



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem - pobočka v Liberci rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Lucie Trejbalové a soudců Mgr. Karolíny Tylové, LL.M. a Mgr. Zdeňka Macháčka v právní věci žalobce: **K.H.**, bytem ■■■■, zastoupeného Mgr. Davidem Hejzlarem, advokátem se sídlem AK KODAP Legal s.r.o., 1. máje 97/25, Liberec 3, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 11. 2015, č. j. 38401/15/5300-22442-605186,

t a k t o :

- I. **Žaloba proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 13. 11. 2015, č. j. 38401/15/5300-22442-605186, se z a m í t á .**
- II. **Žádný z účastníků n e m á právo na náhradu nákladů řízení.**

O d ů v o d n ě n í :

I. **Žaloba**

Žalobou podanou v zákonné lhůtě se žalobce domáhal zrušení shora označeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto žalobcovo odvolání a potvrzeno 34 dodatečných platebních výměrů Finančního úřadu pro Liberecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 24. 7. 2014 a ze dne 25. 7. 2014 na daň z přidané hodnoty, jimiž byla žalobci

doměřena daň z přidané hodnoty a současně vyčísleno penále za zdaňovací období únor 2011 až listopad 2013, a platební výměr ze dne 7. 8. 2014, jímž byla žalobci vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2013.

Žalobce tvrdil, že napadené rozhodnutí je nezákonné, neboť bylo vydáno na základě nesprávného a neúplného zjištění skutkového a právního stavu věci.

Žalobce nerozporoval vyloučení nároku na odpočet daně na vstupu ve výši 11 000 000 Kč, neboť nebylo prokázáno, že by subjekty označené žalobcem jako dodavatelé vystavily faktury, na jejichž základě by bylo možné takový odpočet žalobci uznat. Správce daně však odmítl zohlednit bezdůvodné uhrazení daně z přidané hodnoty na výstupu v sazbě 15% z faktur vystavených na částku přesahující 65 000 000 Kč. Žalobce zdůrazňoval, že tyto faktury byly fiktivní a nebyly podloženy žádným plněním ze strany odběratelů, nebyly odběratelům doručeny a neměly náležitosti daňového dokladu podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“). Pochybení při odpočtu daně na vstupu nemůže vést dle žalobce k závěru, že si stát ponechá bezdůvodně odvedenou daň na výstupu, protože by to bylo v rozporu s čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod.

Žalobce nesouhlasil s výkladem § 108 odst. 1 písm. i) zákona o dani z přidané hodnoty, který zaujal žalovaný. Podle žalobce je předmětem daně z přidané hodnoty uskutečnění zdanitelného plnění. V daném případě předmět daně u žalobce neexistoval, proto nelze aplikovat § 108 odst. 1 písm. i) zákona o dani z přidané hodnoty. Nedošlo k plnění ze strany žalobce, ani k přijetí faktur ze strany odběratelů. Žalobce faktury sice vystavil, ale žádné plnění od odběratelů nedostal. Žalovaný však bezdůvodné uhrazení daně na výstupu žalobcem na základě fiktivních faktur s odkazem na citované ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty nezohlednil. Žalovaný měl dle žalobce povinnost prověřit, zda reálně existuje smluvní vztah mezi žalobcem a jeho odběrateli a zda byly faktury odběratelům skutečně doručeny.

Žalobce dále rozporoval odkaz žalovaného na ustanovení § 43 zákona o dani z přidané hodnoty týkající se povinnosti vydat opravný daňový doklad v případě nesprávně uvedené daně na výstupu. Podle žalobce tento institut opravného daňového dokladu na jeho případ nelze použít, neboť faktury odběratelům nebyly doručeny a daňová povinnost z fiktivních faktur tak žalobci nevznikla. Žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že tvrzení o nedoručení faktur žalobce neprokázal, s čímž žalobce nesouhlasí, neboť žalobce navrhl správci daně doplnění dokazování výsledkem odběratelů. V neprovedení navrhovaných svědeckých výpovědí odběratelů spatřuje žalobce procesní pochybení správce daně a porušení ustanovení § 92 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“).

Žalobce také namítal, že nedošlo ke ztrátě daňových příjmů ve vztahu k dani na výstupu, neboť stát neměl nárok na daň na výstupu z těchto fiktivních faktur a odběratelé, kterým faktury nebyly doručeny, si z nich neuplatnili daňové výhody.

Žalobce tvrdil, že skutečnosti týkající se daně na výstupu byly od počátku předmětem daňové kontroly žalobce. I pokud by bylo soudem shledáno, že se daňová kontrola týkala pouze daně na vstupu, měl správce daně dle žalobce rozšířit předmět daňové kontroly na daň na výstupu, neboť skutečnosti, které vyšly v průběhu daňové kontroly najevo (zejména

upozornění žalobce na okolnosti vzniku faktur na výstupu), měly zásadní vliv na stanovení daně za předmětné zdaňovací období. Žalobce poukazoval na § 1 odst. 2 daňového řádu, podle kterého základním cílem správy daní a daňového řízení není pouze eliminace možného krácení daně, ale správné zjištění a stanovení daně.

Žalobce upozorňoval na usnesení o zahájení trestního stíhání ze dne 23. 7. 2015, č. j. ■■■■■, ve kterém byla vyčíslena škoda způsobená jednáním žalobce. Policie ČR při vyčíslení výše škody zohlednila nejen doklady na vstupu, ale i fiktivní faktury a stanovila škodu za období let 2011-2013 ve výši 3 500 000 Kč.

Ze všech shora uvedených důvodů žalobce navrhoval zrušení napadeného rozhodnutí žalovaného a požadoval náhradu nákladů řízení.

II. Vyjádření žalovaného

Žalovaný ve svém vyjádření odkázal na Směrnici Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „Směrnice“), která byla promítnuta do zákona o dani z přidané hodnoty. Směrnice v čl. 203 výslovně stanoví, že daň z přidané hodnoty je povinna odvést každá osoba, která uvede tuto daň na faktuře, což bylo implementováno do ustanovení § 108 odst. 1 písm. k), resp. i) zákona o dani z přidané hodnoty. Dle žalovaného je zřejmé, že každá osoba, která vystaví fakturu, je povinna zaplatit daň na výstupu bez ohledu na to, zda dojde k plnění uvedenému na faktuře. Ke stejnému závěru dospěl i Soudní dvůr Evropské unie (dále jen „SDEU“) v rozsudku ze dne 31. 1. 2013, č. jk. C 642/11, Stroj trans EOOD. Dle žalovaného žalobcem vystavené faktury splňují všechny náležitosti daňového dokladu stanovené zákonem o dani z přidané hodnoty. Pokud byla daň z přidané hodnoty nesprávně fakturována, obsahuje česká právní úprava řešení v § 43 zákona o dani z přidané hodnoty, tj. možnost opravy nesprávně fakturované daně z přidané hodnoty. Žalovaný citoval z rozsudku SDEU ze dne 13. 12. 1989, ve věci C-342/87, Genius Holding BV, v němž SDEU dospěl k závěru, že možnost opravy je podmíněna tím, že vystavitel dokladu s nesprávně uvedenou daní z přidané hodnoty prokáže, že jednal v dobré víře. Tento svůj závěr SDEU později upřesnil v rozsudku ze dne 19. 9. 2000, ve věci C-454/98, Schmeink & Cofreth AG & Co. KG, když konstatoval, že pokud vystavitel faktury s nesprávně uvedenou daní z přidané hodnoty v dostatečném čase zcela odstranil riziko jakéhokoliv snížení daňových příjmů, princip neutrality daně z přidané hodnoty vyžaduje, aby daň z přidané hodnoty, která byla fakturována nesprávně, mohla být opravena, aniž by oprava byla podmíněna tím, že vystavitel faktury jednal v dobré víře. Oba výše uvedené závěry SDEU znovu potvrdil v již citovaném rozsudku ze dne 31. 1. 2013, C-642/11, Stroj trans EOOD, v němž jasně uvedl, že je možné opravit jakoukoliv bezdůvodně naúčtovanou daň z přidané hodnoty, pokud vystavitel faktury prokáže dobrou víru nebo pokud včas odstranil nebezpečí ztráty daňových příjmů. Žalobce dle žalovaného ani jednu z těchto skutečností neprokázal. Podle žalovaného žalobce nejednal v dobré víře, neboť ani na výzvu správce daně neuvedl žádné důvody, které ho vedly k vydání předmětných faktur. Žalobce naopak potvrdil, že relevantní důvod pro vydání faktur neměl a odběratele neznal. Druhou podmínku, odstranění nebezpečí ztráty daňových příjmů, také žalobce svým jednáním nesplnil. Argumentace žalobce, že faktury nikdy odběratelům nepředložil, k naplnění této podmínky nepostačuje. Žalobce vykazoval v přiznáních k dani z přidané hodnoty za kontrolovaná zdaňovací období na vstupu odpočet daně na základě fiktivních přijatých zdanitelných plnění

se základní sazbou daně a k těmto nikdy nepřijatým plněním vykazoval fiktivní uskutečněná zdanitelná plnění s uplatněnou daní na výstupu ve snížené daňové sazbě. Výsledkem tohoto postupu bylo uplatnění nároku na odpočet daně v každém z kontrolovaných období ve výši cca 100 000 Kč, který byl správcem daně vyměřen a akceptován. Tímto žalobce dle žalovaného úmyslně snížil příjmy státu a neodstranil nebezpečí ztráty daňových příjmů. I kdyby však žalobce prokázal, že buď jednal v dobré víře, nebo včas zcela odstranil nebezpečí ztráty daňových příjmů, bylo by dle žalovaného možné opravit nesprávně uvedenou a přiznanou daň z přidané hodnoty na výstupu pouze postupem uvedeným v § 43 zákona o dani z přidané hodnoty. Žalobce však takto nepostupoval. K námitce týkající se usnesení o zahájení trestního stíhání Policií ČR žalovaný konstatoval, že daňové řízení probíhá na jiných principech než řízení trestní, zejména s ohledem na prioritu důkazního břemene žalobce v daňovém řízení. U ostatních žalobních námitek žalovaný odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí. Žalovaný navrhoval žalobu jako nedůvodnou zamítnout.

III. Zjištění ze správního spisu

Z předloženého spisového materiálu soud zjistil, že dodatečné platební výměry ze dne 24. 7. 2014 a ze dne 25. 7. 2014 a platební výměr ze dne 7. 8. 2014 byly vydány na základě výsledků daňové kontroly, která byla u žalobce zahájena dne 14. 2. 2014.

V protokolu o zahájení daňové kontroly ze dne 14. 2. 2014 bylo vymezeno, že předmětem daňové kontroly je daň z přidané hodnoty za zdaňovací období únor - prosinec 2011, leden - prosinec 2012, leden - prosinec 2013 se zaměřením na přijatá zdanitelná plnění. Zároveň bylo zahájeno doměřovací řízení u žalobce ve věci daně z přidané hodnoty za zdaňovací období únor - prosinec 2011, leden - prosinec 2012, leden - prosinec 2013 a leden 2014 se zaměřením na přijatá zdanitelná plnění.

Dne 11. 3. 2014 byl sepsán protokol o seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období únor 2011 - prosinec 2013. V protokolu je obsažen seznam zjednodušených daňových dokladů vystavených v období únor 2011 - prosinec 2011, leden 2012 - prosinec 2012, leden 2013 - prosinec 2013, u nichž měl správce daně pochybnosti o tom, zda došlo k přijetí zdanitelných plnění žalobcem, jak je uvedeno na předmětných dokladech. Vystavitele daňových dokladů, společnost ■■■ s. r. o. a ■■■, správce daně vyslechnul. Z protokolu o výsledku svědka ■■■ vyplynulo, že si nepamatuje, že by vystavil doklady za prodané zboží žalobci v letech 2008 - 2010, 2011 - 2013. Nepopíral, že žalobce od ■■■ nakupoval zboží, ale za jednotlivé nákupy podle svědka žalobce platil okolo tisíce korun za drobnosti a nikdy svědek nevystavil zjednodušený daňový doklad na částku vyšší než 15 000 Kč. Při výsledku byly svědkovi předloženy předmětné faktury a svědek potvrdil, že faktury nevystavil, zboží uvedené na fakturách nedodal, faktury neobsahují jeho podpis ani razítko. Z protokolu o výsledku svědka ■■■, jednatele společnosti ■■■ s. r. o., vyplynulo, že faktury, které mu byly předloženy, nevystavil, nepodepsal, zboží nedodal. Po zhodnocení provedených důkazů správce daně v protokolu konstatoval, že výše uvedení dodavatelé daňové doklady nevystavili, zboží uvedené na fakturách nedodali, částky zde uvedené neobdrželi, podpis nebyl jejich a razítka také neodpovídají používaným razítkům těchto podnikatelů. Podle správce daně je nárok na odpočet daně závislý na faktické existenci zdanitelného plnění. Nárok na odpočet daně z přidané hodnoty nemůže být uznán, pokud není prokázáno, že

k přijetí zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je uvedeno na dokladech předložených žalobcem. Dle správce daně žalobce porušil ustanovení § 72 a 73 zákona o dani z přidané hodnoty.

Dne 15. 4. 2014 podal žalobce vyjádření k výsledku kontrolního zjištění, v němž nerozporoval, že došlo k neuznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, požádal však správce daně o provedení korekce konečného výsledku daňové kontroly o částky daně na výstupu, která byla žalobcem nesprávně přiznána a zaplacená na základě fiktivně vystavených faktur. Podle žalobce se jednalo o daň ve výši 15% z částky 64 438 421 Kč. K vyjádření žalobce předložil seznam faktur od roku 2011 do roku 2013 v celkové výši 64 438 421 Kč.

Na základě žádosti žalobce o ponížení daně na výstupu s ohledem na bezdůvodně zaplacenou daň, správce daně žalobce vyzval dne 28. 4. 2014, aby prokázal a doložil, co bylo důvodem vystavení těchto faktur, z jakého důvodu se plnění z faktur neuskutečnila, popř. aby předložil opravné daňové doklady.

Dne 28. 5. 2014 žalobce na výzvu správce daně uvedl, že žádné důvody k vystavení faktur neměl, nedošlo k žádným zdanitelným plněním, s odběrateli uvedenými na fakturách nebyl žalobce v žádném smluvním vztahu. Žalobce konstatoval, že se nejednalo o faktury ve smyslu zákona o dani z přidané hodnoty, a proto z nich byla předmětná daň odvedena nesprávně. Nelze tedy vystavit opravné daňové doklady, neboť faktury byly nicotné. Dále žalobce správci daně navrhl, aby vyslechl nahodilý vzorek osob uvedených na fakturách, které správci daně potvrdí, že se žalobcem nespolečně pracovaly.

Dne 11. 6. 2014 předložil žalobce seznam dalších 19 daňových dokladů, na základě nichž také nedošlo k žádným zdanitelným plněním. Žalobce tímto požádal správce daně, aby zahrnul tyto faktury do korekce výše daně na výstupu.

Dne 24. 6. 2014 byla předána žalobci zpráva o daňové kontrole. Žalobce zprávu nepodepsal, protože s ní nesouhlasil. Předmětem kontroly byla přijatá zdanitelná plnění za shora uvedená zdaňovací období. Ve zprávě je konstatováno, že z důvodu opakovaných nadměrných odpočtů vznikly správci daně pochybnosti o tom, že k přijetí zdanitelných plnění uvedených na fakturách došlo. Jako dodavatel byl na fakturách uveden ■■■ a společnost ■■■ s. r. o. Ve zprávě je dále uveden výčet jednotlivých faktur. Správce daně uvedl, že ze svědeckých výpovědí výše uvedených dodavatelů jednoznačně vyplynulo, že dodavatelé faktury nevystavili, zboží uvedené na fakturách nedodali, částky za zboží neobdrželi, razítka na fakturách tyto subjekty nepoužívají a podpis se neshoduje s jejich podpisem. Správce daně konstatoval, že nárok na odpočet daně z přidané hodnoty nemůže být dán, když nedošlo k uskutečnění zdanitelného plnění uvedeného na daňových dokladech a nevystavil je dodavatel, tj. nebyla naplněna podmínka § 72 zákona o dani z přidané hodnoty. Správce daně zdůraznil, že předmětem zahájených kontrol nebyla uskutečněná zdanitelná plnění. Daň na výstupu správce daně ponechal ve výši, která odpovídá deklarovanému následnému prodeji, jak ji uvedl žalobce v daňových přiznáních. Pokud žalobce vystavil daňové doklady, i když podle jeho tvrzení fiktivní, měl podle § 108 odst. 1 písm. i) zákona o dani z přidané hodnoty [ve zdaňovacích obdobích únor 2011 - prosinec 2012 podle § 108 odst. 1 písm. k)] povinnost přiznat a zaplatit daň na výstupu. Správce daně neprovedl výsledek navrhovaných svědků, protože žalobce doznal, že jeho činnost byla fiktivní, a že s žádným

odběratelem nebyl v kontaktu, proto by výsledky odběratelů nic nového neprokázaly. Správce daně odkazoval na ustanovení § 43 odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty, tj. na možnost provést opravu na daňových dokladech.

Na základě zprávy o daňové kontrole vydal správce daně celkem 34 dodatečných platebních výměrů ze dne 24. 7. 2014 a ze dne 25. 7. 2014 na daň z přidané hodnoty, ve kterých byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za období únor 2011 - listopad 2013 a dále mu byla uložena povinnost zaplatit penále. Dne 7. 8. 2014 byl vydán platební výměr na daň z přidané hodnoty za období prosinec 2013. V odůvodnění dodatečných platebních výměrů správce daně shrnul závěry z daňové kontroly a uvedl výčet faktur vystavených v posuzovaném zdaňovacím období a výsledek výsledku svědků, kteří potvrdili, že předmětné faktury nevystavili a nedodali plnění uvedené na fakturách. Vzhledem k tomu, že nárok na odpočet má základ v existenci zdanitelného plnění, nikoliv ve formálním vystavení faktur, předložení faktur neprokazuje zdanitelná plnění. Nárok na odpočet daně z přidané hodnoty tedy žalobci nevznikl. Správce daně neakceptoval návrh žalobce na snížení částky daně na výstupu, neboť předmětem daňové kontroly nebyla uskutečněná zdanitelná plnění. Daň na výstupu správce daně tedy ponechal ve výši odpovídajícímu deklarovanému následnému prodeji, tak jak byla uvedena v daňových přiznáních. Pokud žalobce faktury vystavil přesto, že k vlastní realizaci deklarovaného zdanitelného plnění nedošlo, měl povinnost přiznat a zaplatit daň podle § 108 zákona o dani z přidané hodnoty. Odůvodnění platebního výměru je shodné s odůvodněním dodatečných platebních výměrů.

Dne 20. 8. 2014 podal žalobce odvolání proti dodatečným platebním výměrům za zdaňovací období únor 2011 - listopad 2013 a platebnímu výměru za prosinec 2013. Na výzvu správce daně žalobce dne 15. 9. 2014 své odvolání doplnil, odvolací námitky se v podstatě překrývají s námitkami žalobními.

V napadeném rozhodnutí žalovaný konstatoval, že v případě žalobce se daňová kontrola vztahovala pouze k přijatým zdanitelným plněním, nikoliv k uskutečněným zdanitelným plněním. Správce daně přesto žalobce dne 28. 4. 2014 vyzval k doložení důvodů, předložení smluv a objednávek, opravných daňových dokladů k žalobcem vystaveným fakturám. Žalobce neprokázal důvodnost vydání těchto faktur a navrhl správci daně, aby provedl důkaz výsledkem odběratelů uvedených na fakturách, aby potvrdili, že dané faktury byly fiktivní. Žalovaný k tomu uvedl, že Směrnice Rady 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty, v čl. 203 stanoví, že daň z přidané hodnoty je povinna odvést každá osoba, která uvede tuto daň na faktuře, což bylo do českého právního řádu implementováno do ustanovení § 108 odst. 1 písm. k), resp. i) zákona o dani z přidané hodnoty. Tuto povinnost má plátce daně bez ohledu na to, zda došlo k uskutečnění plnění uvedeného na daňovém dokladu, což ostatně potvrzují i rozsudky SDEU. Podle žalovaného je nesporné a žalobce to potvrzuje, že žalobce vystavil 716 faktur, tedy vznikla mu povinnost přiznat daň. Tuto povinnost žalobce realizoval v rámci daňových přiznání. Žalovaný ověřil i formální náležitosti daných faktur. Ustanovení § 43 zákona o dani z přidané hodnoty upravuje institut opravy nesprávně fakturované daně. Podmínkou pro aplikaci tohoto ustanovení je podle rozsudků SDEU prokázání dobré víry nebo včasné odstranění následků nebezpečí ztráty daňových příjmů. Ani jedna z těchto podmínek u žalobce splněna nebyla. Opravné doklady žalobce nevystavil. Podle rozsudku SDEU ze dne 31. 1. 2013, ve věci C-642/11, Stroj trans EOOD, není daňová správa povinna v rámci daňové kontroly prováděné u vystavitele faktury

ověřovat, zda naúčtovaná daň z přidané hodnoty odpovídá zdanitelným plněním reálně uskutečněným tímto vystavitelem. Návrh žalobce na provedení výlechu odběratelů uvedených na fiktivních fakturách správce daně neakceptoval a žalovaný se s tímto postupem ztotožnil. Navrhovaný důkaz měl prokázat pouze to, že odběratelé neobdrželi od žalobce žádná zdanitelná plnění a neuzavřeli žádnou smlouvu. Tímto důkazem by nedošlo k prokázání skutečnosti, že žalobce jednal v dobré víře při vystavení předmětných dokladů či odstranil nebezpečí případné ztráty daňových příjmů v souladu s ustanovením § 43 zákona o dani z přidané hodnoty. Žalobce nepředložil opravné daňové doklady a provedení navrhovaného důkazu by tak bylo zcela zbytečné. Tvzení žalobce, že rozsah daňové kontroly byl vymezen až ve zprávě o daňové kontrole, je dle žalovaného nepravdivé. V protokolu o zahájení daňové kontroly je uvedeno, že jejím předmětem je daň z přidané hodnoty za kontrolovaná zdaňovací období se zaměřením na přijatá zdanitelná plnění a uplatněný odpočet daně (daň na vstupu), což je v souladu s § 85 odst. 3 daňového řádu. Kontrola se netýkala komplexního prověření daně z přidané hodnoty (tj. i daně na výstupu), jak ostatně vyplývá i z protokolu o kontrolním zjištění. Správce daně mohl rozšířit předmět daňové kontroly, ale správně tento postup neaplikoval, neboť žalobcem nebyly splněny podmínky pro provedení opravy daně na výstupu.

IV. Posouzení věci soudem

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí a řízení, které jeho vydání předcházelo, v řízení dle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), v rozsahu a mezích uplatněných žalobních bodů, přitom soud vycházel ze skutkového a právního stavu v době rozhodování správního orgánu, v souladu s § 75 odst. 1, odst. 2 s. ř. s., a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

Dle § 108 odst. 1 písm. k) zákona o dani z přidané hodnoty platného do 31. 12. 2012 a dle § 108 odst. 1 písm. i) tohoto zákona platného od 1. 1. 2013 tato povinnost vzniká i osobě, která vystaví doklad, na kterém uvede daň.

Pravidlo obsahující povinnost osoby, která uvede daň na daňovém dokladu, přiznat a zaplatit daň bylo do zákona o dani z přidané hodnoty zařazeno již od samého počátku a jeho obsah zůstal až do současnosti zachován. V průběhu let se měnilo pouze jeho zařazení do jednotlivých písmen § 108 a s účinností od 1. 1. 2010 došlo k upřesnění textu, který nově zní „osoba, která vystaví doklad, na kterém uvede daň“. Předmětné ustanovení implementuje čl. 203 Směrnice.

Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 13. 10. 2014, č. j. 8 Afs 21/2014-30, k tomuto ustanovení s odkazem na judikaturu SDEU uvedl: „*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). 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 naučtované 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).“

V českém právním řádu je oprava daně upravena v § 43 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty tak, že v případě, kdy plátce nebo identifikovaná osoba přiznala daň jinak, než stanoví tento zákon, a tím zvýšila daň na výstupu, je oprávněna provést opravu v dodatečném daňovém přiznání za zdaňovací období, ve kterém byla nesprávně uplatněna daň. Opravu lze provést nejdříve ke dni, ve kterém plátce nebo identifikovaná osoba, pro kterou se plnění uskutečnilo, obdržela opravný daňový doklad, nebo ve kterém byla provedena oprava v evidenci pro účely daně z přidané hodnoty, podle odstavce 2.

Dle odst. 5 tohoto ustanovení ve znění platném do 31. 12. 2012 je osoba povinná přiznat daň podle § 108 odst. 1 písm. k) tohoto zákona oprávněna při opravě postupovat přiměřeně podle odstavců 1 až 4.

V § 43 odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty ve znění platném od 1. 1. 2013 je stanoveno, že osoba, která není plátcem a již vznikla povinnost přiznat daň, kterou uvedla na vystaveném dokladu, je oprávněna při opravě daně postupovat přiměřeně podle odstavců 1 až 4.

Meritem věci je požadavek žalobce na provedení korekce konečného výsledku daňové kontroly o částku daně na výstupu, která byla žalobcem nesprávně přiznána a zaplacená na základě fiktivně vystavených faktur. Faktury vystavené žalobcem ve zdaňovacím období únor 2011 - prosinec 2013, z nichž byla přiznána daň na výstupu, jsou součástí spisového materiálu a splňují všechny náležitosti daňového dokladu uvedené v § 28 zákona o dani z přidané hodnoty ve znění platném do 31. 12. 2012 (v § 29 ve znění platném od 1. 1. 2013). Skutečnost, že na jejich základě nebyla provedena žádná zdanitelná plnění, nečiní tyto doklady nicotnými, a na žalobce tak jednoznačně lze pohlížet optikou § 108 odst. 1 písm. k) resp. i) zákona o dani z přidané hodnoty. Nejvyšší správní soud ve shora citovaném rozsudku ze dne 13. 10. 2014, č. j. 8 Afs 21/2014 - 30 s odkazem na judikaturu SDEU, zejména rozsudek ze dne 31. 1. 2013, C-642/11, Stroj trans EOOD, uzavřel, že „*doměření daně podle § 108 odst. 1 písm. m) zákona o DPH není podmíněno prokázáním, že se deklarované zdanitelné plnění jednoznačně uskutečnilo.*“ (pozn. soudu: rozsudek Nejvyššího správního soudu vycházel ze znění § 108 zákona o dani z přidané hodnoty platného do 31. 12. 2008).

Jak bylo konstatováno shora, daňový subjekt může opravit bezdůvodně naučtovanou daň prostřednictvím institutu opravy daně podle § 43 zákona o dani z přidané hodnoty, ale pouze za podmínky, pokud prokáže, že jednal při vystavení faktur v dobré víře nebo pokud včas odstranil nebezpečí ztráty daňových příjmů. Jak žalovaný vysvětlil v napadeném rozhodnutí, ani jedna z výše uvedených podmínek nebyla u žalobce splněna a žalobce se o takový postup ani nepokusil. Daňové doklady na výstupu s žalobcem nesprávně uvedenou a následně i přiznanou daní měly v projednávaném případě prokazovat oprávněnost žalobcem uplatněného odpočtu daně na vstupu z fiktivních přijatých zdanitelných plnění ve smyslu § 72 zákona o dani z přidané hodnoty, a to použití deklarovaných přijatých zdanitelných plnění žalobcem v rámci jeho ekonomické činnosti pro účely uskutečňování

zdanitelných plnění dodání nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku. Odvedení daně výstupu tak bylo součástí protiprávního jednání žalobce, které jde plně na jeho vrub.

K namítané procesní vadě týkající se neprovedení navrhovaných důkazů výsledkem odběratelů žalobce (ohledně smluvního vztahu mezi odběrateli a žalobcem), soud uvádí, že se plně ztotožňuje se správcem daně, který konstatoval, že provedení tohoto důkazu by do řízení nevneslo nic nového. Provedení navrhovaného důkazu by nevedlo k prokázání dobré víry při vystavení předmětných daňových dokladů žalobcem, ani k prokázání včasného odstranění nebezpečí ztráty daňových příjmů. Už vůbec pak nemohlo prokázat vystavení opravených daňových dokladů, což ostatně žalobce ani netvrdil.

Soud také nemůže souhlasit s tvrzením žalobce, že předmětem daňové kontroly byly od samého počátku i skutečnosti týkající se daně na výstupu. Již v protokolu o zahájení daňové kontroly ze dne 14. 2. 2014 je vymezen předmět kontroly, která je zaměřená na přijatá zdanitelná plnění za zdaňovací období únor 2011 - prosinec 2013, tedy na daň na vstupu. Ze správního spisu pak vyplývá, že v průběhu daňové kontroly nedošlo ke změně takto vymezeného rozsahu daňové kontroly. I ve zprávě o daňové kontrole je předmět a rozsah daňové kontroly vymezen shodně jako v protokolu o zahájení daňové kontroly. Daňovou kontrolu není nutné vést vždy v plném rozsahu. Správce daně se může rozhodnout, že bude kontrolovat toliko určitou část daňové povinnosti. U daně z přidané hodnoty lze proto obecně připustit, aby byl rozsah určen toliko jako daň na vstupu. Pokud však správce daně, jako v projednávaném případě, nalezne pochybení opravňující jej k doměření daně, měl by s ohledem na cíle správy daní tuto skutečnost zohlednit a rozsah daňové kontroly upřesnit (rozšířit) také o daň na výstupu, neboť neexistující zboží nelze logicky ani nakoupit (daň na vstupu), ale ani prodat (daň na výstupu). V projednávaném případě správce daně daňovou kontrolu o daň na výstupu sice nerozšířil, na žalobcovy námitky týkající se zaplacené daně na výstupu však reagoval a dne 28. 4. 2014 žalobce mimo jiné vyzval k předložení opravných dokladů. Žalobce však tvrdil, že předmětem daně není pouhé vystavení faktur, že se z jeho strany jednalo o nulitní jednání a není tudíž co opravovat. Za takové situace pak lze souhlasit s žalovaným, který v napadeném rozhodnutí konstatoval, že správce daně oprávněně nerozšířil rozsah daňové kontroly, protože pro opravu (korekci) daně na výstupu žádanou žalobcem nebyly splněny podmínky.

K usnesení o zahájení trestního stíhání č. j. KRPL-20841-583/TČ-2014-180080-PT, nelze nijak přihlídnout, neboť daňové řízení je ovládáno jinými zásadami než řízení trestní.

V. Závěr a náklady řízení

S ohledem na všechny shora uvedené skutečnosti dospěl soud k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

Ve věci soud rozhodoval, aniž nařídil ústní jednání, v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s., když žalobce ani žalovaný ve stanovené lhůtě soudu nesdělili nesouhlas s takovým postupem.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 s. ř. s., podle kterého má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.

V souzené věci byl úspěšný žalovaný správní orgán, ten náhradu nákladů řízení nepožadoval, ostatně mu ani náklady, které by přesahovaly rámec běžné činnosti správního orgánu, nevznikly, soud proto vyslovil, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí lze podat **kasační stížnost** ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních 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 nejblíže 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 Liberci dne 22. listopadu 2017

Mgr. Lucie Trejbalová,
předsedkyně senátu