



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Alexandra Krysla a soudců JUDr. Veroniky Burianové a Mgr. Lukáše Pišvejce ve věci

žalobce: **Ing. P. P.**, narozený dne ...
DIČ: x
sídlem ...
zastoupený daňovou kanceláří TOMÁŠ GOLÁŇ, daňová kancelář
s. r. o.
sídlem Jiráskova 1284, 755 01 Vsetín

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 1. 2019, č. j. 795/19/5300-22444-706385,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 1. 2019, č. j. 795/19/5300-22444-706385, se zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku žalobci k rukám zástupce žalobce náklady řízení v částce 25 395 Kč.

Odůvodnění:

I.

Napadené rozhodnutí

1. Žalobce se podanou žalobou domáhal zrušení shora uvedeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo k odvolání žalobce změněno rozhodnutí Finančního úřadu pro Plzeňský kraj ze dne 5. 1. 2018, č. j. 10762/18/2308-50521-401789, tak, že v části I. Zdanitelné plnění: dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku hodnota ř. 2 - Základ daně (snížená sazba) se mění z 3 500 000 Kč na 0 Kč a hodnota ř. 2 - Daň na výstupu (snížená sazba) se mění ze 490 000 Kč na 0 Kč. Prvoinstančním rozhodnutím – dodatečným platebním výměrem byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „daň“) za zdaňovací období měsíce listopadu roku 2012 ve výši 490 000 Kč a současně jím byla žalobci uložena povinnost uhradit penále ve výši 98 000 Kč.

II.

Žaloba

2. Žalobce odůvodnil žalobu následovně: V průběhu daňové kontroly správce daně požadoval prokázat, že žalobce prodal obchodní korporaci UZAP s.r.o., se sídlem U lužického semináře 114/46, Malá Strana, 118 00 Praha 1, DIČ CZ26349205 (dále jen „UZAP“), rostliny uvedené na dodacím listu č. 1200636, neboť měl pochybnosti o jejich existenci a jejich likvidaci. Zatímco na předmětném dodacím listu byl uveden základ daně ve výši 3 500 000 Kč, daňový doklad č. V12064 doložený k tomuto obchodnímu případu nesl částku ve výši 3 057 Kč bez daně z přidané hodnoty. Žalobce v průběhu daňového řízení tvrdil, že předmětný daňový doklad byl vystaven ve správné výši, neboť se jednalo o poškozené a neprodejné zboží (rostliny), u kterých z důvodu klimatických změn došlo k nevratnému poškození. K prokázání svého tvrzení o poškození rostlin pak žalobce doložil zejména likvidační protokol, stavy zásob, soupisku vyřazeného zboží a navrhl provedení svědeckých výpovědí, čímž prokazoval existenci i likvidaci daného plnění. Správce daně dospěl k závěru, že k dodání zboží uvedeném na dodacím listu č. VDL1200636 a daňovém dokladu č. V12064 obchodní korporaci UZAP došlo, avšak dle jeho názoru nebyla prokázána správná částka za prodej těchto rostlin, a proto doměřil na základě výše uvedeného dodacího listu VDL1200636 daň z přidané hodnoty na řádku 2 daňového přiznání ve výši 490 000 Kč ze základu daně 3 500 000 Kč. Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce odvolání, kterým bylo rozhodnuto napadeným rozhodnutím. Žalovaný naopak vyhodnotil, že k dodání předmětného plnění nedošlo, ovšem s ohledem na existenci dodacího listu č. VDL1200636, který dle názoru žalovaného splňuje podmínky daňového dokladu, bude daň z přidané hodnoty doměřena na řádku č. 62 a 66 rozhodnutí správce daně ponechána, avšak z jiného důvodu.
3. Žalovaný odůvodnil své závěry tím, že dodací list č. VDL1200636 obsahuje veškeré povinné náležitosti daňového dokladu podle § 28 odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění k předmětnému období (dále jen „ZDPH“). Žalobce namítal, že k posouzení písemnosti jako daňového dokladu nestačí pouze formální stránka, ale musí být posouzena také stránka materiální, tedy zda daná písemnost svým obsahem a určením vůbec může jako daňový doklad sloužit. V případě žalobce

předmětný dodací list nebyl a ani nemůže být svou povahou daňovým dokladem. Žalobce poukázal na to, že žalovaný na několika místech napadeného rozhodnutí daný doklad explicitně identifikuje jako dodací list a nikoli jako daňový doklad. Podle žalobce dodací list nesplňuje ani obligatorní obsahové náležitosti daňového dokladu, protože neobsahuje evidenční číslo daňového dokladu (V + číslo konkrétního daňového dokladu), ale číslo dodacího listu (VDL + číslo konkrétního dodacího listu). Označením zcela rozdílné číselné řady došlo nejen k narušení číselné řady vydaných daňových dokladů žalobce, ale především k narušení přehlednosti účetnictví. Výkladem zastávaným žalovaným by byly posuzovány také kupní smlouvy jako daňové doklady.

4. Ve vztahu k předpokladu vzniku daňové povinnosti dle § 108 odst. 1 písm. k) ZDPH a dle rozsudků Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) C-566/07 ve věci *Stadeco BV* a C-642/11 ve věci *Stroj trans EOOD* žalobce uvedl, že ani jeden z uvedených rozsudků nedopadá na posuzovanou věc, protože šlo o nárok příjemce daňového dokladu na odpočet daně, kdy v případě věci *Stadeco BV* se nebyly pochybnosti o existenci plnění a ve věci *Stroj trans EOOD* deklarovaný dodavatel popíral existence plnění. Nejednalo se ovšem o posouzení otázky existence daňového dokladu, neboť ten nebyl v obou případech rozporován. Byl posuzován ovšem vztah porušení principu neutrality daně ve vztahu k uplatněnému nároku na odpočet, tedy situace, kdy si z daných daňových dokladů uplatnil jiný subjekt nárok na odpočet daně. Žalobce argumentoval tím, že v jeho věci nebyl dán kauzální nexus mezi existencí daňového dokladu a možností narušení principu daňové neutrality, protože absentovalo zjištění týkající se dodání zboží z předmětného „daňového“ dokladu v deklarované částce. Dále žalobce argumentoval tím, že správce daně ani žalovaný v průběhu daňové kontroly neprokázali, že by se v rámci dodacího listu č. VDL1200636 jednalo o daňový doklad, který byl uhrazen a z něhož by byl nárokován odpočet na dani. Nemohlo-li dojít k narušení principu daňové neutrality, nelze požadovat po subjektu úhradu daně na základě samotné existence daňového dokladu, navíc zcela vadně identifikovaného.
5. Žalobce v dalším okruhu žalobních námitek uvedl, že správce daně se zaměřil pouze na prokazování likvidace rostlin, kdy prokazoval žalobci nesrovnalosti v dokladech, ve skladové evidenci a rovněž i dle správce daně svědecké výpovědi nepotvrdily, že k samotnému vyřazení, resp. k likvidaci vůbec došlo, že mrazy tvrzené žalobcem nemohly rostliny poškodit atd., když následně žalobci doměřil daň z přidané hodnoty z prodeje těchto rostlin, které dle správce daně v průběhu daňové kontroly neexistovaly. Přitom doměřená daň odpovídá výši uvedené na dodacím listu, a nikoliv na příslušném daňovém dokladu. Žalovaný uzavřel, že nebylo prokázáno dodání zboží uvedeného na dodacím listu č. VDL120063 ve smyslu ZDPH. Žalobce sporoval hodnocení žalovaného ve vztahu k provedeným svědeckým výpovědím a nesprávný závěr žalovaného, že žalobce nemohl dne 1. 11. 2012 použít název UZAP. Žalobce trval na tom, že dostatečnými důkazními prostředky prokázal nejen samotnou likvidaci rostlin, ale i dodání tohoto plnění obchodní korporaci UZAP - prokázal provázanost daňového dokladu č. V12064 a dodacího listu č. VDL1200636.
6. Žalobce navrhl, aby soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

III.

Vyjádření žalovaného k žalobě

7. Žalovaný k výzvě soudu podal k žalobě vyjádření, v němž s odkazem na odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedl, že doklad č. VDL1200636 obsahuje po formální stránce všechny náležitosti daňového dokladu ve smyslu § 28 odst. 2 ZDPH, aniž je podstatné, jak je uvedený doklad označen, když rozhodné jsou jeho náležitosti. Žalovaný k žalobní námitce žalobce uvedl, že z textu celého žalobou napadeného rozhodnutí je zřejmé, že uvedený doklad žalovaný považuje za „doklad s uvedenou daní“, tedy za doklad, jež obsahuje všechny náležitosti dle § 28 odst. 2 ZDPH, a na základě něhož je žalobce povinen ve smyslu ustanovení § 108 odst. 1 písm. k) ZDPH přiznat a zaplatit daň. Pokud žalovaný v napadeném rozhodnutí označoval doklad jako dodací list, pak měl na mysli pouze jeho nadepsání. K námitce žalobce, že doklad nezapadá do číselné řady jím označovaných daňových dokladů, žalovaný uvedl, že není podstatné, jak je doklad označen, protože ho lze z materiálního hlediska podřadit pod ustanovení § 108 odst. 1 písm. k) ZDPH. Žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 21/2014-30 ze dne 13. 10. 2014 a na to, že žalobce nevyužil institut opravy daně ve smyslu ustanovení § 43 ZDPH. Žalovaný trval na tom, že na případ žalobce je rozsudek SDEU C-566/07 Stadeco BV přílehlavý nejméně v rozsahu řešené druhé předběžné otázky a rozsudek SDEU C-642/11 Stroj trans EOOD přílehlavý nejméně v rozsahu řešené první předběžné otázky. Žalovaný dále uvedl, že ustanovení § 108 odst. 1 písm. k) ZDPH normuje, že přiznat a zaplatit daň správci daně je povinná osoba, která vystaví doklad, na kterém uvede daň, a dle žalovaného takový doklad splňující náležitosti daňového dokladu ve smyslu ustanovení § 28 odst. 2 ZDPH žalobce vystavil, aniž by bylo podmínkou předmětného ustanovení § 108 odst. 1 písm. k) ZDPH dodání zboží (v případě, kdy je zboží dodáno, zakotvuje totiž ZDPH povinnost přiznat daň dle ustanovení § 108 odst. 1 písm. a) ZDPH). Žalovaný odkázal na rozsudek SDEU C-454/98 Schmeink & Strobel a dovodil z něj, že v případě, že byly vystaveny faktury na nikdy neuskutečněné dodávky vznikla povinnost přiznat daň uvedená na dokladu, aniž by to bylo podmíněno úhradou dokladu. Pokud se týká otázky, zda byl či nebyl z takového dokladu uplatněn osobou nadepsanou jako odběratel nárok na odpočet daně, je dle žalovaného rozhodné, že doklad měl formální náležitosti daňového dokladu, tj. po formální stránce splňoval podmínku nároku na odpočet daně ve smyslu ustanovení § 73 odst. 1 písm. a) ZDPH, a ze strany příjemce dokladu jím v přiznání uplatněn být mohl, byť tedy v rozporu s ustanovením § 72 odst. 1 ZDPH, a to v kterémkoliv zdaňovacím období v průběhu tříleté lhůty pro uplatnění nároku na odpočet daně. V případě, kdyby takto příjemce dokladu nárok na odpočet daně na základě takového dokladu, na němž je uvedena daň, uplatnil, hrozilo riziko snížení daňových příjmů, neboť takový nárok by nebyl podložen existencí zdanitelného plnění a byl by uplatněn nezákonně, v rozporu s ustanovením § 72 odst. 1 ZDPH. Žalobce shrnul, že bylo na žalobci, aby v dostatečném čase odstranil riziko jakéhokoliv snížení daňových příjmů v rámci ustanovení § 43 odst. 1 ZDPH, aniž by byl prověřován ze strany správce daně. Žalovaný nesouhlasil s námitkou vadného hodnocení svědeckých výpovědí a odkázal na napadené rozhodnutí.
8. Žalovaný setrval na svém závěru, že nebylo prokázáno, že by zboží na dokladu č. VDL1200636 bylo ve smyslu ZDPH dodáno, a proto nelze hovořit o uskutečnění zdanitelného plnění dle ZDPH. Na základě tohoto pak nebylo možno podřadit skutkovou situaci pod ustanovení § 108 odst. 1 písm. a) ZDPH. Žalovaný uzavřel, že proto postupoval podle ustanovení § 108 odst. 1 písm. k) ZDPH, neboť doklad předložený žalobcem obsahoval daň.

9. Pokud jde o označení odběratele UZAP, žalovaný uvedl, že notářsky zápis NZ 83/2012 týkající se změny obchodní firmy byl sepsán dne 1. 11. 2012 a došel soudu jako doklad pro změnu v obchodním rejstříku dne 5. 11. 2012 a zde byl založen dne 29. 11. 2012, když do té doby nemohla být veřejně známa změna obchodní firmy. Žalovaný dodal, že zápis změny obchodní firmy do obchodního rejstříku má konstitutivní povahu. Žalovaný uzavřel, že uvedení názvu společnosti UZAP a nového sídla společnosti v likvidačním protokolu v době, kdy tyto skutečnosti nemohly být veřejně známy, činí údaj o doporučení k odprodeji zboží této společnosti silně nevěrohodným.
10. Žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl.

IV.

Replika

11. Žalobce ve vyjádření k vyjádření žalovaného k žalobě uvedl, že v daňovém řízení nejprve předložil vydanou fakturu, později dodal výdejku ze skladu ze dne 30. 11. 2012, která je nazvána dodacím listem. Fakturou byly prodány odběrateli poškozené květiny pouze za cenu květináčů. Žalovaný v napadeném rozhodnutí nevysvětlil, proč dává dodacímu listu větší váhu, než dává faktuře. Žalovaný nepředložil žádné důkazní prostředky, neoznačil žádné skutečnosti, na základě kterých by důvodně zpochybnil výše uvedenou vydanou fakturu. Žalovaný si vybral jako daňový doklad a důkazní prostředek zcela účelově dodací list, aby mohl žalobci daň uvedenou na tomto dodacím listu doměřit. Žalovaný položil otázku, proč by všechny běžné faktury, resp. jejich číselné řady byly označovány počátečním písmenem V a názvem daňový doklad a dodací listy začínaly číselným označením VDL a názvem dodací list, když dle žalovaného lze jako daňový doklad využít již samotný dodací list, a dokládá tím účelovost postupu žalovaného. Pokud by odběratel nárokoval odpočet pouze na základě uvedeného dodacího listu, žalovaný by zcela jistě požadoval doložení daňového dokladu, bez něhož by odběrateli nárok na odpočet neuznal. Postupem žalovaného byl narušen princip neutrality daně, neboť odběrateli byl předán pouze daňový doklad V12064, tedy odběratel měl možnost si uplatnit odpočet pouze z dokladu V12064, nikoliv z dodacího listu VDL1200636. Ostatně, jak již bylo uvedeno výše, pokud by správce daně měl k dispozici u odběratele doklady V12064 a VDL1200636, zcela jistě by přiznal odběrateli nárok na odpočet pouze z dokladu V12064. Neutralita daně z přidané hodnoty je založena na tom, že jeden subjekt daň odvede a druhý si ji odečte, a je základním atributem systému daně z přidané hodnoty. Pokud žalovaný argumentoval tím, že žalobce si musel být vědom rizika ztráty daně, a proto měl provést opravu daně, žalobce k tomu uvedl, že měl řádnou řadu vydaných faktur a řádnou řadu dodacích listů a nemohlo ho proto napadnout, že dodací listy bude žalovaný v budoucnu považovat za faktury a že bude chtít, aby žalobce z těchto dodacích listů odvedl daň na výstupu. Žalobce dodal, že § 108 písm. k) ZDPH vychází z judikatury Soudního dvora EU a má zabránit právě porušení neutrality daně, tedy zabránit situaci, kdy daň na výstupu prodávajícího je odečtena kupujícím a následně dojde k situaci, kdy u prodávajícího finanční orgány prohlásí, že plnění bylo fiktivní. Nelze pak zajistit, že by bylo možno otevřít kontrolu i u kupujícího, takže daň na výstupu zrušená u prodávajícího by byla u kupujícího nenávratně odečtena (vrácena státu). Nic takového se však v projednávané věci nestalo, neboť kupující si uplatnil daň pouze z původního daňového dokladu č. V12064. Žalobce sporuje, že žalobce

nemohl prodat společnosti UZAP dne 1. 11. 2012 předmětné zboží, neboť tato vznikla až zápisem do obchodního rejstříku, když ve skutečnosti tato vznikla již dne 2. 9. 2002.

12. Žalobce setrval na svém žalobním požadavku.

V.

Vyjádření k replice

13. Žalovaný ve vyjádření ze dne 18. 10. 2019 k replice žalobce setrval na své dosavadní právní argumentaci a trval na požadavku zamítnutí žaloby.

VI.

Vyjádření účastníků při jednání

14. Při jednání účastníci setrvali na svých dosavadních procesních stanoviscích.

VII.

Posouzení věci soudem

15. V souladu s § 75 odst. 1, 2 s. ř. s. vycházel soud při přezkoumání napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, a napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích žalobních bodů uplatněných v žalobě.

VIII.

Rozhodnutí soudu

16. Žaloba je důvodná.

17. Dne 9. 1. 2019 vydal žalovaný napadené rozhodnutí, které odůvodnil následovně: Pokud jde o hodnocení svědeckých výpovědí, žalovaný dospěl k závěru, že svědek J.K. si při výpovědi sám odporoval v tom, když nejprve tvrdil, že likvidace poškozených rostlin se v průběhu roku provádí běžně, avšak následně v dalším

průběhu jednání sdělil, že likvidace se dělají většinou na konci sezóny, když se dělají inventury (inventury se dle svědka provádějí vždy ke konci roku). Svědek D.Š. zase sice potvrdil, že v průběhu roku se provádí běžně likvidace poškozených rostlin, nicméně

v dalším průběhu ústního jednání sdělil, že se nikdy dříve komisionální likvidace zásob neúčastnil. Nelze tak nikterak osvědčit, že by předchozí odpověď učinil na základě

vnímání svých vlastních smyslů. Svědkové si odporovali vtom, jak a kde byly rostliny při provádění vyřazování umístěny. Svědek Ing. V.T. tvrdil, že se posoudil stav, zda je rostlina uhynulá a rostliny se daly na jedno místo mimo prodejní plochu. Tudíž dle tohoto svědka předmětné uhynulé rostliny byly před tím po celou dobu mezi rostlinami zdravými. Naproti tomu svědkové D.Š. J.K. uvedli, že rostliny už byly pohromadě mimo prodejní plochu. Svědci sice tvrdili, že tam rostliny v té době byly a oni osobně ohledali stav každé z nich, nicméně nedokázali ani přibližně říct, kolik bylo vyřazováno položek zboží. Svědkové D.Š. a Ing. V.T. hovořili pouze neurčitě o tom, že rostlin bylo hodně a dělalo se to celý den. Svědkové nedokázali určit ani měsíc, kdy k vyřazení zboží mělo dojít, když svědek D.S. sdělil, že to bylo v roce 2012, svědek Ing. V.T. uvedl podzim roku 2012 a svědek J.K. vypověděl, že datum nemůže říct. Byť tedy

stran zmíněných údajů hovořili svědci neurčitě, název společnosti, které měly být rostliny odprodány, si oproti tomu i po letech všichni zcela přesně pamatovali. Svědkové se neshodli rovněž stran okolností vzniku soupisky vyřazeného zboží. Svědek

D.Š. uvedl, že členové komise všechny poškozené rostliny prošli a načetli čárové kódy čtečkou čárových kódů. Naopak svědek J.K. sdělil, že „na základě ruční soupisky se udělala soupiska“. Ještě jinak pak vypověděl svědek Ing. V.T., který dokonce připustil obě možnosti, když uvedl, že u rostlin, které vykazovaly nevratný stav poškození,

tam se to načítalo čtečkou čárových kódů, aby se připravily podklady k vytvoření soupisky,

případně byla ještě papírová podoba a tam se sepisovalo ručně. Svědek D.Š. rovněž uvedl, že soupisku zpracoval kolega J.K. Svědek J.K. však nic takového nepotvrdil, když pouze uvedl: „Vytvářeli jsme seznam zboží, které do soupisky patří. Čistou

verzi soupisky jsem podepisoval“. Soupisku vyřazeného zboží pak svědci neměli dle svého tvrzení podepisovat v den provedení komisionální likvidace, ale až v následujících dnech

poté. Všichni svědci se sice shodli na tom, že rostliny byly v takovém stavu, který neumožňoval jejich prodej a že je nebylo možné prodat ani ve slevě, nicméně paradoxně dále uvedli, že doporučení komise bylo rostliny odprodat. I když svědkové uvedli, že rostliny byly odprodány „firmě UZAP“, dne 12.11.2012, kdy byla soupiska podepsána, nebyl takový název společnosti v obchodním rejstříku tehdy evidován,

když zde byl v té době zapsán název: „zahravní centrum Přemysl Písař s.r.o.“. Žalovaný aproboval závěr správce daně, že svědeckými výpověďmi nebylo prokázáno, že na základě likvidačního protokolu bylo skutečně v dané době vyřazeno množství rostlin podle druhu a v hodnotě tak, jak je v něm uvedeno, a dle žalovaného též nebylo prokázáno, že bylo vyřazeno množství rostlin podle druhu a v hodnotě tak, jak je

uvedeno na dodacím listu. Žalovaný poukázal i na zjevný rozpor v likvidačním protokolu, kde je uvedeno, že schváleným postupem likvidace je odprodej zboží firmě UZAP s.r.o., U lužického semináře 114/46, 118 00 Praha, i když k datu zápisu tohoto protokolu dne 12.11.2012 sezmíněná společnost dle obchodního rejstříku takto ještě nenazývala a nebyla na uvedené adrese sídlem. Do 29. 11. 2011 byla totiž v obchodním rejstříku zapsána pod názvem: zahravní centrum Přemysl Písař s.r.o., se sídlem: Klatovy, Hlávkova 761, PSČ 33901. Rovněž i z tohoto důvodu pozbyl dotčený údaj na likvidačním protokolu na své věrohodnosti. V likvidačním protokolu sice byl uveden údaj o odprodeji zboží společnosti UZAP, což uváděli i svědci, nicméně k datu sepsání likvidačního protokolu

nebyla tato společnost ještě v obchodním rejstříku pod tímto názvem ani zapsána. Ač byl notářský zápis, na základě něhož byl proveden zápis nového názvu zmíněné společnosti a jejího sídla do obchodního rejstříku, vyhotoven již v měsíci říjnu roku 2012, zápis do obchodního rejstříku byl učiněn z popudu zmocněného advokáta a nebyl do obchodního rejstříku veřejně přístupný. Svědkové J.K.

a D.Š. pak nebyli ani zaměstnanci této společnosti (J.K. měl být zaměstnán u pana P., jakožto fyzické osoby, D.Š. měl být zaměstnán u společnosti PŘEMYSL PÍSAŘ - zahrady s.r.o.). Svědek Ing. V.T. pak při svědecké výpovědi v jejím počátku uvedl, že v dané době byl zaměstnán u společnosti „zahradní centrum Přemysl Písař“, nicméně když následně hovořil o odprodeji předmětného zboží, nepoužil již

dříve jím uvedený název „zahradní centrum Přemysl Písař“, ale uvedl název UZAP s.r.o., jako kdyby ani nevěděl, že se jedná o tutéž společnost. Uvedení názvu „UZAP s.r.o.“ a nového sídla této společnosti v likvidačním protokolu v době, kdy tyto

skutečnosti nebyly ještě zapsány v obchodním rejstříku, tj. veřejně známy, činí údaj doporučení k odprodeji zboží této společnosti (zmíněný v tomto likvidačním protokolu a ve svědeckých výpovědích) nevěrohodným. Žalovaný dospěl k závěru vzhledem k likvidačnímu protokolu, dodacímu listu a faktuře, že nebylo prokázáno, že došlo k vyřazení množství rostlin dle druhu a hodnoty tak, jak je uvedeno v likvidačním protokolu, a za cenu 3 057 Kč bez daně dle faktury. Nebyla prokázána ani souvislost mezi dodacím listem a vydanou fakturou, neboť na této faktuře je uveden toliko neurčitý předmět plnění, z něhož nevyplývá, co mělo být v případě faktury předmětem dodání a neshoduje se ani částka základu daně a daně na nich uvedená. Ve faktuře pak na dodací list nebylo ani odkázáno. Faktickou konkrétní výši ceny, za níž mělo být zboží údajně odprodáno, neosvětlily ani svědecké výpovědi. Žalovaný dospěl k závěru, že dodací list nelze považovat za doklad, na jehož základě bylo zboží uvedené na tomto dokladu prodáno společnosti UZAP. Nebylo prokázáno, že zboží uvedené na dodacím listu bylo vůbec dodáno, a proto nedošlo k uskutečnění zdanitelného plnění. Žalobce však vystavil dodací list a ten obsahuje po formální stránce veškeré povinné náležitosti daňového dokladu, aniž by bylo podstatné, jak je daňový doklad označen. Dodací list je tedy daňovým dokladem. Pokud jde o závěr, že pro daňovou povinnost je bezvýznamné, zda došlo ke zdanitelnému plnění, žalovaný ho dovedl z rozsudků SDEU C-566/07 Stedco BV a C-642/11 Stroj trans EOOD a z rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 21/2014-30 ze dne 13. 10. 2014, když opravu výše daně žalobce prokazatelně neprovedl.

18. Pokud jde o fakturu, jde o doklad s tímto obsahem: Doklad je nazván „faktura se zaúčtováním“, je datován 30. 11. 2012 a je opatřen evidenčním číslem V12064. Jako odběratel a konečný příjemce je uveden UZAP s. r. o., U lužického semináře 114/46, 118 00 Praha 1, IČ 26349205, jako dodavatel žalobce. Jako datum splatnosti je uveden den 30. 11. 2012 a jde o i datum uskutečnění zdanitelného plnění. Předmětem dokladu je „prodej zboží“ v ceně 3 057 Kč s daní 20% 611,40 Kč, celkem 3 668 Kč, přičemž i tato částka je stanovena k úhradě.
19. Pokud jde o dodací list, jde o doklad s tímto obsahem: Doklad je nazván „dodací list“, je datován 30. 11. 2012 a je opatřen evidenčním číslem VDL1200636. Jako odběratel je uveden UZAP s. r. o., U lužického semináře 114/46, 118 00 Praha 1, IČ 26349205, jako konečný příjemce UZAP s. r. o., Domažlická ul. č. parc. 1611/3, 318 00 Plzeň-Nová Hospoda, jako dodavatel žalobce. Jako datum uskutečnění zdanitelného plnění je uveden den 30. 11. 2012. Předmětem dokladu je dodávka rostlin specifikovaných v dokladu jednotkovými cenami a daní 14% v celkové ceně 3 500 000 Kč s daní 14% 490 000 Kč, celkem 3 990 000 Kč, přičemž i tato částka je stanovena k úhradě.
20. Soud vyšel z následující právní úpravy.

21. Podle § 2 odst. 1 písm. a) ZDPH v rozhodném znění ke dni 30. 11. 2012 platí, že předmětem daně je dodání zboží za úplaty osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti, s místem plnění v tuzemsku. Podle § 26 odst. 1 písm. a) ZDPH je plátce je povinen vystavit daňový doklad do 15 dnů ode dne uskutečnění zdanitelného plnění, přičemž podle odst. 5 tohoto zákonného ustanovení za správnost údajů na daňovém dokladu a za jeho vystavení ve stanovené lhůtě odpovídá plátce, který uskutečňuje zdanitelné plnění. Podle § 13 odst. 1 ZDPH platí, že dodáním zboží se pro účely tohoto zákona rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastník. § 21 odst. 1, 3 písm. a) ZDPH stanoví, že daň na výstupu je plátce povinen přiznat ke dni uskutečnění zdanitelného plnění nebo ke dni přijetí úplaty, a to k tomu dni, který nastane dříve, pokud zákon nestanoví jinak, přičemž při dodání zboží se zdanitelné plnění považuje za uskutečněné dnem dodání podle § 13 odst. 1 při prodeji podle kupní smlouvy.
22. Podle § 28 odst. 1 ZDPH platí, že daňovými doklady jsou zejména běžný daňový doklad, zjednodušený daňový doklad, souhrnný daňový doklad, splátkový kalendář, platební kalendář, opravný daňový doklad, daňový doklad vystavený podle § 46 nebo 92a.
23. Odst. 2 § 28 ZDPH stanoví, že běžný daňový doklad musí obsahovat obchodní firmu, sídlo a daňové identifikační číslo plátce, obchodní firmu, sídlo a daňové identifikační číslo osoby, pro kterou se uskutečňuje plnění, evidenční číslo daňového dokladu, rozsah a předmět plnění, datum vystavení daňového dokladu, datum uskutečnění plnění, jednotkovou cenu bez daně, základ daně, základní nebo sníženou sazbu a výši daně.
24. V odst. 3 a 4 ZDPH jsou definovány podmínky pro vystavování zjednodušených daňových dokladů a povinné náležitosti zjednodušených daňových dokladů.
25. V odst. 5 § 28 ZDPH je stanoveno, že splátkový kalendář, který tvoří součást smlouvy nebo na který je ve smlouvě výslovně odkazováno, je daňovým dokladem v případě nájemní smlouvy a smlouvy o nájmu podniku, pokud obsahuje náležitosti jako běžný daňový doklad.
26. V odst. 9 § 28 ZDPH je stanoveno, že platební kalendář, na němž je uveden rozpis plateb na předem stanovené období, je daňovým dokladem v případě, že osoba, pro niž je uskutečňováno zdanitelné plnění, provádí platby před uskutečněním zdanitelného plnění. Platební kalendář musí obsahovat stejné náležitosti jako běžný daňový doklad s výjimkou údajů podle odstavce 2 písm. h).
27. Podle § 72 odst. 3 ZDPH platí, že nárok na odpočet daně vzniká plátcí okamžikem, kdy nastaly skutečnosti zakládající povinnost tuto daň přiznat.
28. § 108 odst. 1 písm. a) ZDPH stanoví, že přiznat a zaplatit daň správci daně je povinen plátce, který uskutečňuje zdanitelné plnění dodání zboží.
29. § 108 odst. 1 písm. k) ZDPH stanoví, že přiznat a zaplatit daň správci daně je povinna osoba, která vystaví doklad, na kterém uvede daň.
30. Mezi účastníky bylo nesporné, že žalobce vyhotovil dodací list a fakturu. Žalobce v daňovém řízení tvrdil, že firmě UZAP dodal zboží (poškozené a neprodejné rostliny, což prokazoval likvidačním protokolem, stavem zásob a svědecky) a vystavil o tom fakturu a že dodací list není daňovým dokladem. Žalovaný své rozhodnutí opřel o závěr, že nebylo prokázáno zdanitelné plnění podléhající dani, avšak žalobce vystavil daňový doklad, jímž je dodací list, na kterém uvedl daň.
31. V prvním okruhu žalobních námitek žalobce namítal, že dodací list není daňovým

dokladem a že z něj tedy nemohla vzniknout daňová povinnost podle § 108 odst. 1 písm. k) ZDPH. Argumentoval tím, že byť dodací list splňuje formální stránku daňového dokladu, materiálně se o daňový doklad nejedná, protože svým obsahem a určením jako daňový doklad neslouží. Uvedl, že důsledkem právního posouzení žalovaného by např. bylo, že by daňovým dokladem mohla být i kupní smlouva. Žalovaný si odporuje, pokud dodací list označuje v napadeném rozhodnutí jako dodací list a nikoli jako daňový doklad, byť ho za daňový doklad považuje. Žalobce dále namítl, že dodací list nesplňuje náležitosti daňového dokladu, protože neobsahuje evidenční číslo, neboť evidenční číslo přidělené dodacímu listu je číslo přidělované žalobcem dodacím listům („VDL“ + pořadové číslo) a daňové doklady žalobce označuje jinak („V“ + pořadové číslo). Žalovaný argumentuje rozsudky SDEU C-566/07 a C-642/11, aniž by se k případu vztahovaly, protože tam nešlo o posuzování daňového dokladu, ale o řešení porušení principu daňové neutrality při nesporném daňovém dokladu. V posuzovaném řízení žalovaný neprokázal úhradu dodacího listu ani nárokování odpočtu daně z dodacího listu a vyšel ze zjištění, že ke zdanitelnému plnění nedošlo.

32. Soud vzhledem k této žalobní námitce posuzoval, že je správný závěr žalovaného, že dodací list je daňový dokladem. Soud přisvědčuje závěru žalovaného, že dodací list formálně obsahuje všechny náležitosti stanovené v § 28 odst. 2 ZDPH pro běžný daňový doklad a že není právně (samo o sobě) rozhodné, jak je doklad označen. V posuzovaném případě však nebylo prokázáno, že vůle žalobce při vyhotovení dodacího listu směřovala k vystavení daňového dokladu. Pro výklad žalobcovy vůle lze užít úpravu občanského zákoníku č. 40/1964 Sb. (dále jen „ObčZ“), který v § 34 stanovil, že právní úkon je projev vůle směřující zejména ke vzniku, změně nebo zániku těch práv nebo povinností, které právní předpisy s takovým projevem spojují. Podle § 35 odst. 1, 2 ObčZ může být projev vůle učiněn jednáním nebo opomenutím; může se stát výslovně nebo jiným způsobem nevzbuzujícím pochybnosti o tom, co chtěl účastník projevit, přičemž právní úkony vyjádřené slovy je třeba vykládat nejenom podle jejich jazykového vyjádření, ale zejména též podle vůle toho, kdo právní úkon učinil, není-li tato vůle v rozporu s jazykovým projevem. V posuzovaném případě žalobce vedle dodacího listu vystavil fakturu, fakturu zaúčtoval a přiznal daň vyplývající z faktury. Nebylo zjištěno, že by žalobce dodací list zaúčtoval jako daňový doklad, ani že by ho doručil odběrateli, který by z něj mohl uplatňovat nárok na odpočet daně. Tvzení žalobce, že při vystavení dodacího listu jeho vůle nesměřovala k vystavení daňového dokladu, je podporováno jeho argumentací, že dodací list jako daňový doklad neoznačil a do dodacího listu neuvedl evidenční číslo náležející řadě daňových dokladů žalobce, když na rozdíl od daňových dokladů žalobce nebyl dodací list označen písmenem „V“, ale písmeny „VDL“. Žalobce v řízení prokázal, že evidenční číslo dodacího listu není součástí řady evidenčních čísel jeho daňových dokladů. Z popsanych skutečností vyplývá závěr, že přestože dodací list formálně obsahuje údaje dle § 28 odst. 2 ZDPH, daňovým dokladem není.
33. Nelze přehlédnout, že žalovaný měl k dispozici jak fakturu, tak i dodací list v situaci, kdy dospěl k závěru, že ke zdanitelnému plnění nedošlo. Jak dodací list, tak i faktura mají formálně náležitosti daňového dokladu dle § 28 odst. 2 ZDPH, přičemž „faktura“ je obvyklým označením pro běžné daňové doklady. Fakturu žalobce zaúčtoval a přiznal z ní daň, na rozdíl od dodacího listu. Za těchto podmínek je neudržitelný závěr žalovaného, že za daňový doklad je nutno považovat dodací list a nikoli fakturu.

34. Soud dodává, že je pravdou, že daňové doklady nejsou v § 28 odst. 1 ZDPH vyjmenovány taxativně, ale neznamená to, že by za daňový doklad bylo možno považovat jakoukoli listinu, obsahující údaje dle § 28 odst. 2 ZDPH, zvláště za situace, kdy daňový subjekt vystavil na tvrzené zdanitelné plnění doklad označený jako faktura (což je v praxi synonymum pro daňový doklad) a současně má daňový orgán za zjištěné, že ke zdanitelnému plnění nedošlo. Ad absurdum by argumentace hájená žalovaným vedla k závěru, že by daňová povinnost vznikla z listiny obsahující všechny údaje dle § 28 odst. 2 ZDPH zpracované například v rámci výuky účetnictví nebo se zjevnými písařskými chybami. Takovému výkladu práva nelze přiznat právní ochranu, protože vede ke zjevné nespravedlnosti a jde proti smyslu daňových zákonů, jímž je spravedlivý a rovný výběr daní uložených zákonem a princip daňové neutrality a proporcionality. Posledně uvedený princip soud vnímá tak, že jde o cíl zamezit tomu, aby jedna osoba provedla odpočet daně a plátce daní neuhradil, avšak kromě toho i o to, aby plátce daně daní neuhradil v okamžiku, kdy je vyloučen odpočet daně závislý na existenci zdanitelného plnění. Jinými slovy, je-li nebezpečí ztráty daňových příjmů vyloučeno, nelze vykládat § 108 odst. 1 písm. k) ZDPH tak, že nejsou zohledňovány okolnosti konkrétního případu.
35. K předmětným žalobním námitkám soud dodává, že soud nevylučuje obecně, že by kupní smlouva mohla být považována za daňový doklad, a žalobce se mylí, pokud takto argumentuje, nicméně není-li listina jako daňový doklad označena a obsahuje všechny zákonné obsahové náležitosti daňového dokladu, je závěr o tom, zda jde o daňový doklad závislý na konkrétních okolnostech případu.
36. Žalobní výtky, že napadené rozhodnutí je rozporné pro rozdílné užívání termínů „dodací list“ a „daňový doklad“, je naprosto nedůvodná, protože z obsahu napadeného rozhodnutí nevznikají žádné pochybnosti o tom, že žalovaný své rozhodnutí opřel o to, že dodací list je daňovým dokladem.
37. Soud shrnuje, že napadené rozhodnutí je nezákonné, protože vychází z nesprávného právního posouzení, že dodací list je daňovým dokladem, jež vedlo k nesprávnému závěru, že výlučně z něj vznikla žalobci daňová povinnost podle § 108 odst. 1 písm. k) ZDPH. Popsané nesprávné právní hodnocení žalovaného, které se promítlo do napadeného rozhodnutí, že žalobce byl povinen přiznat a zaplatit daň z důvodu, že vystavil dodací list s údajem o dani, musí vést ke zrušení napadeného rozhodnutí jako rozhodnutí nezákonného.
38. Soud se zabýval i argumentací žalovaného (viz bod 11 napadeného rozhodnutí), že § 108 odst. 1 písm. k) ZDPH je implementací pravidla obsaženého ve směrnici č. 2006/112/ES. Jde o to, že podle čl. 203 směrnice 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice“) platí, že daň z přidané hodnoty je povinna odvést každá osoba, která uvede tuto daň na faktuře.
39. Obě strany sporu argumentovaly rozsudkem SDEU ze dne 31. ledna 2013 vydaným ve věci *Stroy trans EOOD sp. zn. C-642/11*. V odpovědi na *první otázku* se SDEU v tomto rozsudku vyjádřil tak (body 27 a 28 rozsudku), že položená otázka se týká řešení sporu daňové správy a příjemce uplatňujícího nárok na odpočet daně bez účasti vystavitele faktur z titulu předložených faktur za situace, kdy zdanitelná plnění nebyla prokázána a vystavitel faktur trval na existenci zdanitelných plnění. SDEU vyložil, že cílem povinnosti stanovené v článku 203 směrnice je vyloučit nebezpečí ztráty daňových příjmů, které může vzniknout z nároku na odpočet (bod 32 rozsudku), a že s ohledem na tento cíl je uvedená povinnost omezena možností – kterou mají členské

státy upravit ve svých vnitrostátních právních řádech – opravit jakoukoliv bezdůvodně naúčtovanou daň, pokud vystavitel faktury prokáže dobrou víru nebo pokud včas zcela odstraní nebezpečí ztráty daňových příjmů (bod 33 rozsudku). V bodě 37 rozsudku SDEU uvedl, že unijní právo však nevylučuje, že příslušný správní orgán provede kontrolu, zda byla plnění naúčtovaná osobou povinnou k dani uskutečněna, a že případně provede opravu daňového dluhu vyplývající z daňových přiznání podaných osobou povinnou k dani. Výsledek takové kontroly je – stejně jako přiznání k naúčtované dani podané vystavitelem faktury a uhrazení této daně posledně uvedeným – skutečností, kterou musí vnitrostátní soud zohlednit při posuzování toho, zda bylo v konkrétním případě uskutečněno zdanitelné plnění zakládající nárok příjemce faktury na odpočet. Odpověď na první otázku SDEU shrnul tak, že osoba je povinna odvést daň, kterou uvede na faktuře, bez ohledu na to, zda zdanitelné plnění bylo uskutečněno, a že z pouhé skutečnosti, že daňová správa neopravila v oprávněm daňovém výměru zaslaném vystaviteli této faktury daň, kterou přiznal, nelze vyvodit, že tato správa uznala, že uvedená faktura odpovídá uskutečněnému zdanitelnému plnění (bod 38 rozsudku). Druhá otázka řešená SDEU v rozsudku se týkala nároku příjemce faktury na odpočet daně.

40. Soud k rozsudku SDEU uvedenému v předchozím bodě uvádí, že odpovědi SDEU nelze na případ účastníků řízení užít z více důvodů. Argumentuje-li žalovaný kategorickou odpovědí SDEU v bodě 38 rozsudku, pomíjí, že předmětem řízení před SDEU bylo právní posouzení daňové povinnosti příjemce faktury, nikoli vystavitele faktury. SDEU v první otázce řešil nárok příjemce faktury na odpočet daně, nikoli daňovou povinnost vystavitele faktury. I kdyby se však závěr rozsudku SDEU vztahoval i na vystavitele faktury, nemůže být argumentace užitá v rozsudku použita na projednávaný případ, protože SDEU posuzoval případ nesporně vystavené faktury, tedy listiny mající, v terminologii českého daňového práva, charakter daňového dokladu, již jako daňový doklad v daňovém řízení uplatnil jak jeho výstavce, tak jeho příjemce. Soud dodává, že v bodě 32 rozsudku SDEU výslovně uvedl, že na straně vystavitele faktury musí být možnost opravit bezdůvodně naúčtovanou daň, z čehož vyplývá, že vystavitel faktury musí mít reálnou možnost nabýt vědomost o tom, že vystavil fakturu a že daň naúčtoval, aby mohl posoudit, zda šlo o bezdůvodné naúčtování daně. To není případ žalobce, protože bylo zjištěno, že žalobce jím vystavený dodací list za daňový doklad nepovažoval, jako daňový doklad ho neoznačil a jako daňový doklad ho nepoužil. V této situaci tedy na žalobci nelze žádat, aby dodací list opravil, když nemohl vědět, že daňové orgány ho za daňový doklad budou považovat. Neměl-li žalobce reálnou možnost považovat dodací list za daňový doklad, nemohla ho stíhat povinnost činit úkony k jeho opravě a nemůže ho stíhat objektivní povinnost daň přiznat. Soud odkazuje i na bod 37 rozsudku SDEU, z něhož vyplývá, že vnitrostátní soud má zohledňovat, zda byla plnění naúčtovaná osobou povinnou k dani uskutečněna. Zdejší soud má proto za to, že vzhledem k tomu nejsou závěry přijaté zdejším soudem v rozporu s popsáním rozsudkem SDEU.
41. Soud přihlédl i k rozsudku SDEU ze dne 31. ledna 2013 vydaného ve věci LVK – 56 EOOD sp. zn. C-643/11, v němž SDEU zopakoval, že dodržování zásady daňové neutrality musí být zajištěno na základě možnosti opravit jakoukoliv bezdůvodně naúčtovanou daň, pokud vystavitel faktury prokáže svou dobrou víru nebo pokud tento vystavitel včas zcela odstraní nebezpečí ztráty daňových příjmů (bod 48 rozsudku). Dále uvedl, že daňové orgány nesmějí znemožňovat využití této možnosti tím, že

soustavně organizují kontroly takovým způsobem, že opravný daňový výměr je zasílán nejdříve vystaviteli faktury a že tento výměr se stane případně pravomocným předtím, než je provedena kontrola u příjemce faktury - tato možnost nemůže být rovněž vyloučena jen z toho důvodu, že v době opravy již není vystavitel faktury registrován jako osoba povinná k DPH (bod 49 rozsudku). Je na místě dodat, že popsání závěry SDEU potvrdil i v novějším rozsudku ze dne 13. března 2014 ve věci FIRIN OOD sp. zn. C-107/13.

42. Soud se seznámil i s rozsudkem SDEU ze dne 11. dubna 2013 vydaným ve věci *Rusedespred OOD sp. zn. C-138/12*. V tomto rozsudku SDEU opět zdůraznil, že za účelem zajištění neutrality daně přísluší členským státům, aby stanovily ve svých vnitřních právních řádech možnost opravy jakékoliv bezdůvodně naúčtované daně, pokud vystavitel faktury prokáže svou dobrou víru. Pokud vystavitel faktury včas zcela vyloučí nebezpečí ztráty daňových příjmů, vyžaduje zásada neutrality daně, aby bezdůvodně naúčtovaná daň mohla být opravena, a členské státy nemohly stanovit, že taková oprava je podmíněna dobrou vírou vystavitele uvedené faktury - tato oprava nemůže záviset na uvážení daňové správy (body 26 a 27 tohoto rozsudku). Pro posouzení projednávané věci je významný i závěr SDEU v bodech 33 a 34 uvedeného rozsudku, podle něhož v případě, že je nebezpečí ztráty daňových příjmů spojené s uplatněním nároku na odpočet zcela vyloučeno, je uložení podmínky - že DPH bezdůvodně uvedená na faktuře bude opravena, pokud bude opravena tato faktura -, kterou nelze splnit, překračuje rámec toho, co je nezbytné k dosažení cíle sledovaného článkem 203 směrnice 2006/112, který spočívá ve vyloučení nebezpečí ztráty daňových příjmů. SDEU shrnul, že zásada neutrality DPH, která je konkretizována v judikatuře týkající se článku 203 směrnice 2006/112, musí být vykládána v tom smyslu, že brání tomu, aby daňová správa na základě vnitrostátního ustanovení, jehož cílem je provést uvedený článek, odmítla vrátit poskytovateli plnění osvobozeného od daně DPH, kterou chybně naúčtoval svému zákazníkovi, s odůvodněním, že tento poskytovatel neopravil chybnou fakturu, pokud tato správa pravomocně zamítla nárok tohoto zákazníka na odpočet uvedené DPH a důsledkem tohoto pravomocného zamítavého rozhodnutí je, že režim opravy stanovený vnitrostátním zákonem již není použitelný (bod 35 rozsudku). Lze dodat, že SDEU poukázal i na to, že podle ustálené judikatury platí, že osoba povinná k dani se případně může dovolávat zásady neutrality DPH vůči vnitrostátnímu ustanovení nebo jeho použití, které je s touto zásadou v rozporu (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 10. dubna 2008, *Marks & Spencer*, C-309/06, bod 34). Za takových okolností, jako jsou okolnosti, které vyplývají z bodu 35 tohoto rozsudku, může být zásada neutrality DPH, která je konkretizována v judikatuře týkající se článku 203 směrnice 2006/112 a jež ukládá dotyčnému členskému státu bezpodmínečnou a dostatečně přesnou povinnost, dovolávána vůči vnitrostátnímu ustanovení, které je s ní v rozporu (bod 40 rozsudku).
43. SDEU ve svém nejnovějším rozsudku ze dne 8. května 2019 ve věci *EN. SA. Srl sp. zn. C-712/17*, v němž doplnil závěry vyplývající z předchozích popsanych rozhodnutí, uvedl, že směrnice o DPH vykládaná ve světle zásad neutrality a proporcionality ukládá členským státům, aby umožnily vystaviteli faktury za fiktivní plnění požadovat vrácení daně obsažené na této faktuře, kterou měl povinnost odvést, pokud včas zcela zamezil riziku ztráty daňových příjmů. V situaci, v níž fiktivní prodeje elektřiny uskutečněné kolotočovým způsobem mezi stejnými hospodářskými subjekty a za stejné částky nezpůsobily ztráty daňových příjmů, musí být směrnice o dani ve světle

zásad neutrality a proporcionality vykládána v tom smyslu, že nebrání vnitrostátní právní úpravě, která vylučuje odpočet daně zaplacené za fiktivní plnění a zároveň ukládá osobám, které uvedou daň na faktuře, odvést tuto daň včetně daně za fiktivní plnění, za podmínky, že vnitrostátní právo umožňuje opravit daňový dluh plynoucí z této povinnosti, pokud vystavitel uvedené faktury, který nejednal v dobré víře, včas zcela zamezil riziku ztráty daňových příjmů, což musí ověřit předkládající soud (body 35 a 36 rozsudku).

44. Tato východiska SDEU podporují hodnocení soudu, že § 108 odst. 1 písm. k) ZDPH musí být vykládáno tak, že daňová povinnost nevzniká v případě vystavení dokladu obsahujícího daň osobě, jíž svědčí dobrá víra, že nejde o daňový doklad, což odůvodňuje její nečinnost ve vztahu k opravě základu daně. V poměrech konkrétní věci musí být vždy zkoumána dobrá víra vystavitele dokladu a skutečnost, zda bylo zamezeno riziku ztráty daňových příjmů. Judikatura SDEU se ostatně vždy vztahovala k *naúčtované* dani, přičemž v posuzovaném případě nebylo naúčtování daně, tj. skutečnost, že se výzva žalobce odběrateli k úhradě daně dle dodacího listu dostala do dispozice odběratele, prokázáno.
45. Pokud jde o žalovaný zmíněné rozsudky SDEU ve věci Stadeco BV ze dne 18. června 2009 sp. zn. C-566/07 a Evropského soudního dvora ve věci Genius Holding BV ze dne 13. prosince 1989 sp. zn. C-342/87, pak jejich závěry výše uvedené posouzení soudu nijak nevyvracejí, když jejich východiska ve skutkově odlišných věcech byla zpřesněna výše uvedenými rozsudky SDEU.
46. Ve vztahu k rozsudku Nejvyššího správního soudu čj. 8 Afs 21/2014-30 ze dne 13. října 2014, jímž též žalovaný argumentoval, uvádí soud, že toto rozhodnutí se skutkově týkalo případu, kdy příjemce daňového dokladu nárokoval odpočet daně a vystavitel daňového dokladu daňový doklad nezaúčtoval a daň nepřiznal. V daném řízení nebyl spor o to, zda vystavené doklady mají charakter daňových dokladů ani o to, zda byl odpočet daně nárokován. V tomto rozsudku Nejvyšší správní soud uvedl, že „*[...]doměření daně podle § 108 odst. 1 písm. m) zákona o DPH není podmíněno prokázáním, že se deklarované zdanitelné plnění jednoznačně uskutečnilo.*“ Závěry zdejšího soudu proto nejsou s posouzením Nejvyššího správního soudu v rozporu.
47. Soud odkazuje i na rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 25. února 2015, č. j. 57 Af 28/2014-53, který se věnuje posouzení charakteristikám daňového dokladu takto: „*Hovoří-li se v ustanovení § 108 odst. 1 písm. m) zákona o dani z přidané hodnoty o „daňovém dokladu“ a náležitosti daňového dokladu jsou současně vymezeny ustanovením § 28 odst. 2 téhož zákona, je nezbytné dospět k závěru, že nemá-li určitá listina náležitosti daňového dokladu, nemůže být za „daňový doklad“ považována. Nemůže-li být považována za „daňový doklad“, nemůže vyvolávat účinky uvedené v ustanovení § 108 odst. 1 písm. m) zákona o dani z přidané hodnoty.*“ V citovaném rozsudku se Krajský soud v Plzni vyjádřil i k citovaným rozsudkům SDEU sp. zn. C-566/07 a C-642/11, na něž žalovaný odkázal, když soud uvedl, že „*nebylo možné pominout, že se rozsudek Soudního dvora Evropské unie prioritně vztahuje na „příjemce“, tj. pana B., nikoli „vystavitele faktury“, tj. žalobce. Ve vztahu k „vystaviteli faktury“ jsou určující zejména body 35 až 37 citovaného rozsudku.*“ Tyto právní závěry doplnil Krajský soud v Plzni v rozsudku ze dne 24. dubna 2018, čj. 57 Af 28/2017-47, tak, že „*Pokud tedy správní orgány v případě žalobce přistoupily k provedení daňové kontroly, tj. otevřely důkazní*

řízení, byl povinný výsledky důkazního řízení hodnotit v souladu s ustanovením § 8 odst. 1 daňového řádu. Podle tohoto ustanovení správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přiblíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo. Jestliže tedy bylo v rámci důkazního řízení postaveno na jisto, že plnění pro odběratele deklarovaná žalobcem nebyla uskutečněna, musely správní orgány na tuto skutečnost reagovat a daň na výstupu po žalobci nepožadovat, a to bez ohledu na překročení lhůty pro uplatnění opravných daňových dokladů uvedené v § 43 odst. 4 zákona o DPH. Jinak by došlo k absurdní situaci, kdy by správní orgány na základě zjištěného skutkového stavu (správně) odmítly uznat odpočet daně s ohledem na fiktivní charakter plnění, ale zároveň by z takto zjištěné fiktivní transakce požadovaly odvod daně, což by podle názoru zdejšího soudu představovalo nepřípustný formalismus, který by se opíral toliko o porušení pravidel o vedení účetnictví, nikoliv o skutečný stav.“

48. Právnímu posouzení této sporné otázky se věnoval i rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 30. května 2019, čj. 48 Af 41/2017 – 57, podle něhož „Pokud je nesporné, že nevzniká žádné ohrožení daňových příjmů a současně zákonné podmínky (lhůty) neumožňují daňovému subjektu následné provedení opravy, pak je s ohledem na zásadu neutrality DPH třeba, aby výše daně byla správcem daně opravena a daň podle § 108 odst. 1 písm. i) zákona o DPH, kterou je daňový subjekt, stanovena nebyla, neboť toto ustanovení je třeba vykládat eurokonformně (viz rozsudek Soudního dvora ze dne 10. 4. 1984 ve věci 14/83, Von Colson a Kamann) v souladu se zásadou neutrality DPH tak, jak je vykládána judikaturou Soudního dvora.“
49. Druhou žalobní námitkou bylo, že skutkový závěr žalovaného, že k prodeji zboží nedošlo, není správný, neboť žalovaný nesprávně vyhodnotil výpovědi svědků T., K. a Š. a žalovaný tak neunesl důkazní břemeno. Žalobce s odkazem na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 2. 2013, sp. zn. 7 Afs 2/2013, a ze dne 14. 3. 2018, č. j. 1 Afs 327/2017-61, argumentoval tím, že svědci, kteří o skutečnostech, od nichž již uplynula delší doba, vypovídají příliš podrobně, nemusí být věrohodní. Žalobce argumentoval dále rozhodnutím Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2014, č. j. 7 Afs 64/2013-22, a rozhodnutím Městského soudu v Praze ze dne 7. 6. 2018, č. j. 8 Af 5/2015-82.
50. Touto žalobní námitkou se soud nezabýval, protože posouzení existence zdanitelného plnění, jak je výše podrobně rozvedeno, a posouzení toho, zda byly svědecké výpovědi hodnoceny správně či nesprávně, nebylo pro rozhodnutí soudu právně významné vzhledem k tomu, že napadené rozhodnutí bylo opřeno podle § 108 odst. 1 písm. k) ZDPH o vystavení daňového dokladu, za nějž žalovaný nesprávně považoval dodací list.
51. Třetí žalobní námitkou byla nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí pro nesrozumitelnost a nedostatek důvodů.
52. Pokud jde o námitku žalobce, že napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost a nedostatek důvodů, tato důvodná není: Odůvodnění napadeného rozhodnutí splňuje požadavky na něj kladené daňovým řádem. V napadeném rozhodnutí žalovaný vypořádal všechny odvolací důvody a srozumitelně uvedl, které skutečnosti má za prokázané, jakými úvahami se při hodnocení důkazů řídil, o které důkazy opřel svá skutková zjištění a jak věc posoudil po právní stránce. Namítanou vadu nesrozumitelnosti ani nedostatku důvodů napadené rozhodnutí nevykazuje, avšak trpí nezákonností z důvodu nesprávného právního posouzení, jak je výše popsáno.

53. Vzhledem k tomu, že žaloba v části první žalobní námitky byla důvodná, soud napadené rozhodnutí zrušil pro nezákonnost (§ 78 odst. 1 s. ř. s.). S ohledem na zrušení napadeného rozhodnutí, soud současně vyslovil, že se věc vrací žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). Žalovaný je v dalším řízení vázán právním názorem, který soud vyslovil v tomto zrušujícím rozsudku (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

IX.

Odůvodnění neprovedení důkazů

54. Soud neprovedl žádný z žalobcem navržených důkazů (protokoly o výsledku svědků v daňovém řízení, likvidační protokol, dodací list a faktura), neboť jejich provedení nebylo nezbytné k posouzení důvodnosti či nedůvodnosti žaloby.

X.

Náklady řízení

55. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud výrokem II tohoto rozsudku podle ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce měl ve věci plný úspěch, a proto mu soud přiznal právo na náhradu nákladů řízení před soudem. Náklady řízení spočívají v zaplaceném soudním poplatku ve výši 3 000 Kč a v odměně advokáta za čtyři úkony právní služby po 3 100 Kč podle § 11 odst. 1 písm. a), d) a g) ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) a § 7 bod 5 advokátního tarifu (převzetí a příprava zastoupení, sepsání žaloby, sepsání repliky, účast u jednání) a čtyři režijní paušály po 300 Kč, navýšené o 21% DPH. Dále jde o náhradu cestovních výdajů zástupce žalobce vozidlem Ford Focus za 600 km z Brna do Plzně a zpět na jednání v celkové výši 5 939 Kč. Jde o součet amortizace 2 460 Kč (4,10 Kč/1km x 600km), náhradu za pohonné hmoty 1 048 Kč (5,2l/100km dle VTP x 600 km x 33,60 Kč/1l) a náhradu za promeškaný čas na cestě podle § 14 odst. 1 písm. a) a odst. 3 advokátního tarifu v žalobcem požadované částce 1 400 Kč (14 půlhodin po 100 Kč), to vše navýšeno o 21 % DPH v částce 1 031 Kč. Celkem tedy jde o částku 25 395 Kč.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost. Kasační stížnost musí být podána do dvou týdnů po doručení rozsudku. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu; lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni.

Plzeň 22. října 2019

Mgr. Alexandr Krysl v.r.
předseda senátu