



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Českých Budějovicích rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Michala Hájka, Ph.D. a soudců JUDr. Marie Trnkové a Mgr. Bc. et. Bc. Petra Jiříka, ve věci

žalobce: V. D., narozen
bytem
zastoupený advokátem Mgr. Petrem Smejkaem
se sídlem Na Sadech 21, 370 01 České Budějovice

proti
žalovanému: Odvolací finanční ředitelství
se sídlem Masarykova 31, 602 00 Brno

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 6. 2019,
č.j. 22229/19/5300-21443-702551,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobce v řádném daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2016 vykázal mimo jiné tuzemská zdanitelná plnění v základní sazbě – základ daně ve výši 25 150 000 Kč a daň ve výši 5 281 000 Kč.
2. V rámci vyměřovacích řízení za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2015 až 4. čtvrtletí 2016 provedl Finanční úřad pro Jihočeský kraj (dále jen „správce daně“) u žalobce daňovou kontrolu na DPH, jejímž výsledkem bylo neuznání odpočtu daně na vstupu z důvodu zapojení žalobce do daňového podvodu. Tento závěr učinil správce daně za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2015 až 3. čtvrtletí 2016.
3. V průběhu daňové kontroly podal žalobce dodatečné daňové přiznání za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2016, v němž v návaznosti na zjištění týkajících se předchozích zdaňovacích období provedl na řádku 1 opravu základu daně a daně na výstupu tak, že snížil výši základu daně o částku 25 150 00 Kč a daň snížil o částku 5 281 500 Kč. Jako důvod žalobce uvedl, že pokud mu byl odepřen odpočet daně z důvodu zjištění „fiktivních“ plnění na vstupu v předchozích zdaňovacích obdobích, musí být stejným způsobem pohlíženo na související plnění na výstupu, která vykázal ve zdaňovacím období 4. čtvrtletí 2016, jako jím uskutečněná zdanitelná plnění.
4. Správce daně řízení zahájené podáním dodatečného daňového přiznání ve smyslu § 141 odst. 7 daňového řádu zastavil, hodnoty v něm vykázané však z důvodu absence opravných dokladů neakceptoval a vyměřil výslednou daň ve stejné výši, jako ji žalobce uplatnil ve svém řádném daňovém přiznání. Dodatečné daňové přiznání žalobce za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2016 totiž správce daně s ohledem na zjištění učiněná v průběhu daňové kontroly vyhodnotil jako účelové.
5. Žalobce podal proti platebnímu výměru ze dne 22. 3. 2018, č.j. 592285/18/2201-52521-304749, odvolání. Součástí jednoho z doplnění odvolání byly opravné daňové doklady, kterými žalobce prokazoval oprávněnost provedené opravy.
6. Žalovaný žalobou napadeným rozhodnutím rozhodnutí správce daně změnil ve výroku tak, že základ daně změnil z hodnoty 0 Kč na hodnotu -25 100 000 Kč a daň na výstupu změnil z hodnoty 0 Kč na hodnotu -5 281 500 Kč; ve zbytku rozhodnutí potvrdil. Rozhodnutím o opravě zřejmých nesprávností ze dne 17. 6. 2019, č.j. 25017/19/5300-21443/702551, žalovaný opravil své předchozí rozhodnutí tak, že změnil základ daně z hodnoty 25 150 000 Kč na 0 Kč a daň na výstupu z hodnoty 5 281 500 Kč na 0 Kč.

II. Shrnutí žaloby

7. Proti rozhodnutí žalovaného podal žalobce dne 13. 6. 2019 žalobu ke Krajskému soudu v Českých Budějovicích.
8. Žalobce uvedl, že z odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí je zřejmé, že neexistují v podstatě žádné pochybnosti týkající se skutkového stavu věci.
9. Žalobce shrnul dosavadní průběh řízení s tím, že v rámci daňové kontroly neuznal správce daně žalobci odpočet daně na vstupu z toho důvodu, že se žalobce zapojil do daňového podvodu, který spočíval v tom, že v období od 4. čtvrtletí 2015 do 3.

- čtvrtletí 2016 zahrnoval do účetnictví, a tedy i do daňových přiznání, fiktivní daňové doklady za pořízení strojů, strojních součástí a náhradních dílů, ačkoliv zdanitelná plnění deklarovaná v těchto fiktivních daňových dokladech neproběhla.
10. Žalobce upřesnil, že byl za zvlášť závažný zločin zkrácení daně, poplatku a povinné podobné platby odsouzen, a že vyplacený neoprávněný odpočet daně nejen vrátil, ale zaplatil i správcem daně předepsané daňové penále a úroky z prodlení.
 11. Žalobce uvedl, že v průběhu daňové kontroly v podstatě zpanikařil, a v obavě před svým trestním stíháním, ke kterému nakonec stejně došlo, neexistující stroje a zařízení fiktivně prodal a vystavil tak daňové doklady, dle kterých mu měla vzniknout daň na výstupu, která je předmětem žalobou napadeného rozhodnutí. Na základě těchto skutečností žalovaný uzavřel, že ke zdanitelnému plnění na výstupu deklarovanému žalobcem ve 4. čtvrtletí 2016 nedošlo, a že tedy neexistuje předmět daně, na který by bylo možné daň aplikovat. Přesto však žalovaný nevyhověl žalobcovu odvolání, a ačkoliv neexistovalo plnění, na základě kterého by byl žalobce povinován k dani na výstupu, uložil žalobci, aby tuto daň zaplatil, a to s odkazem na § 108 odst. 1 písm. j) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění rozhodném pro posuzované zdaňovací období (dále jen „ZDPH“). Dle žalovaného vznikla žalobci povinnost daň přiznat jako osobě, která vystavila doklad, na kterém je uvedena daň. Žalobce tento právní názor žalovaného považuje za absurdní.
 12. Pokud žalovaný dovodil povinnost žalobce daň přiznat a zaplatit pouze na základě formálního vystavení dokladu, na kterém je uvedena daň, ačkoli sám má za prokázané, že k plnění uvedenému v tomto daňovém dokladu nedošlo, je výklad § 108 odst. 1 písm. j) ZDPH nezákonný a jeho aplikace nesprávná. Žalobce podotknul, že si svým způsobem tuto situaci přivodil sám, nicméně to nezabývá žalovaného jeho povinností vést daňové řízení za účelem správného zjištění a stanovení daně.
 13. Žalobce dále namítl nepřezkoumatelnost žalobou napadeného rozhodnutí, neboť žalovaný změnil platební výměr ze dne 22. 3. 2018 tak, že z původních kladných hodnot základu daně a daně na výstupu tyto hodnoty změnil na záporné tím, že před hodnoty uvedl znaménko mínus. Tím ovšem navodil stav, který odporuje základním matematickým zásadám, protože v části IV. platebního výměru je daň na výstupu označena na řádce 62 jako kladná hodnota 5 281 500 Kč, zatímco na řádce 1 je tato hodnota jako záporná. Rozhodnutí je tak nepřezkoumatelné a nesrozumitelné.
 14. V doplnění žaloby ze dne 30. 7. 2019 žalobce dodal, že jednou ze společností, která mu vystavovala daňové doklady na neexistující, tedy fiktivní plnění, byla společnost JOHAL TRANS, s. r. o., kterou reprezentoval spoluobžalovaný M. K.. Jednání žalobce v za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2015 až 1. čtvrtletí 2016 soud posoudil jako dokonaný trestný čin dle § 240 odst. 1, 2 písm. a) a odst. 3 písm. a) trestního zákoníku, neboť za tato zdaňovací období byl neoprávněný odpočet žalobci správcem daně vyplacen. Zbýlá zdaňovací období 3. a 4. čtvrtletí 2016 soud posoudil jako pokus uvedeného trestného činu, neboť žalobce neoprávněný nadměrný odpočet ve svých daňových přiznáních uplatňoval, ovšem správce daně mu jej nevyplatil.
 15. Žalobce předložil odsuzující trestní rozsudek krajského soudu v Českých Budějovicích, ze kterého je zřejmé, že plnění byla fiktivní. V souvislosti s tím žalobce zopakoval, že v průběhu trestního řízení nejenže žalobce neoprávněně vylákanou DPH, ale i vyměřené penále ve výši 422 440 Kč zaplatil.

16. Žalobce namítl absurdnost celé situace obzvláště za situace, kdy adresátovi fiktivních plnění – společnosti JOHAL TRANS, s. r. o. – nebyla DPH z těchto fiktivních plnění z titulu nadměrného odpočtu správcem daně vyplacena, a to právě s konstatováním, že k reálnému uskutečnění zdanitelných plnění nedošlo. Pokud by byl akceptován přístup žalovaného, došlo by k narušení principu daňové neutrality.
17. Závěrem žalobce navrhl, aby krajský soud žalobou napadené rozhodnutí, jakož i platební výměr správce daně zrušil.

III. Shrnutí vyjádření žalovaného a jeho doplnění

18. Žalovaný ve vyjádření k žalobě stručně shrnul dosavadní průběh řízení a vymezil předmět sporu.
19. K námitce nepřezkoumatelnosti žalovaný uvedl, že již dne 17. 6. 2019 vydal souladu s § 104 odst. 1 daňového řádu rozhodnutí o opravě zřejmých nesprávnosti, kterým rozhodnutí ze dne 7. 6. 2019 ve výrokové části opravil tak, že na řádku 1 změnil základ daně z hodnoty 25 100 000 na hodnotu 0 a daň na výstupu z hodnoty 5 281 500 na hodnotu 0. Vzhledem k tomu, že toto rozhodnutí žalobce napadl dne 25. 6. 2019 odvoláním, bylo hodnocení podrobeno přezkumu. V následném doplnění svého vyjádření žalovaný uvedl, že Generální finanční ředitelství rozhodnutím ze dne 8. 11. 2019, čj. 85256/19/7100-20117-010212, odvolání žalobce zamítlo.
20. Žalovaný k tomuto dodal, že žalobou napadené rozhodnutí jiné základní obsahové náležitosti nepostrádá a je z něj zřejmé, kterými úvahami se žalovaný při svém rozhodování řídil.
21. K nezákonnosti žalobou napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že důvodem, proč neakceptoval hodnoty uvedené v dodatečném daňovém přiznání tak, jak § 141 odst. 7 daňového řádu ukládá, byla skutečnost, že žalobce nepředložil k provedení opravy základu daně a daně na výstupu žádné důkazní prostředky, a to ani po výzvě ze dne 23. 6. 2017. Je tedy zřejmé, že žalobce neunesl své důkazní břemeno. Správce daně společně s ostatními daňovými přiznáními vyhodnotil toto dodatečné daňové přiznání jako účelové a vyměřil daň tak, jak ji žalobce vykázal ve svém řádném daňovém přiznání.
22. Dle žalovaného na daňových dokladech, které žalobce předložil správci daně, chybí název obchodního partnera, vůči němuž je oprava činěna, jakož chybí i potvrzení tohoto odběratele o jejich převzetí. To je v rozporu s § 43 odst. 1 ZDPH. Opravu daně dle uvedeného ustanovení lze provádět v případech, kdy na straně odběratele stojí občan či osoba povinná k dani (neplátce). V předmětném případě však odběratelem plnění (původně deklarovaných jako zdanitelných) byla společnost JOHAL TRANS, s. r. o., která byla plátcem DPH jak v době vystavení původních daňových dokladů, tak v době vystavení opravných daňových dokladů. Registrace k DPH byla této společnosti zrušena až ke dni 31. 7. 2018.
23. V případě, že žalobce vystavil daňové doklady, o kterých sám tvrdí, že byly fiktivní, měl dle § 108 odst. 1 písm. j) ZDPH povinnost přiznat a zaplatit daň na výstupu. Smyslem tohoto ustanovení je zabránit neoprávněnému uplatnění nároku na odpočet u příjemce dokladu, na kterém je uvedena daň. K tomu žalovaný odkázal i na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 10. 2014, č.j. 8 Afs 21/2014-30. Dle žalovaného žalobce žádným způsobem neprokázal dobrou víru v to, že si jeho odběratel neuplatní

z plnění deklarovaných na předmětných dokladech odpočet daně. Nevyloučil ani nebezpečí ztráty daňových příjmů. Proto mu dle žalovaného přísluší povinnost tuto vyčíslenou daň odvést, jak mu ukládá § 108 odst. 1 písm. j) ZDPH.

24. Žalovaný se neztotožnil s žalobcem v tvrzení, že osoby povinné daň přiznat, nemají povinnost tuto daň i zaplatit. Tato povinnost jim vyplývá z § 136 odst. 4 ve spojení s § 135 odst. 3 daňového řádu.
25. Závěrem žalovaný konstatoval, že žalobce nesplnil podmínky pro provedení opravy daně za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2016 ve smyslu § 43 odst. 1 ZDPH. Plnění, která žalobce v tomto zdaňovacím období vykázal jako zdanitelná, těmito plněními nejsou. Žalobce však vystavil doklady ve prospěch plátce JOHAL TRANS, s. r. o., na nichž vyčísлил DPH. V takovém případě nastávají účinky § 108 odst. 1 písm. j) ZDPH, který ukládá osobám, jež vystavily doklad, na kterém uvedly daň, povinnost tuto daň přiznat a odvést.
26. Žalovaný navrhl, aby krajský soud žalobu zamítl.

IV. Právní hodnocení krajského soudu

27. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů. Vycházel přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez jednání dle § 51 s. ř. s.
28. Žaloba není důvodná.
29. Krajský soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného, jejíž důvodnost by sama o sobě byla důvodem pro zrušení uvedeného rozhodnutí.
30. V otázce požadavků na kvalitu odůvodnění správního rozhodnutí lze poukázat například na rozsudek ze dne 16. 6. 2006, č.j. 4 As 58/2005-65, v němž Nejvyšší správní soud konstatoval, že z rozhodnutí správního orgánu musí být mimo jiné patrné, „*proč správní orgán považuje námitky účastníka za liché, mylné, nebo vyvrácené, které skutečnosti vzal za podklad svého rozhodnutí, proč považuje skutečnosti předestírané účastníkem za nerozhodné, nesprávné, nebo jinými řádně provedenými důkazy vyvrácené, podle které právní normy rozhodl, jakými úvahami se řídil při hodnocení důkazů*“. Jinými slovy z rozhodnutí správního orgánu musí plynout, jaký skutkový stav vzal správní orgán za rozhodný, jak uvážil o pro věc podstatných skutečnostech, resp. jakým způsobem rozhodné skutečnosti posoudil. Povinnost odůvodnit rozhodnutí však z druhé strany nemůže být chápána tak, že vyžaduje podrobnou odpověď na každý argument účastníků řízení (srov. obdobně například nálezy Ústavního soudu ze dne 27. 3. 2012, sp. zn. IV. ÚS 3441/11). Rozhodnutí správních orgánů obou stupňů tvoří z hlediska soudního přezkumu jeden celek a není proto vyloučeno, aby případné mezery odůvodnění tato rozhodnutí vzájemně doplňovala (srov. například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2014, čj. 6 As 161/2013-25).
31. Pokud jde o otázku nepřezkoumatelnosti rozhodnutí pro nesrozumitelnost, lze poukázat na rozsudek ze dne 25. 4. 2013, č.j. 6 Ads 17/2013-25, v němž Nejvyšší správní soud dovodil, „*že rozsudek by byl nepřezkoumatelný pro nesrozumitelnost, pokud by z něj nebylo lze jednoznačně dovodit, jakým právním názorem je správní orgán po zrušení svého rozhodnutí vázán a jak má v dalším řízení postupovat (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 3 Ads 80/2009-132 ze dne 22. září 2010), nebo pokud by z*

něj nevyplývalo, podle kterých ustanovení a podle jakých právních předpisů byla v kontextu podané správní žaloby posuzována zákonnost napadeného správního rozhodnutí (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 7 As 28/2008-76 ze dne 21. srpna 2008), pokud by jeho odůvodnění bylo vystavěno na rozdílných a vnitřně rozporných právních hodnoceníh téhož skutkového stavu (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 4 Azs 94/2007-107 ze dne 31. ledna 2008), či pokud by jeho výrok byl vnitřně rozporný nebo by z něj nebylo možno zjistit, jak vlastně soud rozhodl (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Ads 58/2003 ze dne 4. prosince 2003, 133/2004 Sb. NSS) a v některých jiných speciálních případech. Nicméně, s tímto kasačním důvodem je nutno zacházet obezřetně, neboť zrušením rozhodnutí soudu pro nepřezkoumatelnost se oddaluje okamžik, kdy základ sporu bude správními soudy uchopen a s konečnou platností vyřešen, což není v zájmu ani účastníků řízení (v případě nositelů veřejných subjektivních práv je ve hře též jejich základní právo na rozhodnutí věci bez zbytečných průtahů podle čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, resp. na projednání věci v přiměřené lhůtě podle čl. 6 odst. 1 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod), a koneckonců ani ve veřejném zájmu na hospodárnosti řízení před správními soudy, nemluvě o nákladech, jež jsou se soudním přezkumem spojeny.“ Jakkoli uvedené závěry Nejvyšší správní soud vyslovil v souvislosti s rozsudkem soudu, lze je nepochybně vztáhnout též vůči rozhodnutí správního orgánu.

32. Žalobce spatřoval nepřezkoumatelnost žalobou napadeného rozhodnutí (z nedostatku důvodů, jakož i nesrozumitelnosti) v tom, že žalovaný tímto rozhodnutím změnil platební výměr tak, že z původních kladných hodnot základu daně a daně na výstupu tyto hodnoty změnil na záporné, a to vyznačením znaménka mínus. Tím ovšem navodil stav, který odporuje základním matematickým zásadám, protože v části IV. platebního výměru je daň na výstupu označena na řádku 62 jako kladná hodnota 5 281 500 Kč, zatímco na řádku 1 je tato hodnota jako záporná.
33. Krajský soud se v otázce hodnocení nepřezkoumatelnosti po prostudování správního spisu ztotožnil s žalovaným, který uvedl, že již dne 17. 6. 2019 vydal rozhodnutí o opravě zřejmých nesprávnosti dle § 104 odst. 1 daňového řádu, kterým své rozhodnutí ze dne 7. 6. 2019 ve výrokové části opravil tak, že na řádku 1 změnil základ daně z hodnoty 25 150 000 Kč na hodnota 0 Kč a daň na výstupu z hodnoty 5 281 500 Kč na hodnotu 0 Kč. Generální finanční ředitelství následně rozhodnutím ze dne 8. 11. 2019 odvolání žalobce zamítlo.
34. Námitku nepřezkoumatelnosti z důvodu změny výroku z pohledu kladných a záporných hodnot na jednotlivých řádcích proto krajský soud považuje za nedůvodnou, jelikož své původní pochybení žalovaný opravným rozhodnutím odstranil. Sám žalobce přitom v žalobě uvedl, že „šlo však v podstatě jen o formální změnu, protože podstata původního platebního výměru zůstala nezměněna, neboť i po této změně provedené žalovaným zůstává žalobci povinnost zaplatit daň ve výši 5 263 777,- Kč (tato částka je dána rozdílem daně na výstupu v řádce 62 platebního výměru a odpočtu daně na řádce 63 platebního výměru).“ Z uvedeného je zřejmé, že žalobci bylo po celou dobu zcela zřejmé, jakým způsobem žalovaný věc posoudil.
35. Na okraj k tomu krajský soud poznamenává, že mu není zcela srozumitelný procesní postup žalobce, jenž se žalobou domáhá zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost z důvodu chyby ve výroku žalovaného, přičemž jakmile žalovaný následně chybný výrok opravil, podal žalobce proti tomuto opravnému rozhodnutí odvolání.

36. Žalobce dále uvedl, že v průběhu daňové kontroly zpanikařil, a v obavě před svým trestním stíháním, ke kterému nakonec stejně došlo, neexistující stroje a zařízení fiktivně prodal a vystavil tak daňové doklady, dle kterých mu měla vzniknout daň na výstupu, která je předmětem žalobou napadeného rozhodnutí. Na základě těchto skutečností žalovaný uzavřel, že ke zdanitelnému plnění na výstupu deklarovanému žalobcem ve 4. čtvrtletí 2016 nedošlo, a že tedy neexistuje předmět daně, na který by bylo možné daň aplikovat. Přesto však žalovaný nevyhověl žalobcovu odvolání, a ačkoliv neexistovalo plnění, na základě kterého by byl žalobce povinován k dani na výstupu, uložil žalobci, aby tuto daň zaplatil, a to s odkazem na § 108 odst. 1 písm. j) ZDPH. Těmto námitkám krajský soud nepřisvědčil.
37. Dle § 108 odst. 1 písm. j) ZDPH přiznat daň je povinna „osoba, která vystaví doklad, na kterém uvede daň“.
38. Z výše uvedeného je zřejmé, že správce daně v nyní posuzovaném případě nepřiznal žalobci za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2016 nárok na odpočet DPH.
39. Dle § 72 a § 73 ZDPH je jednou z podmínek pro to, aby byl nárok na odpočet daně přiznán, zjištění, že fakticky došlo k uskutečnění zdanitelného plnění, které bylo daňovým subjektem v rámci jeho ekonomických činností použito pro účely uskutečňování plnění, která jsou uvedena v § 72 ZDPH. Žalobce i žalovaný shodně potvrzují, že zdanitelné plnění na vstupu i výstupu bylo fiktivní. Lze tak shrnout, že k uskutečnění zdanitelného plnění nedošlo, resp., že žalobce tuto skutečnost neprokázal (a v případě fiktivního plnění ani prokázat nemohl). Žalobce považoval závěr správních orgánů za absurdní v tom, že z neuskutečnění zdanitelného plnění je mu vyměřována daň na výstupu, a to zvláště za situace, kdy mu odpočet daně nebyl žalovaným z důvodu fiktivního plnění ani uznán.
40. Podobnou situaci se zabýval Městský soud v Praze, který ve svém rozsudku ze dne 15. 10. 2019, č.j. 11 Af 38/2017-37, uvedl následující: „[t]ato nelogičnost je zdánlivá. Jak sám žalobce uvedl, platí, že je nutno vycházet z údajů, které sám daňový subjekt uvede v daňovém přiznání. Tomu koresponduje ust. § 108 odst. 1 písm. i/ zákona o dani z přidané hodnoty [pozn.: aktuálně se jedná o písm. j) citovaného ustanovení], platného v rozhodném období, podle něhož povinnost přiznat daň je stanovena osobě, která vystaví doklad, na kterém uvede daň. Při posuzování otázky, zda byly splněny podmínky pro aplikaci ust. § 108 odst. 1 písm. i/ zákona o dani z přidané hodnoty, vycházel soud z právního názoru, který byl vyjádřen v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14.10.2004, č.j. 8 Afs 21/2014-30. Z uvedeného rozsudku je zřejmé, že Nejvyšší správní soud zaujal právní názor, že doměření daně podle uvedeného ustanovení (v době rozhodování NSS bylo ustanovení zcela shodného obsahu zařazeno pod § 108 odst. 1 písm. m/ zákona o DPH) není podmíněno prokázáním, že deklarované zdanitelné plnění se uskutečnilo.“
41. Pro posouzení věci je podstatný především závěr Nejvyššího správního soudu obsažený v posledně citovaném rozsudku č.j. 8 Afs 21/2014-30, dle něhož
42. „29. Podle ustálené judikatury Soudního dvora je na základě čl. 21 odst. 1 písm. c) šesté směrnice [pozn.: šestá směrnice Rady 77/388/EH, o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu - Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně; aktuálně se jedná o čl. 203 směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty] plátcem DPH každá osoba, která uvede DPH na faktuře

nebo jiném dokladu sloužícím jako faktura, a to ,bez ohledu na povinnost odvést tuto daň na základě plnění, jež je předmětem DPH‘ (rozsudky Stroy trans EOOD, odst. 29, Stadeco odst. 26, Schmeink & Cofreth, odst. 53, nebo rozsudky ze dne 13. 12. 1989, C-342/87, Genius, odst. 19, a ze dne 15. 3. 2007, C-35/05, Reemtsma Cigarettenfabriken, odst. 23). Tím, že povinnost odvést DPH uvedenou na faktuře existuje nezávisle na povinnosti odvést tuto daň z důvodu plnění podléhajícího DPH, má být vyloučeno nebezpečí ztráty daňových příjmů, které může vzniknout z nároku na odpočet daně příjemce faktury (rozsudky Stadeco, odst. 28, Schmeink & Cofreth, odst. 57 a 61, Stroy trans EOOD, odst. 32).

30. Tento výklad nevede k závěru, že by vystavená faktura zakládala vždy (tedy i pokud byla vystavena nesprávně, např. DPH byla uvedena bezdůvodně nebo v nesprávné výši) povinnost uhradit DPH podle údajů, které jsou na ní uvedeny. Podle Soudního dvora je na členských státech, aby ve svém vnitrostátním právu upravily možnost opravy takto neodůvodněně naúčtované daně. Možnost opravy by ovšem měla být poskytnuta pouze v případech, kdy vystavitel faktury prokáže svou dobrou víru (viz např. rozsudek Genius, odst. 18), nebo včas zcela vyloučí nebezpečí ztráty daňových příjmů (viz např. rozsudek Schmeink & Cofreth, odst. 58). Zároveň právo EU nebrání tomu, aby vnitrostátní právní řád odmítl vrácení bezdůvodně vybraných daní, pokud by to vedlo k bezdůvodnému obohacení osoby povinné k dani (rozsudek Stadeco, odst. 48 a 49, nebo rozsudek ze dne 10. 4. 2008, C-309/06, Marks & Spencer). Vrácení daně, která je dlužná pouze z důvodu jejího nesprávného uvedení na vystavené faktuře, proto může být podmíněno např. tím, že osoba povinná k dani dodatečně zašle příjemci poskytnutých služeb opravenou fakturu bez uvedení DPH (rozsudek Stadeco, odst. 51).

31. S ohledem na uvedenou možnost opravy a na nebezpečí, že faktura bezdůvodně uvádějící DPH bude použita pro uplatnění nároku na odpočet, nemůže být podle Soudního dvora povinnost stanovená v čl. 203 směrnice 2006/112/ES považována za povinnost, která by dávala dlužné platbě charakter sankce (rozsudek Stroy trans EOOD, odst. 34). Dále Soudní dvůr doplnil, že pokud se vystavitel faktury nedovolává jednoho z případů umožňujících opravu bezdůvodně naúčtované DPH, daňová správa není povinná v rámci daňové kontroly prováděné u tohoto vystavitele ověřovat, zda naúčtovaná a přiznaná DPH odpovídá zdanitelným plněním reálně uskutečněným tímto vystavitelem (rozsudek Stroy trans EOOD, odst. 35).

32. V rozsudcích Stroy trans EOOD a LVK – 56 EOOD pak Soudní dvůr uzavřel, že osoba je povinná odvést DPH, kterou uvede na faktuře, bez ohledu na to, zda zdanitelné plnění bylo uskutečněno (rozsudek Stroy trans EOOD, odst. 35 a výrok 1., LVK – 56 EOOD, odst. 42 a výrok 1.)

33. Nejvyšší správní soud proto uzavřel, že doměření daně podle § 108 odst. 1 písm. m) zákona o DPH není podmíněno prokázáním, že se deklarované zdanitelné plnění jednoznačně uskutečnilo.“

43. Z výše uvedeného rozsudku Nejvyššího správního soudu, jakož i v něm citované judikatury Soudního dvora Evropské unie je nutno dovodit, že postup dle § 108 odst. 1 písm. i) ZDPH přichází v úvahu bez ohledu na to, zda bylo či nebylo prokázáno uskutečnění zdanitelného plnění. Je totiž zřejmé, že vystavením dokladů s uvedením DPH je umožněno příjemcům těchto dokladů uplatnit nárok na odpočet daně. Odmítnout tento postup by pak bylo možné v zásadě pouze tehdy, pokud by žalobce

- buďto prokázal, že při vystavení faktury jednal v dobré víře, popřípadě pokud by včas zcela vyloučil nebezpečí ztráty daňových příjmů. Ani jeden z těchto případů však v nyní posuzované věci nenastal.
44. Žalobce faktury na fiktivní plnění vystavoval zcela vědomě, a to s cílem ovlivnit výši své daňové povinnosti. Jeho dobrou víru proto v daném ohledu v žádném případě osvědčit nelze.
45. Pokud pak až v průběhu daňové kontroly žalobce dle svých slov „zpanikařil“, vystavil fiktivní daňové doklady, a až následně se rozhodl pro opravu svého původního daňového tvrzení, pak nelze hovořit ani o včasném vyloučení možnosti nebezpečí ztráty daňových příjmů. Jediným motivem tohoto jednání totiž byla pouhá snaha žalobce vyhnout se trestnímu stíhání, které mu v té době již reálně hrozilo. Za včasné by přitom opatření žalobce bylo možno považovat pouze tehdy, pokud by jej učinil ještě předtím, než mu bezprostředně hrozily negativní důsledky jeho protizákonného jednání. Opačný postup by v rozporu se smyslem shora citované judikatury Soudního dvora Evropské unie představoval v podstatě „bianco šek“ pro daňové subjekty v podobných případech, které by fakticky k přijetí opatření vylučující nebezpečí ztráty daňových příjmů nic nemotivovalo do chvíle, než by jejich podvodné jednání bylo odhaleno.
46. Krajský soud proto v této souvislosti uzavírá, že žalobci vznikla na základě jím vystavených faktur povinnost přiznat daň [§ 108 odst. 1 písm. j) ZPDH] a tuto daň též ve lhůtě pro podání řádného daňového tvrzení zaplatit (§ 135 odst. 3 daňového řádu).

V. Závěr a náklady řízení

47. Na základě shora uvedeného dospěl krajský soud k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
48. O náhradě nákladů řízení rozhodl krajský soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. Žalobce neměl v řízení úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Pokud jde o procesně úspěšného žalovaného, v jeho případě nebylo prokázáno, že by mu v souvislosti s tímto řízením před soudem vznikly nezbytné náklady důvodně vynaložené nad rámec běžné úřední činnosti. Z toho důvodu mu krajský soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Českých Budějovicích 5. února 2020

JUDr. Michal Hájek, Ph.D. v. r.
předseda senátu