



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Radovana Havelce a soudců JUDr. Jaroslava Vlašína a JUDr. Tomáše Rychlého v právní věci žalobkyně **TradeVision Europe s. r. o.**, se sídlem Ostrava, Nábřeží SPB 650/70, zastoupené Mgr. Petrem Burečkem, advokátem se sídlem Ostrava, Jurečkova 643/20, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 427/13, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 18. 9. 2019, č. j. 22 Af 42/2018-38,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

[1] Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) v návaznosti na provedenou daňovou kontrolu doměřil žalobkyni dodatečným platebním výměrem ze dne 19. 1. 2017, č. j. 50383/17/3203-50524-809559, daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí roku 2014 ve výši 238 392 Kč a současně ji informoval o povinnosti uhradit související penále ve výši 47 678 Kč. Důvodem bylo, že žalobkyni neuznal uplatněný nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění od společnosti MOTO Jeans s. r. o., neboť žalobkyně neprokázala jejich faktické uskutečnění. Odvolání žalobkyně proti dodatečnému platebnímu výměru žalovaný rozhodnutím ze dne 26. 9. 2018, č. j. 40167/18/5300-22442-707666, zamítl. Žalobkyně podala proti rozhodnutí žalovaného žalobu ke Krajskému soudu v Ostravě, který ji shledal nedůvodnou a shora uvedeným rozsudkem ji zamítl.

[2] Krajský soud především nepřisvědčil námitce nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného z důvodu nedostatečného vysvětlení, jak žalovaný hodnotil jednotlivé důkazy. Podle krajského soudu se žalovaný s důkazy, stejně jako s odvolacími námitkami, řádně vypořádal. Důvodnou krajský soud neshledal ani námitku, že by žalovaný provedené důkazy hodnotil nesprávně. Přisvědčil žalovanému, že prokázal řadu konkrétních skutečností, které vyvracejí věrohodnost, průkaznost a správnost žalobkyní předložených daňových dokladů o přijatých plněních, v důsledku čehož bylo na žalobkyni, aby prokázala, že se deklarovaná plnění fakticky uskutečnila. Ani výpovědi svědků však tuto skutečnost neprokázaly.

[3] Krajský soud neshledal důvodným ani požadavek žalobkyně, aby jí bylo v návaznosti na neuznání nároku na odpočet daně na vstupu vyloučeno také plnění, a s ním spojená daňová povinnost, na výstupu. Přisvědčil žalovanému, že žalobkyně byla povinna daň na výstupu přiznat a zaplatit podle § 108 odst. 1 písm. i) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném v rozhodném zdaňovacím období (tj. ve znění účinném do 28. 7. 2016 – pozn. NSS; dále jen „zákon o DPH“), neboť vystavila doklad, na kterém uvedla daň, a to bez ohledu na faktické uskutečnění příslušného plnění. Krajský soud upozornil, že k příslušné otázce existuje ustálená judikatura Soudního dvora Evropské unie a Nejvyššího správního soudu. Jmenovitě poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 10. 2014, č. j. 8 Afs 21/2014-30, který vychází z výkladu čl. 21 odst. 1 písm. c) tzv. šesté směrnice, podaného judikaturou Soudního dvora Evropské unie. Konkrétně krajský soud odkázal na rozsudky daného soudu ze dne 31. 1. 2013, *Stroy trans EOOD*, C-642/11, ze dne 18. 6. 2009, *Stadeco*, C-566/07, ze dne 19. 9. 2000, *Schmeink & Cofreth*, C-454/98, a ze dne 15. 3. 2007, *Reemtsma Cigarettenfabriken*, C- 35/05. Vysvětlil, že účelem dané úpravy je vyloučení nebezpečí ztráty daňových příjmů, které může vzniknout z nároku na odpočet daně příjemce dokladu. Vystavení dokladů, jimiž jejich příjemcům účtovala ceny včetně DPH, žalobkyně podle krajského soudu nikterak nerozporovala. Příslušnou daň proto byla povinna přiznat a zaplatit.

[4] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížnost z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[5] Namítá, že nebyl-li jí z důvodu neprokázání faktického uskutečnění přijatého plnění uznán nárok na odpočet daně na vstupu, měla by jí být upravena rovněž daň na výstupu. Za tímto účelem měl podle stěžovatelky správce daně rozšířit prováděnou daňovou kontrolu. Daňové orgány takto nepostupovaly, přičemž krajský soud nepřisvědčil jejím námitkám, kterým takový postup rozporovala; daňové orgány i soud tak jednaly v rozporu se zásadami neutrality daně z přidané hodnoty, právní jistoty a rovného zacházení, s právy na ochranu vlastnického práva a na spravedlivý proces, zájmem na správném zjištění a stanovení daní, s evropským právem a s judikaturou Soudního dvora EU, stejně jako s judikaturou vnitrostátních soudů.

[6] Na podporu svého názoru stěžovatelka poukazuje na judikaturu Soudního dvora EU, podle níž je na členských státech, aby ve svých právních řádech upravily možnost opravy neodůvodněně naúčtované daně v případech, kdy vystavitel faktury prokáže svou dobrou víru, nebo včas vyloučí nebezpečí ztráty daňových příjmů. V nynější věci podle stěžovatelky k nebezpečí ztráty daňových příjmů nedošlo, neboť daně byly řádně uhrazeny. Stěžovatelka současně s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 21/2014-30 namítá, že vystavená faktura nezakládá povinnost k úhradě DPH vždy. Stěžovatelka se aktivně dovolávala nápravy stran daně na výstupu; daňové orgány proto měly takovou opravu umožnit prostřednictvím rozšíření provedené daňové kontroly.

pokračování

[7] Stěžovatelka dále namítá, že napadený rozsudek je nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů. Krajský soud podle ní sice označil za pochopitelný její požadavek, aby se závěr o neuskutečnění zdanitelného plnění projevil „*jak na vstupu tak výstupu*“, dále se jím však již nezabýval a správnost rozhodnutí správce daně posuzoval toliko z hlediska daně na vstupu a nároku na její odpočet. Požadavek na provedení opravy daně na výstupu pouze „*odbyť*“ mechanickou aplikací ustanovení § 108 odst. 1 písm. i) zákona o DPH, aniž by se s ním náležitě vypořádal.

[8] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že závěry krajského soudu jsou správné. Vzhledem k tomu, že stěžovatelka vystavila doklad, na kterém uvedla DPH, byla podle § 108 odst. 1 písm. i) zákona o DPH povinna tuto daň přiznat a zaplatit bez ohledu na to, zda se deklarované plnění uskutečnilo. Opačný postup by totiž vedl k riziku ztráty daňových příjmů v důsledku nároku na odpočet daně, který má příjemce příslušného dokladu. Krajský soud podle žalovaného správně vycházel z rozsudku Nejvyššího správního soudu, č. j. 8 Afs 21/2014-30, a relevantní judikatury Soudního dvora EU.

[9] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3 věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 4, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2 věty první s. ř. s.

[10] Kasační stížnost není důvodná.

[11] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval namítanou nepřezkoumatelností napadeného rozsudku pro nedostatek jeho důvodů. Platí totiž, že nepřezkoumatelný rozsudek zpravidla nenabízí prostor k úvahám o námitkách věcného charakteru a je nezbytné jej bez dalšího zrušit. Konstantní judikatura tohoto soudu označuje za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů zejména takové rozhodnutí, v němž soud zcela opomene vypořádat některou z uplatněných žalobních námitek (viz například rozsudky ze dne 27. 6. 2007, č. j. 3 As 4/2007-58, ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004-73, či ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004-74, citovaná rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná z www.nssoud.cz), respektive pokud z jeho odůvodnění není zřejmé, proč nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, a to zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci, na níž je postaven základ žaloby (viz například rozsudek ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005-44).

[12] Napadený rozsudek uvedenými deficity netrpí. Stěžovatelka spatřuje jeho nepřezkoumatelnost v tom, že se podle ní krajský soud dostatečně nevypořádal s jejím požadavkem, aby v návaznosti na neuznání nároku na odpočet daně na vstupu byla opravena rovněž jí uhrazená daň na výstupu. Tato námitka není důvodná. Krajský soud se s příslušnou žalobní argumentací, kterou žalobkyně ve značném rozsahu doslovně převzala ze svého odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru správce daně (s nímž se přitom již vypořádal žalovaný v odst. 55 až 60 svého rozhodnutí), věnoval v odst. 14 napadeného rozsudku. Není pravda, že by uvedl, že je požadavek stěžovatelky na opravu daně na výstupu pochopitelný a dále se s ním nezabýval. Ve skutečnosti stěžovatelce vysvětlil, že jakkoli „*se může jevit jako pochopitelný*“ a na prvý pohled logický, důvodný není. Není rovněž pravda, že by stěžovatelku pouze „*odbyť*“ mechanickou aplikací ustanovení § 108 odst. 1 písm. i) zákona o DPH, v rozhodném znění. Krajský soud jí s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 21/2014-30 a judikaturu Soudního dvora EU, z níž daný rozsudek vychází, vysvětlil, proč je podle daného ustanovení povinna zaplatit daň na výstupu, kterou uvedla na vystavených dokladech, bez ohledu na to, zda se deklarované plnění fakticky uskutečnilo. Příslušné odůvodnění krajského soudu

se sice může jevit jako poměrně strohé, jeho stručnost však koresponduje tomu, že s danou argumentací se před krajským soudem již zabýval žalovaný a krajský soud k jeho závěrům neměl žádné výhrady. Současně relativní stručnost této části odůvodnění koresponduje náhledu krajského soudu, že ke sporné otázce již existuje ustálená judikatura Soudního dvora EU a Nejvyššího správního soudu. Za takové situace není vadou, pokud krajský soud její závěry podrobně neopakoval a na příslušná rozhodnutí pouze odkázal.

[13] Stěžovatelka obecně uvedla, že kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. spatřuje rovněž v *jiné vadě řízení před soudem*, která mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozsudku. Žádnou takovou vadu však v kasační stížnosti nespecifikovala. Rovněž Nejvyšší správní soud žádnou takovou vadu neshledal. Lze tudíž uzavřít, že kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. není dán a napadený rozsudek je způsobilý věcného přezkumu.

[14] Podstatou veškeré (věcné) kasační argumentace stěžovatelky je její přesvědčení, že nebyl-li jí z důvodu neprokázání faktického uskutečnění přijatého zdanitelného plnění uznán nárok na odpočet daně na vstupu, měla by jí být opravena (vrácena) uhrazená daň na výstupu z plnění, jež měla podle jí vystavených dokladů, na kterých uvedla cenu včetně DPH, následně poskytnout svému odběrateli. Stěžovatelka vychází z náhledu, že pokud se fakticky neuskutečnilo zdanitelné plnění, které deklarovala, že přijala od svého dodavatele, nemohlo se fakticky uskutečnit ani zdanitelné plnění, které měla v návaznosti na to poskytnout svému odběrateli. Současně se domnívá, že tato skutečnost má vliv na její daňovou povinnost na výstupu. Má za to, že nemůže být povinna k úhradě daně na výstupu pouze na základě toho, že vystavila daňové doklady s DPH, aniž by došlo k faktickému uskutečnění příslušného plnění.

[15] Nejvyšší správní soud se uvedenou problematikou již opakovaně zabýval. Konkrétně posuzoval, zda je v případě povinnosti priznat a zaplatit daň z přidané hodnoty na základě toho, že osoba *vystaví doklad, na kterém uvede daň* [§ 108 odst. 1 písm. i) zákona o DPH, ve znění účinném do 28. 7. 2016, jehož obdobou je nyní účinný § 108 odst. 4 písm. g) zákona o DPH], nezbytné prokázat, že se zdanitelné plnění deklarované na vystavených daňových dokladech fakticky uskutečnilo (viz rozsudky ze dne 13. 10. 2014, č. j. 8 Afs 21/2014-30, ze dne 20. 12. 2020, č. j. 5 Afs 408/2019-32, či ze dne 12. 2. 2021, č. j. 5 Afs 50/2020-43). Nejvyšší správní soud přitom v nynější věci neshledal žádný důvod, aby se od závěrů uvedených rozhodnutí jakkoli odchýlil; v podrobnostech na ně proto odkazuje. Ostatně, z kasační argumentace vyplývá, že stěžovatelce je přinejmenším rozsudek č. j. 8 Afs 21/2014-30, včetně judikatury Soudního dvora EU, z jejichž závěrů vychází, znám. Stěžovatelka se pouze mylně domnívá, že jsou jí závěry daných rozhodnutí v nynější věci ku prospěchu.

[16] Podle § 108 odst. 1 písm. i) zákona o DPH, ve znění účinném do 28. 7. 2016, platilo, že priznat daň z přidané hodnoty je povinna *osoba, která vystaví doklad, na kterém uvede daň*.

[17] Citované ustanovení odpovídá čl. 203 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice 2006/112/ES“), jež nahradila šestou směrnici Rady ze dne 17. 5. 1977, o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (77/388/EHS). Do českého zákona o DPH bylo dané pravidlo zařazeno právě v důsledku implementace čl. 21 odst. 1 písm. c) šesté směrnice.

[18] Cílem tohoto pravidla je zachování neutrality DPH a vyloučení nebezpečí ztráty daňových příjmů, neboť příjemce dokladu (faktury), na kterém je DPH uvedena, má právo na odpočet DPH, je-li plátcem této daně. Tento závěr vyplývá z judikatury Soudního dvora EU týkající se výkladu čl. 203 směrnice 2006/112/ES, respektive čl. 21 odst. 1 písm. c) šesté směrnice

pokračování

(srov. rozsudky ze dne 31. 1. 2013, *Stroy trans EOOD*, C-642/11, ze dne 31. 1. 2013, *LVK – 56 EOOD*, C-643/11, či ze dne 13. 3. 2014, *FIRIN OOD*, C-107/13). Osoba, která uvede na vystaveném dokladu DPH, má povinnost odvést tuto daň „*bez obledu na povinnost odvést tuto daň na základě plnění, jež je předmětem DPH*“ (viz citovaný rozsudek ve věci *Stroy trans EOOD*, bod 29), a „*bez obledu na to, zda zdanitelné plnění bylo uskutečněno*“ (viz citovaný rozsudek ve věci *LVK – 56 EOOD*, bod 42). Povinnost odvést daň uvedenou na faktuře tak existuje nezávisle na povinnosti odvést tuto daň z důvodu plnění podléhajícího DPH; právě tím má být vyloučeno nebezpečí ztráty daňových příjmů, které může vzniknout z nároku na odpočet daně příjemce faktury. Pro účely § 108 odst. 1 písm. i) zákona o DPH proto není rozhodné, zda skutečně došlo k uskutečnění deklarovaného plnění.

[19] Stěžovatelka v obecné rovině správně podotýká, že závěry Soudního dvora EU neznamenaají, že by vystavená faktura zakládala vždy povinnost uhradit DPH podle údajů, které jsou na ní uvedeny. V situacích, kdy je faktura vystavena nesprávně – DPH je uvedena bezdůvodně například u plnění, které je od této daně osvobozeno, či je DPH uvedena v nesprávné výši - je na členských státech EU, aby ve svém vnitrostátním právu upravily možnost opravy takto neodůvodněně naúčtované daně (srov. citované rozsudky Soudního dvora EU ve věcech *Stroy trans EOOD*, bod 33, a *LVK – 56 EOOD*, bod 37, či rozsudek téhož soudu ze dne 8. 5. 2019, *EN.SA. Srl*, C-712/17, bod 33). Možnost takové opravy by však měla být poskytnuta v zásadě pouze tehdy, kdy vystavitel faktury prokáže svou dobrou víru (viz rozsudek Soudního dvora EU ze dne 13. 12. 1989, *Genius*, C-342/87, potvrzený následnými rozsudky ve věcech *Stroy trans EOOD* a *LVK – 56 EOOD*), nebo včas zcela vyloučí nebezpečí ztráty daňových příjmů, které může vzniknout z nároku na odpočet daně příjemce faktury (viz rozsudek Soudního dvora EU ve věci *Stadeco*, bod 37).

[20] V nynější věci se o neodůvodněně naúčtovanou DPH ve světle výše uvedených rozsudků Soudního dvora EU nejedná. Stěžovatelka netvrdí, že by plnění, která měla poskytnout svému odběrateli, byla osvobozena od daně. Netvrdí ani, že by daň na jí vystavených dokladech byla uvedena v nesprávné výši. Argumentuje pouze tím, že ve smyslu uvedených rozsudků Soudního dvora EU vyloučila nebezpečí ztráty daňových příjmů. Tento náhled opírá o tvrzení, že „*jak na straně MOTO Jeans, s. r. o. tak na straně stěžovatele byla daň ubrazena*“. Tuto skutečnost ani daňové orgány, ani krajský soud nezpochybovaly. Tím, že stěžovatelka i její dodavatel uhradili DPH, však ještě k vyloučení nebezpečí ztráty daňových příjmů ve smyslu citovaných rozsudků nedošlo. Stěžovatelka totiž pomíjí (jakkoli na příslušný princip v kasační stížnosti sama s důrazem poukazuje), že na základě dokladu, na němž uvedla DPH, umožnila nárokovat odpočet daně svému odběrateli (příjemci daně faktury). Žádné konkrétní kroky, jimiž by mohlo dojít k včasnému a úplnému odstranění nebezpečí ztráty daňových příjmů v uvedeném smyslu, přitom neuvádí.

[21] Závěry krajského soudu, potažmo žalovaného, tedy z hlediska zákona ob stojí. Žalovaný nepochybil, pokud stěžovatelce neumožnil provést „opravu“ daně, kterou uvedla na daňových dokladech vystavených jejímu odběrateli. Z hlediska povinnosti přiznat a zaplatit příslušnou daň podle § 108 odst. 1 písm. i) zákona o DPH, ve znění účinném do 28. 7. 2016, je nerozhodné, že stěžovatelce nebyl uznán odpočet, který nárokovala na vstupu. Stejně tak je nerozhodné, zda skutečně došlo k realizaci plnění, které stěžovatelka měla podle jí vystavených dokladů poskytnout svému odběrateli.

[22] Ze shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji dle § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. zamítl.

[23] Výrok o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti se opírá o § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka, která neměla ve věci úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému v řízení o kasační stížnosti náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 25. října 2021

Mgr. Radovan Havelec
předseda senátu