



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Tomáše Langáška, soudce JUDr. Filipa Dienstbiera a soudkyně zpravodajky Mgr. Veroniky Baroňové v právní věci žalobkyně: **Kubištová & Co., v.o.s.**, sídlem Trojská 69/112, Praha 7, zastoupená JUDr. Ondřejem Trubačem, Ph.D., LL.M., advokátem, sídlem Klimentská 1216/46, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, týkající se žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 9. 2018, č. j. 40402/18/5300-22441-711776, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 12. 8. 2020, č. j. 10 Af 32/2018 - 61,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 12. 8. 2020, č. j. 10 Af 32/2018 - 61, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení případu

[1] Žalobkyně podala dne 20. 3. 2012 řádné daňové přiznání k dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období měsíce února 2012 a následně dne 20. 6. 2012 dodatečné daňové přiznání k DPH za stejné zdaňovací období (dále jen „první dodatečné daňové přiznání“), ve kterém uvedla daň na výstupu vyšší o částku 6 770 460 Kč na základě daňových dokladů č. 20120164 a č. 2010165 s datem uskutečnění zdanitelného plnění dne 15. 2. 2012 (dále jen „původní daňové doklady“). Původní daňové doklady žalobkyně vystavila z důvodu tzv. zesplatňující podmínky obsažené v mandátních smlouvách uzavřených mezi žalobkyní (jako poskytovatelem advokátních služeb) a jejím klientem (odběratelem právních služeb), a to s ohledem na jednostranné ukončení smluvního vztahu ze strany klienta (mandanta). Po uplynutí téměř tří let, na sklonku lhůty pro možné provedení opravy základu a/nebo výše daně, žalobkyně dne 25. 3. 2015 podala další dodatečné daňové přiznání k DPH za totožné zdaňovací období měsíce února 2012 (dále též „druhé dodatečné daňové přiznání“), ve kterém naopak uvedla daň na výstupu nižší o částku 6 770 460 Kč. Jako důvod uvedla zrušení původních daňových dokladů.

[2] Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) po provedeném postupu k odstranění pochybností zahájil u žalobkyně daňovou kontrolu, na jejímž základě dospěl k závěru, že žalobkyně v druhém dodatečném daňovém přiznání snížila daň na výstupu neoprávněně, neboť jí vznikl nárok na odměnu v souladu s uzavřenými mandátními smlouvami, a nesplnila tak věcné a formální podmínky pro provedení opravy základu a výše daně stanovené v § 42 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „ZDPH“), ani věcné a formální podmínky pro provedení opravy výše daně v jiných případech stanovené v § 43 ZDPH. Správce daně proto vydal dne 23. 9. 2016 pod č. j. 7038751/16/2007-50522-202750 dodatečný platební výměr, kterým žalobkyni doměřil za uvedené zdaňovací období rozdíl oproti poslední známé daňové povinnosti.

[3] Odvolání žalobkyně proti dodatečnému platebnímu výměru žalovaný zamítl a dodatečný platební výměr potvrdil rozhodnutím označeným v záhlaví tohoto rozsudku. Konstatoval, že žalobkyně poskytla právní služby, které byly odběrateli fakturovány původními daňovými doklady, a jednalo se o zdanitelné plnění ve smyslu § 14 odst. 1 ZDPH (body [21] až [23] rozhodnutí žalovaného). Dále se žalovaný zabýval zejména tím, zda žalobkyně naplnila podmínky pro provedení opravy základu a výše daně z důvodu později nastalých skutečností ve smyslu § 42 ZDPH, přičemž dospěl k závěru, že žalobkyně naplnění těchto podmínek neprokázala (body [28] až [37] rozhodnutí žalovaného). Žalovaný nepřisvědčil odvolací námitce, že ke zdanitelnému plnění vůbec nedošlo a že se původní daňové doklady neopíraly o fakticky realizované úkony právního zastoupení klienta žalobkyní, nýbrž o tzv. zesplatňující klauzuli obsaženou v mandátních smlouvách, tedy o smluvní sankci pro případ ukončení smluvního vztahu ze strany klienta (mandanta). V této souvislosti uvedl, že původní daňové doklady byly prokazatelně vystaveny, a žalobkyně tak byla povinna přiznat a zaplatit daň podle § 108 odst. 1 písm. k) ZDPH bez ohledu na to, zda se zdanitelné plnění uskutečnilo. Tuto situaci by sice následně bylo možné řešit opravou výše daně dle § 43 ZDPH, avšak ani naplnění podmínek pro provedení opravy podle tohoto ustanovení zákona žalobkyně neprokázala (bod [45] rozhodnutí žalovaného). Jak v případě opravy dle § 42 ZDPH, tak v případě opravy dle § 43 ZDPH je totiž dle žalovaného formální podmínkou opravy vystavení opravného daňového dokladu a jeho doručení odběrateli. Žalobkyně však vystavila pouze interní účetní doklad č. ID2015/056, který neobsahuje náležitosti opravného daňového dokladu ve smyslu § 45 ZDPH, a požadavky zákona tak nenaplnila.

[4] Městský soud v Praze rozsudkem označeným v záhlaví rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Jádrem argumentace napadeného rozsudku tvoří obsáhlý a podrobný výklad vztahující se k obsahu mandátních smluv uzavřených mezi žalobkyní a jejím klientem (mandantem) a původních daňových dokladů. Městský soud vyšel z judikatury soudů rozhodujících v občanském soudním řízení, přičemž dovodil, že odměna žalobkyni příslušela až po řádně vykonané činnosti mandátáře, a na vyplacení celé odměny na základě tzv. zesplatňující klauzule při ukončení smluvního vztahu ze strany mandanta tak neměla právní nárok. Z tohoto důvodu nebylo možné stanovit a odvést DPH u těch odměn za služby, u nichž žalobkyně činnost reálně nevykonala. Z podkladů shromážděných v průběhu daňového řízení lze dle městského soudu zjistit, že některé služby mandátáře (zdanitelná plnění) z objemu zakázek fakturovaných původními daňovými doklady žalobkyně poskytla, nelze však přesně určit, jaké konkrétně a v jakém rozsahu. Městský soud vytkl žalovanému, že se rozsahem reálně poskytnutých služeb dostatečně nezabýval, a uvedl, že neobstojí závěr žalovaného, podle kterého došlo na základě původních daňových dokladů k vyúčtování odměny za právní služby podřaditelné pod § 14 odst. 1 ZDPH. Rozhodnutí žalovaného proto městský soud zrušil z důvodu nedostatečně zjištěného skutkového stavu věci a v dalším řízení uložil žalovanému, aby postavil na jisto, zda a v jakém rozsahu žalobkyně poskytla klientovi reálné služby jakožto zdanitelná plnění, a od tohoto zjištění pak odvíjel své další úvahy.

II. Kasační stížnost, vyjádření žalobkyně a další podání účastníků

[5] Žalovaný (dále též „stěžovatel“) podal proti rozsudku městského soudu kasační stížnost, v níž uplatnil jedinou námitku. Napadený rozsudek je dle stěžovatele nezákonný z důvodu nesprávného posouzení právní otázky, neboť za rozhodnou skutečnost městský soud považoval faktický rozsah reálně uskutečněných právních služeb žalobkyně jejímu klientovi, což je však s ohledem na právní závěry stěžovatele vyslovené v rozhodnutí o odvolání otázkou zcela irelevantní. Stěžovatel uvedl, že žalobou napadené rozhodnutí se opírá o závěr stran neunesení důkazního břemene žalobkyní k prokázání naplnění podmínek pro provedení opravy dle § 42 nebo § 43 ZDPH.

[6] Stěžovatel poukázal na skutečnost, že pokud by právní služby fakticky byly poskytnuty, mohla žalobkyně provést opravu základu a výše daně dle § 42 ZDPH, nicméně pouze při splnění podmínek stanovených v tomto ustanovení zákona. Žalobkyně však neprokázala, že by splnila podmínku vystavení opravného daňového dokladu s náležitostmi požadovanými dle § 45 odst. 1 ZDPH. Interní doklad žalobkyně č. ID2015/056 tyto náležitosti nesplňoval. Stejně tak žalobkyně neprokázala splnění podmínky doručení opravného daňového dokladu odběrateli právních služeb.

[7] I pokud by sporné právní služby fakticky poskytnuty nebyly, stěžovatel uvedl, že žalobkyně byla povinna přiznat a zaplatit daň, neboť původní daňové doklady vystavila [§ 108 odst. 1 písm. k) ZDPH]. Žalobkyně i v tomto případě mohla provést opravu výše daně dle § 43 ZDPH, nicméně opět pouze při splnění podmínek stanovených v tomto ustanovení zákona. Žalobkyně však, jak již bylo řečeno, neprokázala, že by splnila podmínku vystavení opravného daňového dokladu s požadovanými náležitostmi, ani doručení opravného daňového dokladu odběrateli právních služeb.

[8] Z těchto důvodů proto daňové orgány neměly povinnost se podrobněji zabývat tím, zda sporné právní služby byly fakticky uskutečněny, či v jakém rozsahu se tak stalo. Žalobou napadené rozhodnutí se zabývalo oběma možnými variantami. Protože však v obou případech nedošlo k naplnění zákonem stanovených podmínek, žalobkyně provedla opravu v druhém dodatečném daňovém přiznání neoprávněně.

[9] Stěžovatel rovněž podotkl, že důkazní břemeno stran naplnění podmínek pro provedení opravy tížilo žalobkyni, přičemž o neprokázání naplnění podmínek pro opravu daně byla žalobkyně informována již písemností, kterou stěžovatel žalobkyni seznámil se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, a umožnil jí, aby se k nim před vydáním rozhodnutí vyjádřila.

[10] Žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti označila argumenty stěžovatele za přílišný formalismus. Trvala na tom, že fakturované plnění nebylo službou dle ZDPH (zdanitelným plněním), nýbrž se jednalo o nárok vyplývající ze sankčních ustanovení mandátních smluv (tzv. zesplatňovací podmínka). Protože po vystavení původních daňových dokladů žalobkyně zjistila, že takové ujednání je v rozporu se stavovskými předpisy, a tedy i dobrými mravy, faktury (daňové doklady) zrušila a podala druhé dodatečné daňové přiznání. Z plnění, které dani nepodléhá, se nestává zdanitelné plnění jen z toho důvodu, že plátce daně uvede daň na daňovém dokladu. Riziko ztráty daňového příjmu bylo v souzené věci dle žalobkyně eliminováno, neboť její klient odmítl původní daňové doklady zaevidovat a od počátku rozporoval jejich oprávněnost. Za nepřipustný formalismus žalobkyně pokládala požadavek na vystavení opravného daňového dokladu. Stěžovatelova argumentace dle žalobkyně narušuje neutralitu DPH, neboť odmítání původních daňových dokladů klientem žalobkyně zaručovalo neuplatnění nároku na odpočet DPH z vystavených faktur. Nenaplnění formálních požadavků (požadovaných stěžovatelem) již nelze zhojit, neboť lhůta pro opravu daně uplynula.

[11] Stěžovatel reagoval na vyjádření žalobkyně podáním repliky, v níž uvedl, že trvání na naplnění požadavků zákona nelze označit za formalismus, nýbrž za postup souladný se zásadou zákonnosti. K eliminaci rizika ztráty daňového příjmu stěžovatel poukázal na skutečnost, že tvrzení, že klient žalobkyně (odběratel) odmítl původní daňové doklady zaevidovat a od počátku rozporoval jejich neoprávněnost, žalobkyně neprokázala. Nadto je stěžovatel pokládal za krajně nevěrohodná s ohledem na celkový postup žalobkyně v minulosti. Pokud by odběratel odmítl původní daňové doklady po jejich vystavení zaevidovat, jeví se jako nelogický postup žalobkyně, která až měsíc po jejich vystavení v prvním dodatečném přiznání přiznala a uhradila daň na nich uvedenou. Druhé dodatečné daňové přiznání, kterým žalobkyně naopak snížila daňovou povinnost o částky z původních daňových dokladů, podala až po třech letech, a to v poslední den lhůty pro stanovení daně. Neodůvodnila je přitom odmítnutím původních daňových dokladů odběratelem, nýbrž seznámením se s kárným rozhodnutím České advokátní komory v jiné věci, ze kterého vyplynula nezákonnost tzv. zesplatňovacích podmínek mandátních smluv.

[12] Taktéž žalobkyně v reakci na repliku stěžovatele podala doplňující vyjádření, v němž uvedla, že z daňového spisu vyplývá, že její klient při místním šetření správci daně potvrdil, že odmítl původní daňové doklady zaevidovat a rozporoval jejich oprávněnost. Jako dodavatelka služeb neměla žalobkyně možnost tuto skutečnost v účetnictví odběratele ověřit. Dle žalobkyně její klient nikdy neuplatnil nárok na odpočet DPH v souvislosti s původními daňovými doklady. Žalobkyně zároveň uvedla, že první dodatečné daňové přiznání nepodala ihned poté, co byly původní daňové doklady klientem odmítnuty, neboť v té době byla o oprávněnosti nároku na základě ujednání mandátní smlouvy přesvědčena.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[13] Nejvyšší správní soud kasační stížnost posoudil a dospěl k závěru, že je důvodná.

[14] Podle § 108 odst. 1 písm. k) ZDPH (ve znění účinném do 31. 12. 2012) je *osoba, která vystaví doklad, na kterém uvede daň, povinna přiznat a zaplatit daň správci daně*. Jak vyplývá z judikatury Soudního dvora Evropské unie (dále též „SDEU“), osoba, která uvede na vystaveném dokladu DPH, má povinnost tuto daň odvést bez ohledu na povinnost odvést tuto daň na základě plnění, jež je předmětem DPH, a bez ohledu na to, zda bylo zdanitelné plnění uskutečněno. Povinnost odvést daň uvedenou na faktuře (daňovém dokladu) existuje nezávisle na povinnosti odvést daň z důvodu plnění podléhajícího DPH (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 11. 2020, č. j. 5 Afs 408/2019 - 32, nebo ze dne 13. 10. 2014, č. j. 8 Afs 21/2014 - 30, jakož i judikatura SDEU v nich uvedená).

[15] V případech, kdy je daň přiznána a případně zaplacená z důvodu nesprávného uvedení na vystavené faktuře (daňovém dokladu), zákon připouští možnost opravy. Pro nápravu tohoto i jiných právních pochybení § 43 odst. 1 ZDPH stanoví, že *v případě, kdy plátce nebo osoba identifikovaná k dani uplatnila a přiznala daň jinak, než stanoví tento zákon, a tím zvýšila daň na výstupu nebo svoji daňovou povinnost, je oprávněna provést opravu v dodatečném daňovém přiznání za zdaňovací období, ve kterém se uskutečnilo původní plnění, nebo byla přijata úplata. Opravu lze provést nejdříve ke dni, ve kterém plátce nebo osoba identifikovaná k dani, pro kterou se plnění uskutečnilo, obdržela opravný daňový doklad, nebo ve kterém byla provedena oprava v evidenci pro daňové účely, podle odstavce 2* (pozn.: zvýraznění podtržením – zde i dále v textu – doplnil Nejvyšší správní soud).

[16] *V případě opravy výše daně v jiných případech plátce nebo osoba identifikovaná k dani vystaví opravný daňový doklad, pokud měla povinnost vystavit daňový doklad nebo daňový doklad vystavila. Pokud plátce nebo osoba identifikovaná k dani neměla povinnost vystavit daňový doklad a daňový doklad nevystavila, provede*

pokračování

opravu v evidenci pro daňové účely (§ 43 odst. 2 zákona). Osoba povinná přiznat daň podle § 108 odst. 1 písm. k) je oprávněna při opravě daně postupovat přiměřeně podle odstavců 1 až 4 (odst. 5 téhož ustanovení zákona).

[17] Podle § 42 odst. 1 ZDPH je plátce oprávněn provést opravu základu daně a výše daně

- a) při zrušení nebo vrácení celého nebo části zdanitelného plnění,*
- b) při snížení, popřípadě při zvýšení základu daně, ke kterému dojde po dni uskutečnění zdanitelného plnění,*
- c) při vrácení spotřební daně podle § 40 odst. 2 ZDPH,*
- d) pokud nedojde k dodání zboží nebo převodu nemovitosti podle § 13 odst. 3 písm. d) zákona,*
- e) při vrácení úplaty, ze které vznikla plátci ke dni jejího přijetí povinnost přiznat daň, a jestliže se zdanitelné plnění neuskutečnilo, nebo*
- f) pokud byla úplata, ze které vznikla plátci ke dni jejího přijetí povinnost přiznat daň, použita na úhradu jiného plnění.*

[18] Podle odstavce 2 téhož ustanovení zákona plátce v případě opravy základu daně a výše daně vystaví do 15 dnů ode dne zjištění skutečností rozhodných pro provedení takové opravy opravný daňový doklad (...). Oprava základu daně a výše daně je dle § 42 odst. 3 písm. b) ZDPH samostatným zdanitelným plněním (...) a osoba povinná k dani (...), pro kterou se původní plnění uskutečnilo (...), obdržela opravný daňový doklad.

[19] Náležitosti opravného daňového dokladu upravuje § 45 odst. 1 ZDPH, podle kterého platí, že opravný daňový doklad obsahuje

- a) obchodní firmu nebo jméno a příjmení, popřípadě název, dodatek ke jménu a příjmení nebo názvu, sídlo nebo místo podnikání plátce, který uskutečňuje plnění,*
- b) daňové identifikační číslo plátce, který uskutečňuje plnění,*
- c) obchodní firmu nebo jméno a příjmení, popřípadě název, dodatek ke jménu a příjmení nebo názvu, sídlo nebo místo podnikání osoby, pro kterou se uskutečňuje plnění,*
- d) daňové identifikační číslo, pokud je osoba, pro kterou se uskutečňuje plnění, plátcem,*
- e) evidenční číslo původního daňového dokladu,*
- f) evidenční číslo opravného daňového dokladu,*
- g) důvod opravy,*
- b) rozdílu mezi opraveným a původním základem daně,*
- i) rozdílu mezi opravenou a původní daní,*
- j) rozdílu mezi opravenou a původní úplatou.*

[20] Jak vyplývá z usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 3. 2021, č. j. 9 Afs 240/2019 - 41, smyslem a účelem opravy § 43 je „umožnit nápravu právního pochybení učiněného plátcem“ (bod [27]), zatímco smyslem a účelem opravy dle § 42 je „umožnit za splnění předem stanovených podmínek korekci daňové povinnosti plátce v případě, kdy poté, co primárně vznikla, dojde ke skutečnostem, jež si zaslouží být zohledněny“ [tamtéž]. K vlastní proceduře uplatňování nároků na opravu daně rozšířený senát uvedl, že „se tak děje za pomoci speciálního typu daňového dokladu, který má zákonem předepsané náležitosti. Z nich lze zjistit, jaká byla původní a jaká má být nová výše daňové povinnosti a jaký je důvod změny. Tento speciální daňový doklad je třeba v obou případech vystavit, doručit příslušnému plátci, ve vztahu k němuž se oprava provádí (...) a vše zanést do povinných evidencí plátce, který opravu uplatňuje“ (bod [28]). Přes některé rozdíly institutů opravy daně prováděných podle § 42 a § 43 (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 2. 2021, č. j. 10 Afs 136/2019 - 42, a ze dne 3. 9. 2020, č. j. 1 Afs 313/2019 - 83) je tedy procedura jejich uplatňování shodně podmíněna vystavením opravného daňového dokladu a jeho doručením odběrateli.

[21] I za předpokladu, že by hypoteticky byla připouštěna správnost náhledu žalobkyně na povahu plnění fakturovaných původními daňovými doklady jako plnění nezdanitelných, je

nutno přisvědčit daňovým orgánům, že též na základě takto vystavených původních daňových dokladů by žalobkyni vznikla povinnost DPH přiznat a odvést [s ohledem na výše citované znění § 108 odst. 1 písm. k) ZDPH] s možností případné následné opravy. V souzené věci pak současně nelze odhlížet od toho, že po vystavení původních daňových dokladů a jejich doručení klientu žalobkyně (odběrateli), docházelo v souvislosti s nimi v průběhu času k dalším úkonům (postoupení pohledávek, či jejich započtení, byť byly později (s odstupem téměř tři let) žalobkyní interním účetním dokladem zrušeny.

[22] Žalobkyně v žalobě nezpochybňovala závěry stěžovatele, že v rámci procedury uplatnění opravy výše daně nenaplnila formální požadavky zákona (resp. že jejich naplnění neprokázala), neboť nevystavila opravný daňový doklad s náležitostmi dle § 45 odst. 1 ZDPH, a pouze označila tyto požadavky zákona za přílišný formalismus. Nejvyšší správní soud poznamenává, že interní účetní doklad s chybějícími náležitostmi o důvodu opravy a vyčíslenými rozdíly mezi opraveným a původním základem daně, daní a úplatou nelze ve smyslu § 45 odst. 1 ZDPH za opravný daňový doklad považovat. Jak vyplývá z textu zákona, jakož i z výše citované judikatury, představuje opravný daňový doklad a jeho doručení odběrateli nezbytnou podmínku pro provedení opravy. Nevystavila-li tedy žalobkyně opravný daňový doklad a nedoručila jej svému odběrateli, nenaplnila klíčovou zákonnou podmínku pro provedení opravy výše daně druhým dodatečným daňovým přiznáním, kterou z tohoto důvodu nebyla oprávněna provést.

[23] Za těchto okolností neobstojí závěr městského soudu, že stěžovatel nedostatečně zjistil skutkový stav věci ohledně reálného poskytnutí právních služeb, který soud v předchozím řízení vedl k jeho zrušení. Žalobou napadené rozhodnutí stěžovatele správně upozornilo, že bez ohledu na hodnocení povahy plnění u původních daňových dokladů nebyly naplněny podmínky § 42 a 43 ZDPH pro provedení opravy, a požadavek městského soudu na zjišťování rozsahu reálně poskytnutých služeb proto byl v souzené věci nadbytečný.

IV. Závěr a náklady řízení

[24] Nejvyšší správní soud uzavírá, že městský soud dospěl v napadeném rozsudku k nesprávnému závěru, že žalobou napadené rozhodnutí bylo vydáno na základě nedostatečně zjištěného skutkového stavu věci. Ze shora uvedených důvodů je patrné, že zjišťování rozsahu poskytnutých právních služeb žalobkyní nebylo v souzeném případě třeba k posouzení otázky, zda v projednávané věci došlo k naplnění podmínek pro opravu výše daně.

[25] Na základě výše uvedených skutečností tak Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná, a proto ve smyslu § 110 odst. 1 věty první s. ř. s. rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[26] V novém řízení městský soud rozhodne také o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 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 9. června 2021

JUDr. Tomáš Langášek
předseda senátu