



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Ondřeje Mrákoty a soudkyň Michaely Bejčkové a Sylvy Šiškeové v právní věci žalobkyně: **HAVLENA v. o. s.**, třída J. P. Koubka 81, Blatná, insolvenční správkyň dlužnice EURO SEKOMA s. r. o., Ukrajinská 728/2, Praha 10, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 20. 6. 2016, čj. 27167/16/5300-21443-708158, a čj. 27296/16/5300-21443-708158, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 28. 5. 2020, čj. 10 Af 56/2016 - 45,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Žalobkyně je insolvenční správkyň dlužnice EURO SEKOMA s. r. o. („úpadkyně“), na jejíž majetek byl s účinkem ode dne 26. 3. 2015 prohlášen konkurs. Rozhodnutími uvedenými v záhlaví tohoto usnesení žalovaný rozhodl o výši DPH úpadkyně za zdaňovací období říjen a listopad 2012. Úpadkyni byla doměřena vyšší než tvrzená daň, jelikož žalovaný dovodil, že nebyl prokázán vznik nároku na odpočet DPH ve výši, v níž byl nárok uplatněn. Žalovaný přisvědčil Finančnímu úřadu pro hlavní město Prahu („správce daně“), že nebylo prokázáno uskutečnění zdanitelných plnění, které měly být poskytnuty úpadkyni. Žalovaný však dále také dospěl k závěru, že povinnost odvést daň na výstupu úpadkyni vznikla podle § 108 odst. 1 písm. k) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, již vystavením daňových dokladů, v nichž byla daň uvedena, a to bez ohledu na reálné uskutečnění zdanitelných plnění.

[2] Proti rozhodnutím žalovaného podala žalobkyně žalobu, kterou městský soud zamítl.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[3] Žalobkyně (stěžovatelka) napadla rozsudek městského soudu kasační stížností.

[4] Stěžovatelka uvedla, že již v žalobě namítala, že správce daně neproověřil všechny skutečnosti rozhodné pro správné zjištění daně. Zdůraznila, že údaje o základu a výši daně z přidané hodnoty u uskutečněného tuzemského zdanitelného plnění neodpovídají hodnotě pořízení zboží z jiného členského státu. Za zdaňovací období říjen 2012 správce daně uvedl hodnotu (základ daně) u pořízení zboží z jiného členského státu ve výši 123 446 674 Kč a hodnotu (základ daně) u dodání zboží u tuzemského plnění ve výši 283 303 418 Kč. Ze zprávy o daňové kontrole sice plyne, že byly vystaveny faktury společnosti TOMINA OIL za zdaňovací období říjen 2012 v hodnotě (základu daně) 283 303 418 Kč, avšak současně z ní plyne, že se údaje v evidenci pro daňové účely (seznam faktur) neshodovaly s údaji úpadkyně. Podle stěžovatelky je tedy zjevné, že tuzemská zdanitelná plnění nemohla být v této výši uskutečněna, resp. byla jiná, než zjistil správce daně. Vedle uvedeného pak bylo v říjnu 2012 skutečně dodáno zboží v hodnotě (základu daně) 110 909 527 Kč společnosti MARPE. Toto plnění správce daně nejdříve vyloučil, ale v odvolacím řízení žalovaný konstatoval, že u plnění ve prospěch společností TOMINA OIL, tak i MARPE nelze učinit jednoznačný závěr, že tato plnění byla uskutečněná, avšak bylo prokázáno, že úpadkyně vystavila daňové doklady a uvedla na nich DPH, je proto osobou povinnou přiznat daň podle § 108 odst. 1 písm. k) zákona o dani z přidané hodnoty. S tímto hodnocením se ztotožnil i městský soud.

[5] Podle názoru stěžovatelky sice není pochyb o tom, že daň je povinna přiznat a zaplatit jakákoli osoba, která vystaví doklad, na němž daň uvede. Stěžovatelka ovšem namítla, že současně platí, že „*nesprávně uplatněná částka daně u fiktivních plnění není ve skutečnosti daní, a tak se z fiktivních plnění, které dani nepodléhají, nestávají tato plnění zdanitelná jen z toho důvodu, že u nich plátce uvede daň na daňovém dokladu. Povinnost odvést DPH uvedenou na dokladu existuje nezávisle na povinnosti odvést tuto daň z důvodu plnění, a to proto, aby bylo vyloučeno nebezpečí ztráty daňových příjmů, které může vzniknout z nároku na odpočet daně u příjemce faktury, zde v tomto konkrétním případě Tomina Oil*“. Podle názoru stěžovatelky však správce daně věděl z daňového řízení vedeného u TOMINA OIL a úpadkyně, že ze strany těchto společností se jednalo o podvodné jednání, a bylo tedy na něm, aby zamezil nebezpečí ztráty daňových příjmů. Vyměření DPH na výstupu, která byla úpadkyní uvedena na fakturách za fiktivní plnění ve prospěch TOMINA OIL, ve svém důsledku nedůvodně zvýhodňuje stát. Stěžovatelka proto trvá na řádném prověření všech skutečností, které jsou rozhodné pro správné zjištění daně tak, aby byla zjištěna správná výše skutečné daňové povinnosti úpadkyně.

[6] Stěžovatelka navrhl, aby NSS napadený rozsudek zrušil a věc vrátil městskému soudu k dalšímu řízení.

[7] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti konstatoval, že námitka týkající nesprávného (resp. nepřipustného) právního důvodu stanovení DPH úpadkyní se poprvé objevuje až v kasační stížnosti. Jedná se tedy o nepřipustnou námitku ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s.

[8] Dále žalovaný uvedl, že stěžovatelka si v kasační stížnosti protirečí. Na jednu stranu totiž uvádí, že spatřuje pochybení finančních orgánů v porušení § 92 odst. 2 daňového řádu, podle kterého je správce daně povinen dbát, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejdříve. Totéž pochybení stěžovatelka vytyká též městskému soudu. Na druhou stranu ovšem stěžovatelka žádá skutková zjištění nezpochybňuje. Naopak sama uvádí, že sporná plnění byla fiktivní, přičemž nijak nezpochybňuje ani to, že úpadkyně vystavila daňové doklady, do kterých zahrнула DPH ze sporných plnění. Jediná relevantní kasační

pokračování

námítka tak směřuje pouze proti právnímu posouzení skutkového stavu – na základě vystavení daňového dokladu na fiktivní plnění úpadkyni vznikla povinnost přiznat a odvést DPH ze sporných plnění. S touto otázkou se ovšem městský soud v napadeném rozsudku vypořádal a ztotožnil se závěry žalovaného.

[9] Žalovaný nepovažuje za důvodnou ani námítku stěžovatelky, že je v dané věci ve svých důsledcích zvýhodňován správce daně (resp. stát) v insolvenčním řízení. Argument stěžovatelky, že by výše daňových dluhů úpadkyně, anebo od nich odvozené postavení správce daně v insolvenčním řízení, měla být přičítána k tíži žalovaného, resp. měla jakýkoli vliv na zákonost rozhodnutí o odvolání, považuje žalovaný za absurdní. Pojednání o legitimním očekávání pak v kontextu se zbytkem kasační stížnosti nedává žádný smysl.

[10] Žalovaný navrhl, aby NSS kasační stížnost zamítl.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[11] Kasační stížnost je nedůvodná.

[12] Kvalita argumentace stěžovatelky předznamenává úspěšnost kasační stížnosti. V nyní projednávané věci ovšem kasační stížnost (obdobně jako žaloba, jak výstižně konstatoval městský soud v bodu 13 svého rozsudku) co do své jednoznačnosti již na první pohled budí značné rozpaky. Stěžovatelkou použité formulace nejsou v některých případech zcela jasné, neboť v kasační stížnosti se nepřehledně prolíná rekapitulace průběhu řízení a učiněná skutková zjištění s myšlenkami a úvahami stěžovatelky.

[13] V projednávané věci městský soud pouze nepřevzal argumentaci žalovaného, naopak se žalobními námitkami pečlivě zabýval. Přitom se neomezil na odkazování na rozhodnutí žalovaného, ale vycházel též z judikatury a srozumitelně rozvedl, z jakých důvodů nelze žalobě vyhovět.

[14] Po seznámení se s kasační stížností lze jistě žalovanému přisvědčit v tom, že stěžovatelka popírá samu sebe, pokud namítá, že nebyl řádně zjištěn skutkový stav, ale na straně druhé jej potvrzuje a vychází z něj, přičemž neuvádí žádné konkrétní skutečnosti, které by zjištěný skutkový stav zpochybňovaly. Námitky, které se týkají zjištěného skutkového stavu, pak ústí v jakýsi požadavek, aby finanční orgány „*řádně prověřily všechny skutečnosti*“. Za situace, kdy stěžovatelka žádné konkrétní a dosud nezohledněné skutečnosti (popř. události, opomenuté důkazy apod.) netvrdí ani neuvádí, jaký vliv mohou mít na posouzení věci, nemůže NSS logicky posoudit, zda a jaké skutečnosti finanční orgány nezohlednily, ačkoli je zohlednit měly. Tvrzení stěžovatelky, která se týkají skutkového stavu, tak nelze s ohledem na jejich zcela obecnou formulaci ani považovat za kasační námitky.

[15] NSS souhlasí rovněž se žalovaným, že závěrečné obecné pojednání stěžovatelky o legitimním očekávání nedává v návaznosti na ostatní text kasační stížnosti jakýkoli smysl, proto jej NSS také za kasační námitku nemohl považovat.

[16] Námitku postavení (zvýhodnění) správce daně v insolvenčním řízení stěžovatelka vznesla poprvé až v kasační stížnosti. Jedná se proto o námitku nepřipustnou ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s.

[17] Dále stěžovatelka uplatnila kasační námitku, která se týká právní otázky, zda na základě vystavení daňového dokladu na fiktivní plnění vznikla úpadkyni povinnost přiznat a odvést DPH ze sporných plnění.

[18] S touto otázkou se vypořádal městský soud v bodech 20 a 21 svého rozsudku, přičemž se jí výslovně zabýval jen nad rámec důvodů svého rozsudku (*obiter dictum*).

[19] Nelze však bez dalšího souhlasit s názorem žalovaného, že je tato námitka nepřijatelná, neboť stěžovatelka takto formulovanou žalobní námitku neuplatnila.

[20] Je totiž třeba rozlišovat situaci, kdy je žaloba zamítnuta od situace, v níž je rozhodnutí žalovaného správního orgánu zrušeno a věc vrácena žalovanému k dalšímu řízení. V případě zrušení rozhodnutí žalovaného správního orgánu pak v dalším řízení pro tento správní orgán závaznou částí rozsudku ve smyslu § 78 odst. 5 s. ř. s. vskutku není *obiter dictum* (viz usnesení NSS ze dne 21. 11. 2007, čj. 8 As 52/2006 - 74, č. 1655/2008 Sb. NSS). Neplatí však, že s částí uvozenou jako *obiter dictum* (zde „nad rámec důvodů rozsudku krajského soudu“) nemohla v projednávané věci, v níž její žalobu krajský soud zamítl, stěžovatelka účinně polemizovat v kasační stížnosti [k tomu srov. rozsudek NSS ze dne 24. 7. 2008, čj. 2 Afs 67/2008 - 112, č. 1697/2008 Sb. NSS, *NICO Trading*, část IV.a), kde NSS nadto upozornil, že „vzájemné odlišování nosných důvodů rozhodnutí (ratio decidendi) a vyslovení se k některým právním či skutkovým otázkám nad jejich rámec (*obiter dictum*) nelze nazírat příliš schématicky a určité je nelze jakkoliv přeceňovat.“]. V projednávané věci městský soud spornou otázku hodnotil v návaznosti na žalobní námitku, v níž stěžovatelka zdůrazňovala fiktivnost posuzovaných plnění, s čímž dané právní posouzení městského soudu bylo úzce spojeno. Stěžovatelka se tedy s ohledem na okolnosti této konkrétní věci mohla bránit též proti úvahám městského soudu uvozeným jako *obiter dictum* (viz usnesení NSS ze dne 14. 7. 2021, čj. 10 Afs 184/2021 - 36).

[21] Uvedenou kasační námitku stěžovatelky ovšem NSS shledal jako nedůvodnou, neboť se při jejím hodnocení ztotožnil s názorem žalovaného a krajského soudu. 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. Z judikatury vyplývá, že 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 NSS ze dne 9. 6. 2021, čj. 6 Afs 261/2020 - 53, ze dne 20. 11. 2020, čj. 5 Afs 408/2019 - 32, nebo ze dne 13. 10. 2014, č. j. 8 Afs 21/2014 - 30, jakož i judikatura Soudního dvora Evropské unie v nich uvedená).

[22] Na závěr NSS jen na okraj podotýká, že v řízení před městským soudem činila stěžovatelka sporným více otázek, s nimiž všemi se městský soud vypořádal. Proti těmto závěrům městského soudu (např. nepřijatelnost žalobní námitky týkající se plnění poskytnutých úpadkyní společnosti MARPE v říjnu 2012, ne/zahájení daňové kontroly, ne/projednání zprávy o daňové kontrole, možné použití pomůcek atd.) stěžovatelka v kasační stížnosti ničeho nenamítala; NSS se tedy těmito otázkami zabývat nemohl (§ 109 odst. 4 s. ř. s.).

IV. Závěr a náklady řízení

[23] Ze všech uvedených důvodů dospěl NSS k závěru, že kasační stížnost stěžovatelky není důvodná, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 větou poslední s. ř. s. zamítl.

pokračování

[24] O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, proto jí náhrada nákladů řízení nepřísluší. Žalovanému nevznikly žádné náklady nad rámec jeho běžné činnosti.

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

V Brně dne 16. listopadu 2021

Ondřej Mrákota
předseda senátu