provést vůči nim kontrolní úkony.

[60] Tyto skutečnosti byly zcela postačující pro zpochybnění toho, že nebylo včas vyloučeno nebezpečí ztráty daňových příjmů. Bylo na žalobkyni, aby navrhla provedení důkazů za účelem prokázání oprávněnosti opravy výše daně, byť by jejich získání případně vyžadovalo součinnost správce daně. Žalobkyně ale na seznámení se zjištěnými skutečnostmi reagovala pouze dodáním opravných daňových dokladů a doručenek, které se k nim vztahují. Jinak žádné důkazy nenavrhla. Závěr stěžovatele, že nebylo vyloučeno nebezpečí ztráty daňových příjmů, tudíž nebyl nepřezkoumatelný a nelze mu upřít základ v provedeném dokazování. Nejvyšší správní soud zastává názor, že městský soud pochybil,

dospěl-li k odlišnému právnímu posouzení. Ze žádného zákonného ustanovení ani z povahy věci nevyplývá, že by důkazní břemeno ohledně vyloučení nebezpečí ztráty daňových příjmů nesl ve vztahu k některým skutečnostem bez dalšího stěžovatel, resp. správce daně.

[61] Lze proto shrnout, že napadený rozsudek je nezákonný pro vadu řízení, která spočívá ve vybočení z mezí žalobních bodů v rozporu s § 75 odst. 2 s. ř. s. Městský soud přezkoumal skutková zjištění, na nichž založil stěžovatel svůj závěr o včasném nevyločení nebezpečí ztráty daňových příjmů, a zabýval se nejrozumnějšími možnými skutkovými variantami, ačkoli správně se měl nejprve zaměřit na to, zda žalobkyně tato skutková zjištění vůbec zpochybnila. Uvedená skutková zjištění stěžovatele navíc mají základ v provedeném dokazování, které zohledňovalo rozložení důkazního břemene mezi žalobkyni a stěžovatele v souladu s § 92 odst. 3 a § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu.

[62] S ohledem na zjištěnou vadu řízení se již Nejvyšší správní soud nezabýval ostatními námitkami stěžovatele, které uplatnil v kasační stížnosti, neboť jejich posouzení by bylo nadbytečné. To se týká i námítka, podle níž měl městský soud provést dokazování stěžovatelem předloženými kontrolními hlášeními nebo nesprávného posouzení náhrady nákladů řízení.

V. Závěr a náklady řízení

[63] Nejvyšší správní soud z těchto důvodů uzavírá, že kasační stížnost je důvodná, napadený rozsudek podle § 110 odst. 1 věty první s. ř. s. zrušil a věc vrátil městskému soudu k dalšímu řízení. V dalším řízení bude městský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku. O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne městský soud v novém řízení (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 27. března 2025

JUDr. Barbara Pořízková
předsedkyně senátu