



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jakuba Camrdy a soudců JUDr. Viktora Kučery a JUDr. Lenky Matyášové v právní věci žalobkyně: **Loděnice INVEST s. r. o.**, se sídlem Družstevní ohoz 1307/30, Praha - Nusle, zast. Mgr. Norbertem Hemelíkem, advokátem se sídlem Lipanská 331/7, Říčany, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 15. 10. 2019, č. j. 11 Af 38/2017 - 37,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Kasační stížností se žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) domáhala zrušení v záhlaví označeného rozsudku Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“), kterým městský soud zamítl žalobu stěžovatelky proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 8. 2017, č. j. 35292/17/5300-21442-700225; tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání stěžovatelky a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro hl. m. Prahu (dále jen „správce daně“) – platební výměr ze dne 2. 5. 2016, č. j. 3855530/16/2004-52521-507080, kterým byla stěžovatelce vyměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období únor 2014 ve výši 318 730 Kč.

[2] Stěžovatelka podala dne 25. 3. 2014 daňové přiznání k DPH za zdaňovací období únor 2014, ve kterém vykázala nadměrný odpočet ve výši 243 815 Kč. Jelikož vznikly správci daně pochybnosti o správnosti, průkaznosti a úplnosti údajů uvedených v oddíle C. podaného přiznání (konkrétně zda skutečně došlo k přijetí zdanitelných plnění a zda byla reálně uskutečněna dodání zboží do jiného členského státu vykázaná v přiznání), vyzval stěžovatelku k odstranění pochybností postupem podle § 89 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Tento postup pochybnosti správce daně neodstranil, proto byla zahájena daňová kontrola, která vyústila ve shora uvedený platební výměr.

[3] Stěžovatelka v průběhu daňové kontroly uvedla, že realizaci sporných plnění za ni prováděla společnost VDI Enis Trade s. r. o. – a to jak dodání zboží samotné stěžovatelce (nákup), tak i následný prodej tohoto zboží (europalet) odběratelům, vč. výběru dodavatelů a odběratelů. Stěžovatelka se na těchto transakcích podílela pouze finančně – společností VDI Enis Trade s. r. o. poskytla finanční prostředky na nákup europalet za marži v průměru 4 %, europalety ve svém skladu nikdy neměla, fakticky totiž žádný sklad nemá a nepodílela se ani na dopravě zboží.

[4] Dle závěrů správce daně stěžovatelka neprokázala přijetí zdanitelných plnění – europalet od společností VDI Enis Trade s. r. o. (celkem 11 faktur) a Wood Solutions s. r. o. (2 faktury), neboť vyjma předložených faktur, které však správce daně zpochybnil, nedoložila žádné další doklady, které by přijetí plnění skutečně prokazovaly. Písemné smlouvy s těmito společnostmi neuzavírala, obchodní vztahy fungovaly pouze na základě objednávek a e-mailové komunikace. Za předmětné zdaňovací období však stěžovatelka objednávky neměla, doložila pouze bezhotovostní úhradu faktur výpisem z účtu, to však nevypovídá ničeho o tom, zda byla plnění skutečně realizována. Dožádáním správce daně zjistil, že společnost VDI Enis Trade s. r. o. je ve svém sídle nekontaktní, naposledy podala daňové přiznání k DPH právě za měsíc únor 2014, daňovou povinnost za toto období však nezapltila a na výzvy k podání dalších přiznání již nereaguje; nebylo proto možné uskutečnění plnění u této společnosti ověřit. Ke společnosti Wood Solutions s. r. o. správce daně zjistil, že vykázala ve zdaňovacím období únor 2014 daňovou povinnost, kterou dosud neuhradila, od zdaňovacího období květen 2014 přestala přes výzvy správce daně podávat daňová přiznání a má nedoplatek na DPH ve výši 51 372 Kč.

[5] Dále stěžovatelka neprokázala dodání zboží (europalet) tuzemským společnostem RPK invest s. r. o. a BELMONTE AUTOMOBILE GROUP SE (evropská společnost se sídlem v Praze) – předložila sice formálně správné doklady (faktury), na kterých uvedla daň v celkové výši 318 730 Kč, avšak nedoložila žádné další doklady, které by uskutečnění zdanitelných plnění (prodej europalet) prokazovaly. Jelikož však vystavila doklady s DPH v celkové výši 318 730 Kč, byla dle správce daně stěžovatelka povinna v souladu s § 108 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), tuto daň přiznat a odvést. Dlužno dodat, že posledním údajem, který správce daně v podaném daňovém přiznání stěžovatelce neuznal, byla celková hodnota dodání zboží do jiného členského státu – jednalo se o faktury vystavené na subjekt: Ludwig Kreuzer, Regen, Německo, kterému měla stěžovatelka dodávat europalety. Z dožádání německého správce daně totiž vyplynulo, že tento subjekt nikdy se stěžovatelkou neobchodoval, zboží nebylo dodáno a stěžovatelkou vystavené faktury tento německý daňový subjekt nikdy neobdržel.

[6] Správce daně proto uzavřel, že stěžovatelka neprokázala přijetí zdanitelných plnění od společností VDI Enis Trade s. r. o. a Wood Solutions s. r. o., uskutečnění plnění (dodání) v tuzemsku společností RPK invest s. r. o. a BELMONTE AUTOMOBILE GROUP SE, ani dodání zboží do jiného členského státu (subjektu Ludwig Kreuzer). Současně však dodal, že plnění byla zatížena podvodem na DPH, o kterém stěžovatelka mohla a měla vědět.

[7] Proti platebnímu výměru správce daně podala stěžovatelka odvolání, ve kterém uvedla, že se zabývala jedinou činností – prodejem europalet. Palety nakupovala a ihned prodávala třetím subjektům. Jestliže správce daně neuznal nákup těchto palet, nemohla je stěžovatelka logicky ani prodat, a proto jí nemohla být stanovena povinnost odvést daň na základě neuskutečněného plnění. Současně upozornila, že podala trestní oznámení na společnost VDI Enis Trade s. r. o., která jí svou činností způsobila škodu v řádu několika milionů Kč.

[8] Žalovaný podané odvolání žalobou napadeným rozhodnutím zamítl a platební výměr správce daně potvrdil (viz výše). Ztotožnil se se závěry správce daně o neprokázání přijetí

pokračování

a uskutečnění zdanitelných plnění v tuzemsku, jakož i (ne)dodání do jiného členského státu (§ 64 zákona o DPH). V případě tuzemských plnění žalovaný konstatoval, že správce daně musel daň na výstupu stěžovatelce vyměřit, neboť podle § 108 zákona o DPH je osoba, která vystaví doklad, na kterém uvede daň, povinna tuto daň přiznat. Vystavením faktur stěžovatelka umožnila jejich příjemcům uplatnit odpočet daně. Daň tak nebyla vyměřena proto, že by k uskutečnění plnění (následnému prodeji údajně nenakoupených palet) skutečně došlo, nýbrž proto, že stěžovatelka vystavila doklad, na kterém uvedla DPH. Ve vztahu k daňovému podvodu žalovaný uvedl, že tyto závěry správce daně byly nadbytečné – nedošlo totiž k naplnění hmotněprávních podmínek pro nárokovaný nadměrný odpočet, bylo tak bezpředmětné zabývat se účastí na daňovém podvodu.

II. Rozhodnutí městského soudu

[9] Proti rozhodnutí žalovaného podala stěžovatelka žalobu, ve které zopakovala, jak probíhala spolupráce se společností VDI Enis Trade s. r. o. – ta za stěžovatelku zajišťovala výběr dodavatelů i odběratelů europalet a veškerou dopravu zboží. Takto probíhala spolupráce od července 2013 do března 2014. Teprve v únoru 2014 nastaly problémy, poprvé totiž odběratelé stěžovatelky neuhradili vystavené faktury. Společnost VDI Enis Trade s. r. o. pak změnila vlastníka a jednatele a následně byla označena za nespolehlivého plátce DPH. Stěžovatelka uvedla, že sice musí primárně vycházet z údajů, které sama v daňovém přiznání uvede, avšak k výkladu předpisů nemůže docházet formalisticky. Pakliže europalety ani nenakoupila, nemohla je dále prodat dalším subjektům. Správce daně sám prokázal, že ke sporným obchodům nedošlo, na druhou stranu však požaduje, aby z těchto neproběhnuvších obchodů byla uhrazena daň. Na jedné straně tak vychází z formálně správných dokladů, ze kterých požaduje zaplatit daň; na druhou stranu však ze stejně správných dokladů neuznává nárok na vrácení daně. Z celého řízení přitom zcela jasně vyplývá, že žádný z dokladů neodpovídá skutečnosti, neboť VDI Enis Trade s. r. o. fakticky obchody jménem stěžovatelky nerealizovala, jak se prokázalo v trestním řízení. Daňová povinnost tak měla být stanovena ve výši 0 Kč.

[10] Městský soud v napadeném rozsudku uvedl, že tvrzená nelogičnost právní úpravy je pouze zdánlivá. Povinnost přiznat daň vychází z § 108 odst. 1 písm. i) zákona o DPH [pozn. Nejvyššího správního soudu: dnes § 108 odst. 4 písm. f) téhož zákona]. Toto ustanovení stanoví, že osoba, která vystaví doklad, na kterém uvede daň, je také povinna daň přiznat. Doměření daně podle tohoto ustanovení není podmíněno prokázáním, že deklarované plnění se uskutečnilo; k tomu městský soud odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 10. 2014, č. j. 8 Afs 21/2014 - 30. Rozhodující je skutečnost, že je to právě stěžovatelka, která uvedla daň na předmětných daňových dokladech, tudíž i účtovala příjemci faktury cenu za předmětné zboží včetně DPH. Doměření daně přichází v úvahu bez ohledu na to, zda se plnění uskutečnilo či nikoli, neboť vystavením dokladů s uvedenou DPH je umožněno jejich příjemcům uplatnit nárok na odpočet DPH. Městský soud pak pro úplnost dodal, že jelikož nebylo možné uznat stěžovatelce uplatněný nadměrný odpočet, vznikla jí nejen povinnost daň přiznat, ale také zaplatit – přiznaná daň představovala vlastní daňovou povinnost stěžovatelky. Žalobu proto s odkazem na § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), jako nedůvodnou zamítl.

III. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[11] Rozhodnutí městského soudu napadla stěžovatelka kasační stížností z důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tj. z důvodu nesprávného právního posouzení. Namítla, že dle závěru správních orgánů prodala zboží, které nikdy nenakoupila, neboť plnění deklarovaná v rámci daňového přiznání (daň na vstupu) považovaly správní orgány za neuskutečněná. Daň

na výstupu však byla stěžovatelce vyměřena. Stěžovatelka vyjádřila přesvědčení, že se u ní jedná o zcela ojedinělou situaci, ve které by sporná právní úprava [§ 108 odst. 1 písm. i) zákona o DPH; dnes § 108 odst. 4 písm. f) téhož zákona] neměla být použita, což umožňuje princip ochrany dobré víry – stěžovatelka totiž nemohla tušit, že byla společností VDI Enis Trade s. r. o. podvedena, resp. že obchody neprobíhaly tak, jak tato společnost tvrdila. To se najisto potvrdilo až nabytím právní moci rozsudku v trestním řízení. Jako druhou námitku pak stěžovatelka uvedla nepřiměřenou délku daňové kontroly, v důsledku čehož jí bylo znemožněno podat opravné daňové přiznání. K podání opravného daňového přiznání stanoví zákon lhůtu 1 měsíc po zjištění, že původní daňové přiznání je nesprávné (subjektivní lhůta), nejpozději však do tří let ode dne, kdy mělo být podáno řádné daňové přiznání (objektivní lhůta). V průběhu daňové kontroly však opravné daňové přiznání nelze podat. Správní orgány proto vedením daňové kontroly od 15. 8. 2014 do 11. 8. 2017 znemožnily stěžovatelce toto opravné daňové přiznání podat.

[12] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že vystavením daňových dokladů s DPH umožnila stěžovatelka jejich příjemcům uplatnit odpovídající odpočty daně. K vyměření daně na výstupu proto nedošlo z důvodu, že by se plnění fakticky uskutečnilo, ale z důvodu vystavení daňových dokladů stěžovatelkou. Dobrá víra stěžovatelky je zcela irelevantní, neboť správní orgány musely postupovat v souladu se zásadou zákonnosti a daň z vystavených dokladů stěžovatelce vyměřit. Ke druhé námitce (nepřiměřené délce daňové kontroly) pak žalovaný uvedl, že se jedná o novou námitku, která nebyla v řízení před městským soudem uplatněna. Nadto je pak tato námitka nedůvodná, neboť opravné daňové přiznání je možno podat pouze před uplynutím lhůty k podání daňového přiznání.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[13] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, směřuje proti rozhodnutí, proti němuž je podání kasační stížnosti přípustné, a stěžovatelka je řádně zastoupena (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Poté přezkoumal napadený rozsudek městského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil při tom, zda netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k následujícímu závěru.

[14] Kasační stížnost není důvodná.

[15] Podstatou věci je posouzení otázky, zda stěžovatelka měla povinnost přiznat a zaplatit DPH za dodání zboží svým odběratelům v tuzemsku (daň na výstupu), jestliže současně neprokázala, že tato plnění přijala od svých dodavatelů (nemohla tudíž nárokovat odpočet DPH – daň na vstupu). Jinak řečeno, spornou je otázka, zda je podmínkou pro vznik povinnosti přiznat a zaplatit daň na výstupu v důsledku vystavení dokladu s DPH také prokázání přijetí téhož zdanitelného plnění od dodavatelů (prokázání splnění hmotněprávních podmínek pro odpočet daně).

[16] Uvedenou otázkou se Nejvyšší správní soud ve své judikatuře v minulosti již zabýval, resp. zabýval se konkrétně tím, zda je v případě povinnosti přiznat a zaplatit daň podle § 108 odst. 4 písm. f) zákona o DPH [dříve – do 31. 3. 2019 dle § 108 odst. 1 písm. j), do 28. 7. 2016 dle § 108 odst. 1 písm. i) téhož zákona] nezbytné prokázat, že se zdanitelné plnění deklarované na vystavených daňových dokladech uskutečnilo. Stěžovatelka v nyní projednávané věci namítala, že dodání zdanitelných plnění svým tuzemským odběratelům fakticky neuskutečnila, neboť neprokázala ani jejich přijetí od svých odběratelů. Brojila tedy, že jí nemůže být vyměřena daň na výstupu pouze na základě toho, že vystavila doklad s DPH, když k faktickému prodeji zboží uvedeného na dokladech nedošlo. Nejvyšší správní soud posoudil tuto námitku následovně.

pokračování

[17] Povinnost přiznat daň z dokladu, na kterém vystavující osoba uvede DPH, stanovuje § 108 odst. 4 písm. f) zákona o DPH; v době rozhodné pro nyní posuzovanou věc se jednalo o § 108 odst. 1 písm. i) zákona o DPH, který zněl takto: „*Přiznat daň jsou povinni a)... i) osoba, která vystaví doklad, na kterém uvede daň.*“

[18] Citované ustanovení vychází z 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 směrnicí 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), dále jen „šestá směrnice.“ Do českého zákona o DPH bylo dané pravidlo zařazeno právě v důsledku implementace čl. 21 odst. 1 písm. c) šesté směrnice (srov. důvodovou zprávu k zákonu o DPH; sněmovní tisk č. 496/0, 4. volební období, 2002-2006, digitální repozitář Poslanecké sněmovny Parlamentu ČR).

[19] 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 Evropské unie týkající se výkladu čl. 203 směrnice 2006/112/ES, resp. čl. 21 odst. 1 písm. c) šesté směrnice (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 ohledu na povinnost odvést tuto daň na základě plnění, jež je předmětem DPH*“ (viz citovaný rozsudek ve věci *Stroy trans EOOD*, bod 29), a „*bez ohledu 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 (srov. také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 10. 2014, č. j. 8 Afs 21/2014 - 30). Pro účely § 108 odst. 4 písm. f), resp. dříve § 108 odst. 1 písm. i) zákona o DPH není proto rozhodné, zda k uskutečnění plnění (dodání zboží) skutečně došlo.

[20] Závěry Soudního dvora EU však neznamenají, 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 např. u plnění, které je od této daně osvobozeno, či je DPH uvedena v nesprávné výši, je na členských státech Evropské unie, aby ve svém vnitrostátním právu upravily možnost opravy takto neodůvodněně naúčtované daně (srov. citované rozsudky Soudního dvora: *Stroy trans EOOD*, bod 33; *LVK – 56 EOOD*, bod 37, či rozsudek ze dne 8. 5. 2019, *EN.SA. Srl*, C-712/17, bod 33). Možnost opravy takto neodůvodněně účtované daně 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 (rozsudky Soudního dvora EU ze dne 18. 6. 2009, *Stadeco*, C-566/07, bod 37).

[21] V nyní projednávané věci je však podstatné, že se o neodůvodněně naúčtovanou DPH ve světle výše uvedených rozsudků Soudního dvora Evropské unie nejedná. Plnění (europalety prodávané v tuzemsku) nebylo od DPH osvobozeno a daň uvedená na stěžovatelských vystavených fakturách nebyla uvedena v nesprávné výši; ostatně stěžovatelka ani jednu z těchto možností nenamítala. Namítala pouze to, že dle jejího názoru nelogická právní úprava nemůže být aplikována, neboť správní orgány po ní vyžadují zaplatit daň na výstupu, ačkoli jí neumožnily od této daně odečíst daň na vstupu.

[22] Z hlediska povinnosti přiznat a zaplatit daň, kterou stěžovatelka uvedla na vystavených dokladech, je ovšem s ohledem na shora uvedené nerozhodné, zda jí byl, či nebyl uznán odpočet, který nárokovala na vstupu. Pro vznik povinnosti přiznat a zaplatit daň uvedenou na vystaveném dokladu dle § 108 odst. 1 písm. i) zákona o DPH nebylo podmínkou prokázání přijetí téhož zdanitelného plnění od svých dodavatelů, jakož ani to, že k prodeji zboží (uskutečnění zdanitelného plnění) skutečně došlo. Právu příjemce vystavené faktury na odpočet daně totiž odpovídá povinnost vystavitele této faktury odvést DPH uvedenou na faktuře. V opačném případě by došlo k narušení neutrality DPH a vznikl by prostor pro daňové úniky (srov. již citovaný rozsudek zdejšího soudu č. j. 8 Afs 21/2014 - 30). Je proto také zcela nerozhodné, jak probíhala spolupráce mezi stěžovatelkou a společností VDI Enis Trade s. r. o. Rozhodující je, že byly vystaveny faktury, na nichž byla uvedena DPH, a že to byla právě stěžovatelka, která tyto faktury vystavila.

[23] Pokud jde o druhou námitku týkající se nepřiměřené délky daňové kontroly, v důsledku čehož bylo stěžovatelce znemožněno podat opravné daňové přiznání, ztotožnil se Nejvyšší správní soud s názorem žalovaného, že se jedná o námitku nepřípustnou. Zdejší soud totiž ověřil, že stěžovatelka v řízení před městským soudem tuto námitku neuvedla, ač tak učinit mohla. S ohledem na § 104 odst. 4 s. ř. s. se tak otázkou délky daňové kontroly Nejvyšší správní soud nemohl zabývat.

V. Závěr a náklady řízení

[24] Nejvyšší správní soud uzavírá, že neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. zamítl.

[25] Výrok o nákladech řízení vychází z § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla v řízení o kasační stížnosti úspěch, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly, proto mu jejich náhradu Nejvyšší správní soud nepřiznal.

P o u č e n í :

Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 20. listopadu 2020

JUDr. Jakub Camrda
předseda senátu