



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Alexandra Krysla a soudkyň Mgr. Miroslavy Kašpírkové a Mgr. Ing. Veroniky Baroňové, v právní věci žalobce **B.Ch.**, zastoupeného Mgr. Jindřichem Sojkou, advokátem se sídlem Klatovy, Pražská 119/I., proti **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 427/31, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22.5.2014, č.j. 12446/14/5000-14306-711377,

t a k t o:

- I. **Rozhodnutí žalovaného ze dne 22.5.2014, č.j. 12446/14/5000-14306-711377, se z r u š u j e a věc se v r a c í k dalšímu řízení žalovanému.**
- II. **Žalovaný je p o v i n e n zaplatit žalobci náklady řízení ve výši 12.293 Kč, a to do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobce Mgr. Jindřicha Sojky, advokáta.**

O d ů v o d n ě n í

I.

Napadené rozhodnutí.

Žalobce se žalobou domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 22.5.2014, č.j. 12446/14/5000-14306-711377 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým byl změněn dodatečný platební výměr Finančního úřadu v Sušici (dále jen „prvoinstanční orgán“) ze dne 29.5.2009, č.j. 23829/09/135970401526 (dále jen „prvoinstanční rozhodnutí“), tak, že žalobci se dodatečně vyměruje daň z přidané hodnoty za 3. čtvrtletí 2006 ve výši 67.441 Kč, a současně bylo vysloveno, že „*v ostatních částech zůstane výrok napadeného rozhodnutí beze změny*“.

II. Žaloba.

Žalobce žalobu odůvodnil tím, že rozhodnutí žalovaného (stejně jako předchozí rozhodnutí Finančního ředitelství Plzeň ze dne 28.1.2011, č.j. 732/11-1300-401171) vycházelo mimo jiné ze skutečnosti, že žalobce v daňovém přiznání k DPH za 3. čtvrtletí 2006 nepřiznal uskutečnění dodávky dřeva odběrateli PEPI PILA LUŽINA, Š.B. v souvislosti s vystavením faktury – kupní smlouvy č. 162006. Finanční ředitelství Plzeň ve svém rozhodnutí stanovilo daň dokazováním, podle jeho názoru vznikla žalobci podle ustanovení § 21 odst. 3 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění platném pro rok 2006, povinnost přiznat za 3. čtvrtletí roku 2006 daň na výstupu, jelikož došlo k dodání dřeva žalobcem svědkovi Š.B. Podle rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 30.5.2012, sp.zn. 57 Af 14/2011 a rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 6.12.2013, č.j. 2 Afs 56/2012, však nebylo v daňovém řízení jednoznačně prokázáno, že došlo k realizaci zdanitelného plnění na základě faktury - kupní smlouvy č. 162006. K vyměření DPH lze však přistoupit pouze v případě, když je bez pochybností prokázáno, že došlo k realizaci zdanitelného plnění. Žalovaný, resp. Finanční ředitelství Plzeň, tak ve svém rozhodnutí pochybil, jelikož nesprávně hodnotil provedené důkazy a nesprávně shledal, že žalobce neunesl důkazní břemeno ohledně prokázání nerealizace zdanitelného plnění. Žalovaný vázán závazným názorem Krajského soudu v Plzni a Nejvyššího správního soudu, ve svém rozhodnutí shledal, že k prokázání zdanitelného plnění nedošlo a nelze tak doměřit daň podle ustanovení § 21 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty. Daň ve výši 67.441 Kč však žalobci doměřil podle ustanovení § 108 odst. 1 písm. m) zákona o dani z přidané hodnoty bez ohledu na to, zda bylo zdanitelné plnění uskutečněno či nikoliv. Tento svůj názor opírá o skutečnost, že žalobce nijak nezpochybnil, že fakturu - kupní smlouvu č. 162006 vystavil. Podle žalovaného tento doklad splňuje náležitosti daňového doklady stanovené v ustanovení § 28 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty. Jelikož je tak žalobce osobou, která uvedla daň na daňovém dokladu, je podle ustanovení § 108 odst. 1 písm. m) povinen DPH odvést. Žalovaný ve svém rozhodnutí vycházel z ustanovení § 2 odst. 1 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty, podle kterého je předmětem daně dodání zboží nebo převod nemovitosti nebo přechod nemovitosti v dražbě za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti, s místem plnění v tuzemsku, a z ustanovení § 108 odst. 1 písm. m) zákona o dani z přidané hodnoty, podle kterého je povinna přiznat a zaplatit daň správci daně osoba, která daň uvede na daňovém dokladu. Základním pravidlem, podle něhož je nutné se řídit v situaci, kdy je posuzováno ve smyslu ustanovení § 2 odst. 1 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty dodání zboží za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti, s místem plnění v tuzemsku, je však ustanovení § 108 odst. 1 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty, podle kterého je povinen přiznat a zaplatit daň správci daně plátce, který uskutečňuje zdanitelná plnění v tuzemsku. Podle tohoto pravidla přiznává DPH osoba, která uskutečnila zdanitelné plnění, je-li plátcem DPH. Ustanovení § 108 odst. 1 písm. m) zákona o dani z přidané hodnoty představuje speciální úpravu ve vztahu k ustanovení § 108 odst. 1 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty, kterou lze použít pouze v případě, že nelze postupovat podle ustanovení § 108 odst. 1 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty (viz. rozsudek Krajského soudu v Plzni sp. zn. 57 Af 5/2012 ze dne 20.12.2013, odst. 18 - 21). Žalovaný tedy ve svém rozhodnutí postupoval v rozporu se zákonem, jelikož měl postupovat podle ustanovení § 108 odst. 1 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty. Protože však nebylo v této věci jednoznačně prokázáno, že došlo k uskutečnění zdanitelného plnění na základě faktury - kupní smlouvy č.

162006, nelze DPH vyměřit ani podle ustanovení § 108 odst. 1 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty. Žalovaný namísto toho nesprávně postupoval podle ustanovení § 108 odst. 1 písm. m) zákona o dani z přidané hodnoty, což odporuje zákonu. Žalovaný dále chybně považuje fakturu - kupní smlouvu č. 162006 za řádný daňový doklad se všemi zákonnými náležitostmi. Jak uvádí Nejvyšší správní soud ve svém rozhodnutí sp.zn. 2 Afs 56/2012, pojem faktura není v českém právu nijak definován. Nejsou tak nijak stanoveny její přesné náležitosti, ani obsah či způsob vydávání. Pojem faktura a její náležitosti však upravuje směrnice Rady 2006/112/ES v čl. 218 a čl. 226. Náležitosti daňového dokladu upravuje § 28 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty. Jak již žalobce opakovaně v této věci uváděl, např. ve svém vyjádření v rámci odvolacího řízení ze dne 24.3.2014, faktura - kupní smlouva č. 162006 neobsahovala datum zdanitelného plnění, podpis žalobce ani základ daně a jedná se o proforma fakturu, která sloužila jako objednávka. Datum zdanitelného plnění a základ daně jsou povinnou náležitostí faktury podle citované směrnice, uvedení základu daně v daňovém dokladu požaduje i ZDPH. Všechny náležitosti musí být ve faktuře konkrétně uvedeny, nelze je pouze dovozovat, jak učinil žalovaný ohledně základu daně ve svém rozhodnutí v odst. 63. Pokud faktura - kupní smlouva č. 162006 neobsahuje zákonné náležitosti, nemůže tak být logicky považována za řádný daňový doklad, na základě kterého má osoba, která v něm daň uvedla zaplatit daň. Faktura - kupní smlouva č. 162006 postrádá věrohodnost a v případě, že by jako taková byla nalezena u odběratele, PEPI PILA LUŽINA, Š.B., zcela jistě by odběrateli příslušným finančním úřadem nebylo umožněno uplatnit na jeho základě daň na vstupu. Žalobci jako dodavateli a daňovém subjektu však byla na základě takového dokladu daň vyměřena, což odporuje principu rovnováhy a rovnosti. Na takové situace jako je tato a nevhodnou úpravu v zákoně o dani z přidané hodnoty reagovala směrnice Rady 2010/45/EU, která byla implementována do našeho právního řádu novelou zákona o dani z přidané hodnoty. Podle ustanovení § 34 platného znění zákona o dani z přidané hodnoty musí být u daňového dokladu od okamžiku jeho vystavení do konce doby stanovené pro jeho uchování zajištěna věrohodnost jeho původu, neporušenost jeho obsahu a jeho čitelnost. Věřehodností původu se rozumí skutečnost, že je zaručena totožnost osoby, která plnění uskutečňuje nebo která daňový doklad oprávněně vystavila. Věřehodnost původu daňového dokladu a totožnost osoby, která jej vystavila, je zajištěna podpisem této osoby (zde žalobce), který na faktuře - kupní smlouvě č. 162006 chybí. Tato nová úprava obsažená v zákoně o dani z přidané hodnoty jednoznačně poukazuje na nedostatečnou a nevhodnou úpravu v zákoně o dani z přidané hodnoty platném v roce 2006, podle které je tato věc posuzována.

III.

Vyjádření žalovaného k žalobě.

Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby. Ve vyjádření k žalobě uvedl, že k námitce žalobce, že ustanovení § 108 odst. 1 písm. m) zákona o dani z přidané hodnoty představuje pouze speciální úpravu ve vztahu k § 108 odst. 1 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty, přičemž se žalobce odvolává na výklad učiněný v odstavcích 18-21 rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 20.12.2013, č.j. 57 Af 5/2012 -184, uvádí, že s daným výkladem krajského soudu se neztotožňuje. Proti uvedenému rozsudku proto podal žalovaný kasační stížnost. Ustanovení § 108 odst. 1 písm. m) bylo do zákona o dani z přidané hodnoty vloženo s účinností od 1.1.2005. Obsahově totožné ustanovení však bylo v zákoně o dani z přidané hodnoty již s účinností od 1.5.2004 (tj. ode dne platnosti Smlouvy o přistoupení České republiky k Evropské unii), a to v § 108 odst. 1 písm. o). Tímto ustanovením byl do českého právního řádu implementován čl. 21 odst. 1 písm. c) Směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17.5.1977 o

harmonizací právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu - Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně („šestá směrnice“). Ve zdaňovacím období roku 2006 tedy nebyla úprava v zákoně o dani z přidané hodnoty „nedostatečná a nevhodná“, jak uvádí žalobce. Od 1.1.2007 je daná problematika upravena na úrovni právních aktů Evropské unie v čl. 203 Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28.11.2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, ve znění pozdějších oprav a změn takto: *„Daň z přidané hodnoty je povinna odvést každá osoba, která uvede tuto daň na faktuře“*. Systém daně z přidané hodnoty je založen na zásadě neutrality DPH. V zákoně o dani z přidané hodnoty se princip neutrality realizuje prostřednictvím možnosti odpočtu daně na vstupu od daně na výstupu. Cílem systému odpočtů je zbavit podnikatele zátěže daně z přidané hodnoty, která je splatná, příp. byla odvedena v rámci jeho hospodářských činností. Daň z přidané hodnoty v důsledku toho zaručuje neutralitu, pokud jde o daňovou zátěž všech hospodářských činností bez ohledu na jejich účel nebo výsledky, přičemž je podmínkou, že uvedené činnosti samy rovněž podléhají dani z přidané hodnoty. Ve vztahu ke všem těmto osobám, jež vyvíjejí ekonomickou (hospodářskou) činnost, musí být daň z přidané hodnoty neutrální. V posuzovaném případě disponoval odběratel PEPI PILA LUŽINA, Š.B. fakturou č. 162006, kterou vystavil žalobce a uvedl v ní daň. Pokud by absentovala právní úprava zakotvená v § 108 odst. 1 písm. m) zákona o dani z přidané hodnoty, pak by Š.B. mohl uplatnit v daňových tvrzeních daňový odpočet, který by odpovídal údajům uvedeným na daňovém dokladu, avšak žalobce by odpovídající daň z přidané hodnoty nemusel přiznat a zaplatit, čímž by byla zásada neutrality daně z přidané hodnoty výrazně prolomena. Žalovaný nemůže akceptovat premisu krajského soudu, že přímá (výjimečná) aplikace předmětného ustanovení zákona je možná pouze v případě přeshraničních transakcí a že by tedy mělo být aplikováno „základní“, obecné ustanovení § 108 odst. 1 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty, přičemž by zároveň mělo být s určitostí zjištěno, že se zdanitelné plnění opravdu uskutečnilo. Tato premisa nevyplývá ani ze Směrnice Rady 2006/112/ES, ani z ustanovení § 108 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty. Ustanovení § 108 odst. 1 písm. m) zákona o dani z přidané hodnoty bez dalšího uvádí, že přiznat a zaplatit daň z přidané hodnoty je povinen ten, kdo uvede daň na daňovém dokladu. Z dikce tohoto ustanovení neplyne, že musí nutně dojít k uskutečnění zdanitelného plnění a uskutečnění peněžitého protiplnění za toto zdanitelné plnění, pro eventualitu doměření daně z přidané hodnoty je to tedy irrelevantní. Na podporu tohoto názoru odkazuje žalovaný na rozsudky Soudního dvora (třetího senátu) ze dne 18.6.2009 0566/07 Stadeco BV a ze dne 31.1.2013 ve věci 0642/11 – Stroj trans EOOD a ve věci 0643/11 - LVK - 56 EOOD, kde byly předběžné otázky jednoznačně posouzeny takto: *„Článek 203 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28.11.2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládán v tom smyslu, že: je osoba povinna odvést daň z přidané hodnoty, kterou uvede na faktuře je bez ohledu na to, zda zdanitelné plnění bylo uskutečněno“*. Vystavením daňového dokladu, jenž obsahuje všechny obligatorní náležitosti (včetně uvedení daně z přidané hodnoty), vystavitel tedy vždy tvrdí, že k deklarovaným zdanitelným plněním došlo a je proto povinen uvedenou daň přiznat a zaplatit. K námitce žalobce, že faktura č. 162006 není řádným daňovým dokladem se všemi nezbytnými náležitostmi, žalovaný uvádí, že náležitostmi daňových dokladů se zabývá odstavec 52 a 63 odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, nutností (významem) a možnosti opravit jakoukoliv bezdůvodně uvedenou, naúčtovanou daň odstavce 32, 64-67 odůvodnění rozhodnutí. Žalobce nikdy žádným způsobem nezpochybnil fakt, že daňový doklad č. 162006 vystavil a zároveň nebyly zjištěny žádné listinné důkazy svědčící o tom, že by žalobce z důvodu neuskutečnění plnění onen vystavený doklad následně stornoval. Žalovaný po prozkoumání předmětného dokladu č. 162006 došel k závěru, že tento doklad obsahuje všechny náležitosti stanovené v § 28 zákona

o dani z přidané hodnoty. Podpis vystavitele dokladu (žalobce) nebyl a není nezbytnou náležitostí daňového dokladu. Také podle § 34 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty v platném znění lze věrohodnosti původu daňového dokladu (zaručení totožnosti osoby, která doklad vystavila) dosáhnout „prostřednictvím kontrolních mechanismů procesů vytvářejících spolehlivou vazbu mezi daňovým dokladem a daným plněním“, nikoliv „podpisem této osoby“ (mohl by to být pouze uznávaný elektronický podpis - v případě daňového dokladu v elektronické podobě). Žalovanému je i nepochopitelné, proč žalobce v posledním odstavci své žaloby otázku chybějícího podpisu žalobce znovu zmiňuje, když nebyla a není předmětem „sporu“ věrohodnost původu předmětného daňového dokladu. K žalobcově námitce, že na dokladu chybí datum uskutečnění zdanitelného plnění, žalovaný uvádí, že podle § 28 odst. 2 písm. h) zákona o dani z přidané hodnoty musí běžný daňový doklad obsahovat datum uskutečnění plnění nebo datum přijetí platby, a to ten den, který nastane dříve, pokud se liší od data vystavení daňového dokladu. Z toho je zřejmé, že vzhledem k tomu, že na dokladu č. 162006 je uvedeno datum vystavení dokladu - dne 30.8.2006, lze usuzovat, že uskutečnění zdanitelného plnění se nelišilo od data vystavení dokladu. Na předmětné faktuře č. 162006 je uveden název a místo podnikání odvolatele, jeho DIČ, název a místo podnikání odběratele, evidenční pořadové číslo 162006, rozsahem a předmětem plnění je „Dřevo 391 m³“, datum vystavení faktury/uskutečnění zdanitelného plnění dne 30.8.2006, jednotková cena 1.100 Kč bez DPH, 19 % sazba DPH, DPH ve výši 60.800 Kč a celková cena 380.800 Kč včetně DPH. Na faktuře sice není výslovně uvedena výše základu daně, ale z výše daně a z celkové ceny včetně DPH, lze dovodit, že základ daně je ve výši 320.000 Kč. Možné řešení stavu, kdy chybí některé náležitosti daňového dokladu, je v zákoně upraveno při uplatňování nároku na odpočet DPH, kdy bylo v § 73 odst. 12 zákona o dani z přidané hodnoty v rozhodném znění stanoveno, že pokud doklad neobsahuje všechny náležitosti daňového dokladu, prokazuje se nárok na odpočet podle § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků. Podle § 73 odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty, v současně platném a účinném znění, se umožňuje prokázat nárok na odpočet „jiným způsobem“. Tato právní úprava svědčí o tom, že v případě chybějících náležitostí daňového dokladu, není nutné trvat na striktním formalismu. Doklad č. 162006 mohl mít charakter objednávky, jak tvrdí žalobce, ale zároveň splňuje náležitosti daňového dokladu podle § 28 zákona o dani z přidané hodnoty. Žalobce na tomto dokladu uvedl daň a tak mu vznikla povinnost přiznat a zaplatit tuto daň. Také žalobcovo tvrzení, že jde o proforma fakturu, nemůže být uznáno. Na předmětné faktuře není uvedeno, že se jedná o proformu fakturu, ani není označena jako neúčtní písemnost bez vlivu na daň. Žalovaný zkoumal, zda žalobce mohl opravit základ daně a výši daně u zdanitelného plnění uvedeného na dokladu č. 162006 ze dne 30.8.2006, a zda tuto možnost využil. Podle čl. 203 Směrnice rady a § 108 odst. 1 písm. m) zákona o dani z přidané hodnoty je osoba povinná odvést daň, kterou uvede na daňovém dokladu. Pokud je uvedená daň naúčtována bezdůvodně, tak v souladu s judikaturou ESD (viz odstavec 64 napadeného rozhodnutí) má vystavitel dokladu možnost opravit daň, pokud prokáže dobrou víru nebo pokud včas zcela odstranil nebezpečí ztráty daňových příjmů. Podle judikatury ESD měly členské státy EU ve svých vnitrostátních právních řádech z důvodu vyloučení ztráty daňových příjmů upravit možnost opravy bezdůvodně naúčtované daně. Do 1.1.2010 zákon o dani z příjmů neupravoval opravu výše daně u plátce nebo osoby identifikované k dani, která měla povinnost přiznat a zaplatit daň podle § 108 zákona o dani z přidané hodnoty (čl. 203 Směrnice Rady). Do této doby musel daňový subjekt při opravě výše daně, kterou měl povinnost přiznat a zaplatit podle § 108 zákona o dani z přidané hodnoty, poukazovat na neslučitelnost tuzemské právní úpravy se Směrnicí Rady a musel se domáhat přímého účinku Směrnice Rady, tedy možnosti opravy výše daně u plátce, který měl povinnost přiznat a zaplatit daň podle čl. 203 Směrnice Rady,

kdy byla daň uplatněna nebo přiznána jinak než stanovil zákon, jak bylo judikováno ESD. Správce daně pak byl povinen rozhodovat eurokonformně, tedy v souladu s právními předpisy Evropského společenství a daňovému subjektu umožnit takovouto opravu výše daně provést, pokud daňový subjekt byl v dobré víře nebo pokud daňový subjekt včas zcela odstranil nebezpečí ztráty daňových příjmů. Od 1.1.2010 zákon o dani z přidané hodnoty upravuje možnost opravy výše daně u plátce nebo osoby identifikované k dani, která měla povinnost přiznat a zaplatit daň (dříve v § 49 zákona o dani z přidané hodnoty, v platném a účinném znění v § 42). Daňový subjekt tedy může provádět takovouto opravu podle § 42 zákona o dani z přidané hodnoty a v návaznosti na § 43 a § 74 zákona o dani z přidané hodnoty (do 31.12.2011 § 77 zákona o dani z přidané hodnoty) je zajištěn princip neutrality a dochází k odstranění nebezpečí ztráty daňových příjmů, jak je požadováno. Význam, nutnost opravy plyne z toho, že nebezpečí ztráty daňových příjmů není vyloučeno, pokud příjemce faktury, na které je bezdůvodně uvedena DPH, může tuto fakturu stále použít pro takové uplatnění odpočtu v souladu s čl. 178 písm. a) Směrnice Rady 2006/112 (viz rozsudek Stadeco, bod 29). Ze spisového materiálu vyplývá (viz např. písemnost zaevidovanou u žalovaného dne 25.3.2014 pod č.j. 8278/14), že žalobci bylo známo, že si odběratel z předmětné faktury uplatňuje nárok na odpočet DPH. V souladu s principem neutrality měl tedy provést opravu výše daně ze zdanitelného plnění, které se neuskutečnilo, čímž by zcela odstranil nebezpečí ztráty daňových příjmů. Žalobce však opravu výše DPH z neuskutečnění plnění, kterou uvedl na daňovém dokladu č. 162006 ze dne 30.8.2006, neprovedl. S ohledem na zachování principu neutrality tak žalobci vznikla povinnost přiznat a zaplatit daň, kterou uvedl na daném daňovém dokladu, a to podle § 108 odst. 1 písm. m) zákona o dani z přidané hodnoty.

IV.

Dodatečné vyjádření žalovaného.

Žalovaný v dodatečném vyjádření uvedl, že dne 13.10.2014 Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku č.j. 8 Afs 21/2014-30, týkajícím se jiné věci, posoudil a zdůvodnil dvě právní otázky, které jsou v podstatě totožné s otázkami, k nimž se jako k žalobním námitkám žalovaný vyjadřoval v přezkoumávaném případě. Žalovaný odkázal na odstavce 27 a 33 uvedeného rozsudku: „*Lze proto učinit dílčí závěr, že použití § 108 odst. 1 písm. m) zákona o DPH na posuzovanou věc nebrání skutečnost, že se jednalo o čistě vnitrostátní situaci (poskytnutí služby s místem plnění v České republice mezi osobami, které jsou registrovány k DPH v České republice)*“. „*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*“. Ustanovení § 108 odst. 1 písm. m) bylo do zákona o dani z přidané hodnoty vloženo s účinností od 1.1.2005, obsahově totožné ustanovení však bylo v zákoně o dani z přidané hodnoty již s účinností od 1.5.2004 – v § 108 odst. 1 písm. o). K dalším sporným skutečnostem je nutné zdůraznit, že žalobce nikdy žádným způsobem nezpochybnil fakt, že daňový doklad vystavil a zároveň nebyly zjištěny žádné listinné důkazy svědčící o tom, že by žalobce z důvodu neuskutečnění plnění onen vystavený doklad následně stornoval. Ze spisového materiálu (viz např. písemnost zaevidovanou žalovaným dne 25.3.2014 pod č.j. 8278/14) vyplývá, že žalobci přitom známo, že si odběratel z předmětné faktury uplatňuje nárok na odpočet DPH. Pokud by žalobce uvedenou daň naúčtoval bezdůvodně, tak v souladu s judikaturou Evropského soudního dvora měl coby vystavitel dokladu možnost opravit daň, pokud by prokázal dobrou víru nebo pokud by včas zcela odstranil nebezpečí ztráty daňových příjmů (nebezpečí ztráty daňových příjmů není vyloučeno, pokud příjemce faktury, na které je bezdůvodně uvedena DPH, může tuto

fakturu stále použít pro uplatnění odpočtu). Při opravě výše daně by se žalobce musel domáhat přímého účinku Směrnice rady. Žalobce však opravu výše daně neprovedl. S ohledem na zachování principu neutrality tak žalobci podle § 108 odst. 1 písm. m) zákona o dani z přidané hodnoty vznikla povinnost přiznat a zaplatit daň, kterou na daném daňovém dokladu uvedl.

V.

Vyjádření účastníků při soudním jednání.

Při soudním jednání žalobce setrval na svých dosavadních tvrzeních. Žalovaný se jednání nezúčastnil.

VI.

Posouzení věci soudem.

V souladu s § 75 odst. 1, 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen 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.

Podle § 78 odst. 5 s.ř.s. je v dalším řízení správní orgán vázán právním názorem, který vyslovil soud ve zrušujícím rozsudku nebo rozsudku vyslovujícím nicotnost.

Krajský soud v Plzni v předchozím zrušujícím rozsudku ze dne 30.5.2012, č.j. 57 Af 14/2011-51, vyslovil jasné právní závěry o tom, zda je či není možné za dané důkazní situace v případě žalobce přistoupit k dodatečnému vyměření daně z přidané hodnoty. Soud se podrobně zabýval otázkou přenosu důkazního břemene v daňovém řízení a podrobně popsal pochybení, jichž se správní orgány v průběhu daňového řízení dopustily.

Kasační stížnost žalovaného proti tomuto rozsudku směřující byla zamítnuta rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 6.12.2013, č.j. 2 Afs 56/2012-34. Také Nejvyšší správní soud se věcí podrobně zabýval a v závěru svého rozsudku uzavřel: „*Lze tedy uzavřít, že v daňovém řízení nebylo jednoznačně prokázáno, že k realizaci zdanitelného plnění na základě faktury č. 162006 skutečně došlo. Za situace, kdy je u jiného plátce daně (zde odběratele žalobce) nalezena faktura, lze k vyměření daně z přidané hodnoty přistoupit pouze v případě, když je bez pochybností prokázáno, že mezi těmito subjekty došlo k realizaci zdanitelného plnění. I když tedy žalobce pochybil v tom, že nevedl řádně a úplně svou daňovou evidenci, s ohledem na absenci jednoznačných důkazů neměl stěžovatel žalobci daň z přidané hodnoty napadeným rozhodnutím doměřit*“.

V příkrém rozporu se závěry uvedenými ve zmíněném rozsudku Krajského soudu v Plzni a Nejvyššího správního soudu, dokonce za situace, kdy se žalovaný ani nijak nepokusil odstranit procesní pochybení, která byla důvodem pro zrušení předchozího napadeného rozhodnutí, daň z přidané hodnoty znovu doměřil.

Žalovaný zcela ignoroval právní názor, který soud vyslovil ve zrušujícím rozsudku. Dopustil se tím porušení ustanovení § 78 odst. 5 s.ř.s., čímž zatížil daňové řízení podstatnou procesní vadou, které měla za následek vydání nezákonného rozhodnutí ve věci samé. Při

nezměněném skutkovém základu věci totiž nemohlo v případě žalobce ve sporném rozsahu dojít k doměření daně z přidané hodnoty.

I pokud by soud odhlédl od shora uvedeného, není žádný z níže uvedených závěrů, o které žalovaný opřel odůvodnění napadeného rozhodnutí, správný.

Předně je nezbytné uvést, že podle § 108 odst. 1 písm. m) zákona o dani z přidané hodnoty přiznat a zaplatit daň správci daně je povinna osoba, která uvede daň na daňovém dokladu.

Náležitosti daňového dokladu jsou uvedeny v ustanovení § 28 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty. Podle tohoto ustanovení běžný daňový doklad musí obsahovat a) obchodní firmu nebo jméno a příjmení, popřípadě název, dodatek ke jménu a příjmení nebo názvu, sídlo nebo místo podnikání plátce, který uskutečňuje plnění, b) daňové identifikační číslo plátce, který uskutečňuje plnění, c) obchodní firmu nebo jméno a příjmení, popřípadě název, dodatek ke jménu a příjmení nebo názvu, sídlo nebo místo podnikání osoby, pro kterou se uskutečňuje plnění, d) daňové identifikační číslo, pokud je osoba, pro kterou se uskutečňuje plnění, plátcem, e) evidenční číslo daňového dokladu, f) rozsah a předmět plnění, g) datum vystavení daňového dokladu, h) datum uskutečnění plnění nebo datum přijetí platby, a to ten den, který nastane dříve, pokud se liší od data vystavení daňového dokladu, i) jednotkovou cenu bez daně, a dále slevu, pokud není obsažena v jednotkové ceně, j) základ daně, k) základní nebo sníženou sazbu daně nebo sdělení, že se jedná o plnění osvobozené od daně, a odkaz na příslušné ustanovení tohoto zákona, l) výši daně uvedenou v korunách a haléřích, popřípadě zaokrouhlenou na desítky haléřů nebo na padesátihaléře.

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.

Nejvyšší správní soud ve shora uvedeném rozsudku výslovně uvedl: „*Nicméně ani tato dozajista správná úvaha ještě neodůvodňuje následný závěr, že pouhé vystavení faktury (navíc bez všech obvyklých náležitostí) jednoznačně a nepochybně prokazuje, že ke zdanitelnému plnění došlo*“.

Ač byl tedy žalovaný vázán závěrem Nejvyššího správního soudu o tom, že předmětná listina neměla „*všechny obvyklé náležitosti faktury*“, dospěl k závěru naprosto opačnému. Dlužno doplnit, že opět nesprávnému.

Předmětná listina označená slovy „*Daňový doklad – faktura – kupní smlouva*“ totiž v rozporu s ustanovením § 28 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty neobsahovala datum zdanitelného plnění ani základ daně.

Uvádí-li žalovaný, že „*vzhledem k tomu, že na dokladu č. 162006 je uvedeno datum vystavení dokladu – dne 30.8.2006, lze usuzovat, že uskutečnění se nelišilo od data vystavení dokladu*“, je nezbytné konstatovat, že pro aplikaci ustanovení § 108 odst. 1 písm. m) zákona o

dani z přidané hodnoty je podstatné, zda listina má či nemá všechny náležitosti „*daňového dokladu*“. Pokud zde datum zdanitelného plnění uvedeno není, nemůže být listina za „*daňový doklad*“ považována. Chybějící náležitosti nelze dovozovat, je nezbytné, aby na dokladu byly uvedeny výslovně. Totéž platí pro závěr žalovaného, že „*na faktuře sice není výslovně uvedena výše základu daně, ale z výše daně a z celkové ceny včetně daně DPH, lze dovodit, že základ daně je ve výši 320.000 Kč*“. Byl-li žalovaný navíc vázán závazným právním názorem o tom, že nebylo prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo, neměl vůbec žádný podklad pro svoji úvahu o tom, že „*uskutečnění se nelišilo od data vystavení dokladu*“.

Ustanovení § 108 odst. 1 písm. m) zákona o dani z přidané hodnoty vyznívá zcela jednoznačně, když hovoří o „*daňovém dokladu*“, tudíž jej nelze aplikovat na listinu, která náležitosti daňového dokladu nemá, avšak u ní lze chybějící náležitosti prokázat jinak.

Pokud jde o závěr žalovaného o tom, že žalobce měl a mohl „*opravit základ daně a výši daně u zdanitelného plnění na základě dovolání se přímého účinku směrnice*“, i tento je v příkrém rozporu se závazným právním názorem, který vyslovil Nejvyšší správní soud ve zmíněném rozsudku, když výslovně uvedl: „*Pokud jde o nestornování sporné faktury č. 162006 a následnou opravu výše daně, Nejvyšší správní soud upozorňuje, že § 42 odst. 1 zákona o DPH, ve znění účinném pro rok 2006, neopravňoval plátce daně k opravě výše daně v případě, kdy nedojde k dodání zboží. Tato možnost (nikoli však povinnost) plátcům svědčila teprve od data 1. 1. 2010*“. „*Neprovedení opravy základu daně a výše daně*“ tak nemohlo být kladeno k tíži žalobce. Žalovaný není oprávněn v dalším řízení polemizovat se závěry správních soudů, na základě ustanovení § 78 odst. 5 s.r.s. je povinen je respektovat a vycházet z nich.

Výklad ustanovení § 108 odst. 1 písm. m) zákona o dani z přidané hodnoty provedený žalovaným je současně velice zjednodušující.

V této souvislosti je potřebné uvést, že odkaz žalovaného na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13.10.2014, č.j. 8 Afs 21/2014-30 (dostupný na www.nssoud.cz), není příkladný. Zásadní rozdíl spočívá v tom, že ve věci souzené Nejvyšším správním soudem nebyl žalovaný vázán předchozím závazným názorem správních soudů. Nelze však přehlédnout ani tu skutečnost, že rozsudek Nejvyššího správního soudu stojí osamoceně vedle desítek až stovek rozsudků Nejvyššího správního soudu kladoucích důraz na průkaz existence uskutečnění zdanitelného plnění mnohdy bez ohledu na formální stav účetních dokladů a podrobně popisujících přenos důkazního břemene mezi daňovým subjektem a správcem daně, z jejichž závěrů naopak vycházel Krajský soud v Plzni v předchozím zrušujícím rozsudku ze dne 30.5.2012, č.j. 57 Af 14/2011-51, a Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 6.12.2013, č.j. 2 Afs 56/2012-34.

Nesprávným je i odkaz žalovaného na rozsudky Soudního dvora Evropské unie 18.6.2009 vydaného ve věci C-566/07 a ze dne 31.1.2013 vydaného ve věci C-642/11.

V prvním ze zmíněných rozsudků Soudní dvůr Evropské unie dospěl k tomuto závěru: „*1. Článek 21 odst. 1 písm. c) šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z přidané hodnoty – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně, ve znění směrnice Rady 91/680/EHS ze dne 16. prosince 1991, musí být vykládán v tom smyslu, že podle tohoto*

ustanovení existuje povinnost odvést daň z přidané hodnoty v tom členském státě, ke kterému se vztahuje daň z přidané hodnoty uvedená na faktuře nebo jiném dokladu sloužícím jako faktura, i když dotčené plnění nebylo v tomto členském státu předmětem daně. Předkládajícímu soudu přísluší, aby s přihlédnutím ke všem relevantním okolnostem ověřil, ke kterému členskému státu se daň z přidané hodnoty uvedená na dotčené faktuře vztahuje. V tomto ohledu mohou být relevantní zejména sazba uvedené daně, měna, ve které je vyjádřena dlužná částka, jazyk vyhotovení, obsah a kontext dotčené faktury, místo, ve kterém jsou vystavitel této faktury a příjemce poskytnuté služby usazeni, jakož i jejich chování. 2) V případě, že osoba povinná k dani včas zcela nevyloučila nebezpečí ztráty daňových příjmů, nebrání zásada daňové neutrality v zásadě tomu, aby členský stát podmínil opravu daně z přidané hodnoty, která je v daném členském státě dlužná pouze z důvodu jejího nesprávného uvedení na odeslané faktuře, tím, že osoba povinná k dani příjemci poskytnutých služeb dodatečně zašle opravenou fakturu, na které není tato daň uvedena“.

Je tedy zřejmé, že závěry, ke kterým Soudní dvůr Evropské unie dospěl, nedopadají na případ skutkově podobný případu žalobce. Sporným nebyly daňové důsledky v případě neprokázání uskutečnění zdanitelného plnění, nýbrž v případě, kdy „dotčené plnění nebylo v jiném členském státu předmětem daně“.

Ve druhé ze zmíněných rozsudků Soudní dvůr Evropské unie dospěl k tomuto závěru: „1) Článek 203 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládán v tom smyslu, že: – osoba je povinna odvést daň z přidané hodnoty, kterou uvede na faktuře bez ohledu na to, zda zdanitelné plnění bylo uskutečněno; – z pouhé skutečnosti, že daňová správa neopravila v oprávném daňovém výměru zaslaném vystaviteli této faktury daň z přidané hodnoty, kterou přiznal, nelze vyvodit, že tato správa uznala, že uvedená faktura odpovídá uskutečněnému zdanitelnému plnění. 2) Zásady daňové neutrality, proporcionality a legitimního očekávání musí být vykládány v tom smyslu, že nebrání tomu, aby byl příjemci faktury odepřen nárok na odpočet daně z přidané hodnoty odvedené na vstupu z důvodu, že zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, přestože v oprávném daňovém výměru zaslaném vystaviteli této faktury nebyla DPH přiznaná tímto vystavitelem opravena. Pokud se však vzhledem k daňovému úniku nebo nesrovnalosti, kterých se dopustil tento vystavitel nebo osoby, které se před ním účastnily plnění uplatňovaného za účelem vzniku nároku na odpočet, má za to, že plnění nebylo uskutečněno, musí být s ohledem na objektivní okolnosti a bez požadavku, aby příjemce faktury prováděl ověření, která mu nepřísluší, prokázáno, že tento příjemce věděl nebo měl vědět, že uvedené plnění bylo součástí daňového úniku ve vztahu k dani z přidané hodnoty, ověření čehož je na předkládajícím soudu“.

Pokud by předmětná listina měla náležitosti „daňového dokladu“, což v případě žalobce nenastalo, bylo by lze hypoteticky uvažovat o možné aplikaci závěrů, ke kterým Soudní dvůr Evropské unie dospěl, na případ žalobce a pana B. V této souvislosti by však 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: „Z výše uvedeného kromě toho vyplývá, že pokud se vystavitel faktury nedovolává jednoho z případů umožňujících opravu bezdůvodně naučtované DPH, které jsou připomenuty v bodě 33 tohoto rozsudku, není daňová správa povinna v rámci daňové kontroly prováděné u tohoto vystavitele ověřovat, zda naučtovaná a přiznaná DPH odpovídá zdanitelným plněním reálně uskutečněným tímto

vystavitelem. Vzhledem k tomu, že taková ověřovací povinnost neexistuje, nelze z pouhé skutečnosti, že daňová správa neopravila DPH přiznanou vystavitelem faktury, vyvodit, že tato správa uznala, že faktury vystavené posledně uvedeným odpovídají uskutečněným zdanitelným plněním. Unijní právo však nevylučuje, že příslušný správní orgán provede kontrolu, zda byla plnění naučtována 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 naučtované DPH 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“.

Pokud tedy správní orgány v případě žalobce přistoupily k provedení 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 přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo. Že toto hodnocení bylo provedeno vadně již vyslovil Krajský soud v Plzni v předchozím zrušujícím rozsudku ze dne 30.5.2012, č.j. 57 Af 14/2011-51, a Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 6.12.2013, č.j. 2 Afs 56/2012-34. Žalovanému tudíž nezbývalo, než v souladu s ustanovením § 78 odst. 5 s.ř.s. závěry soudů respektovat a v dalším řízení z nich vycházet.

VII.

Rozhodnutí soudu.

Vzhledem k tomu, že žaloba byla důvodná, soud napadené rozhodnutí zrušil pro vady řízení (§ 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.). Správní orgán je v dalším řízení vázán právním názorem, který soud vyslovil ve zrušujícím rozsudku (§ 78 odst. 5 s.ř.s.).

VIII.

Náklady řízení.

Žalobce měl ve věci plný úspěch, a proto mu soud přiznal v souladu s § 60 odst. 1 s.ř.s. právo na náhradu nákladů řízení před soudem. Náklady řízení spočívají v zaplaceném soudním poplatku ve výši 3.000 Kč a v odměně advokáta za úkon právní služby podle § 11 odst. 1 písm. d), tj. podání žaloby, a jeden úkon právní služby podle § 11 odst. 1 písm. g) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), když se advokát zúčastnil soudního jednání. Podle § 9 odst. 4 písm. d) a § 7 bod 5. advokátního tarifu sazba za jeden úkon právní služby ve věcech žalob projednávaných podle soudního řádu správního činí částku 3.100 Kč. Za dva úkony právní služby tak žalobci přísluší náhrada ve výši 6.200 Kč. Podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu má advokát za jeden úkon právní služby nárok na paušální částku ve výši 300 Kč. Za dva úkony právní služby tak soud žalobci přiznal náhradu ve výši 600 Kč. Náklady řízení dále spočívají náhradě jízdních výdajů. Jízdní výdaje podle § 157 odst. 3 zákona č. 262/2006 Sb. spočívají v základní náhradě za každý 1 km jízdy a náhradě výdajů za spotřebovanou pohonnou hmotu. Podle § 1 písm. b) vyhlášky č. 328/2014 Sb., o změně sazby základní náhrady za používání

silničních motorových vozidel a stravného a o stanovení průměrné ceny pohonných hmot pro účely poskytování cestovních náhrad, činí sazba základní náhrady za používání silničních motorových vozidel u osobních silničních motorových vozidel 3,70 Kč. Advokát uskutečnil cestu Klatovy – Plzeň a zpět v délce 90 Km. Sazba základní náhrady proto činí 333 Kč. Náhrada výdajů za spotřebovanou pohonnou hmotu, při průměrné spotřebě 7,6 litru motorové nafty na 100 Km, výše průměrné ceny za 1 litr, tj. 36,10 Kč u motorové nafty (§ 4 písm. c) vyhlášky č. 328/2014 Sb.), při ujetí 90 km (spotřebováno 6,84 litru motorové nafty) činí 247 Kč. Podle § 14 odst. 1 písm. a) advokátního tarifu advokátu náleží náhrada za čas promeškaný v souvislosti s poskytnutím právní služby při úkonech prováděných v místě, které není sídlem nebo bydlištěm advokáta, za čas strávený cestou do tohoto místa a zpět. Advokát cestou k soudnímu jednání Klatovy - Plzeň a zpět promeškal čas v rozsahu 3 půlhodin, a proto soud žalobkyni přiznal částku ve výši 300 Kč (§ 14 odst. 3 advokátního tarifu). Vzhledem k tomu, že zástupce žalobce je advokát, který je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšují se náklady řízení o částku odpovídající této dani. Částka daně z přidané hodnoty činí 1.613 Kč, náklady řízení tedy včetně daně z přidané hodnoty činí částku ve výši 12.293 Kč.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku lze podat do dvou týdnů po jeho doručení kasační stížnost u Nejvyššího správního soudu. Lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud (§ 12 odst. 1, § 102, § 106 odst. 2 a 4 s.ř.s.).

V Plzni dne 25. února 2015

Mgr. Alexandr Krysl, v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení: Lenka Kovandová