



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Magdaleny Ježkové a soudců JUDr. Jany Kábrtové a Mgr. Tomáše Blažka ve věci

žalobkyně: **JUDr. Š. V.**, IČO 662 40 638
insolvenční správce dlužníka BERIL - EXIM s. r. o.
sídlem Brněnská 300/31, 500 06 Hradec Králové

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 6. 2019, č. j. 26665/19/5300-21442-711359,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Společnost BERIL - EXIM s.r.o. (dále jen „BERIL – EXIM“, nebo „dlužník“), uzavřela dne 22. 12. 2011 se společností KCPPUMP s.r.o. (dále jen „KCPPUMP“), kupní smlouvu, podle které prodala společnosti KCPPUMP čerpadlo betonové směsi. Usnesením krajského soudu ze dne 30. 8. 2012, sp. zn. KSHK 45 INS 6406/2012, byl na majetek dlužníka prohlášen konkurs a žalobkyně byla ustanovena jeho insolvenční správce.

2. Dne 26. 10. 2014 podal dlužník dodatečné daňové přiznání k DPH za zdaňovací období prosinec 2011, v němž ve vztahu k výše uvedenému prodeji deklaroval, že předmětné plnění, z něhož původně přiznal DPH na výstupu, bylo neplatným právním úkonem. Proto nebyl povinen z tohoto plnění odvést daň na výstupu, a proto tedy o tuto daň ve výši 2 009 392 Kč snížil daň na výstupu přiznanou na ř. 1 řádného přiznání podaného za uvedené zdaňovací období. Současně dlužník v tomto dodatečném daňovém přiznání snížil základ daně přiznaný na ř. 1 řádného daňového přiznání o částku ve výši 10 046 960 Kč, tj. o základ daně původně přiznaný z prodeje čerpadla betonové směsi.
3. Finanční úřad pro Královéhradecký kraj (dále jen „správce daně“) po provedení daňové kontroly konstatoval, že dlužník neprokázal splnění podmínek, za kterých je možné opravit základ daně a výši daně, které jsou stanoveny v § 42 odst. 1 a 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“). Správce daně tedy provedení opravy neuznal a dne 18. 9. 2017 vydal rozhodnutí (dodatečný platební výměr), kterým doměřil dlužníkovi DPH za zdaňovací období prosinec 2011 ve výši 0 Kč. Odvolání dlužníka proti uvedenému dodatečnému platebnímu výměru zamítl žalovaný v záhlaví specifikovaným rozhodnutím. Žalobkyně následně napadla předmětné rozhodnutí žalovaného žalobou podle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

II. Shrnutí argumentace obsažené v žalobě

4. Žalobkyně předně vysvětlila, z jakých důvodů je kupní smlouva ze dne 22. 12. 2011 absolutně neplatná. Jednalo se o pokus vyvést majetek dlužníka mimo jeho společnost na jinou společnost ovládanou stejnými osobami (A. B., L. Ř. a I. H.). Dlužník přitom nebyl oprávněn s předmětným čerpadlem betonové směsi v prosinci 2011 nakládat, neboť platilo omezení jeho dispozice s tímto majetkem ve smyslu § 47 odst. 4 zákona č. 120/2001 Sb., exekučního řádu (v tehdy platném znění). Na majetek dlužníka totiž bylo vedeno exekuční řízení a movité věci dlužníka byly postiženy exekučním příkazem soudního exekutora (čerpadlo betonové směsi bylo sepsáno soudním exekutorem dne 4. 5. 2011). Kupní smlouva tak byla uzavřena v rozporu se zákonem a kupujícimu i prodávajícímu byla tato situace díky jejich propojení velmi dobře známa.
5. Podle žalobkyně není pravdivý skutkový stav popisovaný v žalobou napadeném rozhodnutí. Není pravda, že by žádná strana nerozporovala deklarovanou obchodní transakci. Tuto transakci rozporuje od samého počátku žalobkyně jako insolvenční správkyně dlužníka. Pokud správci daně transakci potvrdily fyzické osoby, které jednaly za zúčastněné společnosti, jde o účelové a nevěrohodné tvrzení. Žalobkyně po zjištění uvedených skutečností zahrnula čerpadlo do soupisu majetkové podstaty dlužníka a za daňový subjekt podala v roce 2014 dodatečné daňové přiznání, kterým požadovala stanovení a vrácení vratitelného přeplatku. Neplatnost předmětné kupní smlouvy následně deklaroval také krajský soud rozsudkem ze dne 28. 1. 2016, č. j. 45 ICM 927/2014 – 292 (v řízení vedeném společností KCPPUMP proti žalobkyni o vyloučení dané movité věci z majetkové podstaty).
6. Žalobkyně dále namítla, že správce daně ignoruje skutečnost, že zdanitelné plnění na základě sporné kupní smlouvy nikdy nenastalo. Dokumenty k údajné transakci byly účelově vytvořeny stejnými subjekty jednajícími za společnost BERIL – EXIM i společnost KCPPUMP. Ve skutečnosti k uzavření žádné kupní smlouvy nedošlo, neboť platnému jednání společnosti BERIL – EXIM bránilo tzv. speciální inhibitorium. Vedle

toho nikdy nedošlo ani k faktickému naplnění smlouvy. Nedošlo k úhradě kupní ceny ani k předání movité věci do dispozice kupujícího, protože společnost BERIL – EXIM neměla věc v držení. Předmětné čerpadlo bylo již od 10. 11. 2009 umístěno v prostorách společnosti Hoffmann a Žižák spol. s r.o. (dále jen „Hoffmann a Žižák“), kde bylo také dne 4. 5. 2011 sepsáno pracovníkem soudního exekutora. Tato společnost dne 20. 6. 2011 uplatnila zadržovací právo k čerpadlu z důvodu nezaplacení jeho ceny a umožnila s ním disponovat až žalobkyni jako insolvenční správce. Dlužník tak nemohl s uvedeným čerpadlem nakládat nejen právně, ale ani fakticky. V době údajného prodeje tedy nemohl se zbožím nakládat jako vlastník, proto nemohl takové nakládání umožnit ani společnosti KCPPUMP.

7. Podmínkou pro uskutečnění zdanitelného plnění je přitom dle žalobkyně zejména možnost nakládat se zbožím jako vlastník. Skutečnost, že společnost BERIL – EXIM vystavila daňový doklad o prodeji movité věci nepotvrzuje dodání zboží podle § 13 zákona o DPH (případně § 2 zákona o DPH ve znění účinném do 31. 12. 2011), tedy že došlo k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník. Závěr, že došlo k dodání zboží, nelze učinit ani na základě nesprávně provedeného zápisu v technickém průkazu vozidla (zápis byl proveden až dne 21. 2. 2013, nebyl proveden insolvenční správce, ani s jejím vědomím, přestože se jednalo o období po prohlášení konkursu, zápis byl tedy proveden účelově a v rozporu s právními předpisy). Veškeré důkazní prostředky prokazující, že nedošlo k dodání zboží dle zákona o DPH, přitom byly správci daně předloženy. Správce daně je však opomíjí a zohledňuje pouze důkazy, které nelze považovat za věrohodné.
8. Žalobkyně dále poukázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 12. 2010, č. j. 7 Afs 130/2009 – 200, a uvedla, že správce daně byl povinen přihlédnout k neplatnosti smlouvy. V daném případě nenastaly okolnosti požadované citovaným rozsudkem, pro které by jednání mělo mít daňové účinky. Žalobkyně v této souvislosti odkázala také na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 8. 2016, č. j. 5 Afs 24/2016 – 40.
9. Správce daně podle žalobkyně nesprávně dovozuje, že dlužník byl v dané situaci povinen vystavit opravný daňový doklad. Nikdy totiž nedošlo k žádnému dodání zboží ve smyslu § 2 odst. 1 zákona o DPH, nemohlo tak dojít ani k vrácení zboží a ke vzniku povinnosti ve smyslu § 42 nebo § 43 zákona o DPH.
10. V souladu s judikaturou Soudního dvora Evropské unie (dále jen „Soudní dvůr“) není nesprávně uplatněná částka daně u plnění, jež dani nepodléhá, daní ve smyslu směrnice o společném systému DPH. Stejně tak z plnění, které dani nepodléhá, se nestává zdanitelné plnění jen z toho důvodu, že plátce uvede daň na daňovém dokladu. Dlužník proto postupoval v souladu se zákonem, jestliže provedl opravu daně a její výše formou dodatečného daňového přiznání k datu, kdy byla původní daň na výstupu vykázána podaným daňovým přiznáním k DPH za zdaňovací období prosinec 2011. Správce daně naproti tomu nesprávně dovozuje, že dlužník měl vystavit opravný daňový doklad podle § 42 zákona o DPH. Přitom v jiné věci týkající se stejného daňového subjektu správce daně postupoval přesně opačně.

III. Shrnutí vyjádření žalovaného

11. Žalovaný ve vyjádření k žalobě konstatoval, že i nadále setrvává na právním názoru uvedeném v žalobou napadeném rozhodnutí. Odkázal na § 108 odst. 1 písm. k) zákona o

DPH, jenž stanoví povinnost přiznat a zaplatit daň osobě, která vystaví doklad, na kterém uvede daň. Uvedené ustanovení je transpozicí článku 203 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému DPH, podle něhož je DPH povinna odvést každá osoba, která uvede tuto daň na faktuře. Tato ustanovení směrnice i zákona o DPH tak dle žalovaného jednoznačně zakotvují povinnost jakékoliv osoby přiznat daň na výstupu v případě jejího uvedení na vystaveném dokladu bez ohledu na to, zda bylo uskutečněno na dokladu deklarované plnění. Tento závěr potvrzuje též judikatura Soudního dvora, který např. v rozsudku ze dne 31. 1. 2013, ve věci C-642/11, *Stroj trans EOOD*, bod 38, uvedl, že článek 203 směrnice o společném systému DPH musí být vykládán v tom smyslu, že „osoba je povinna odvést DPH, kterou uvede na faktuře, bez ohledu na to, zda zdanitelné plnění bylo uskutečněno“.

12. V daném případě dlužník daňovým dokladem stvrdil, že dne 22. 12. 2011 uskutečnil dodání zboží, betonového čerpadla, pro společnost KCPPUMP. V reakci na rozsudek krajského soudu ze dne 28. 1. 2016, č. j. 45 IČm 927/2014 – 292, bylo předmětné plnění vráceno zpět dlužníkovi, který s čerpadlem dále nakládal. Při vrácení předmětného plnění byl dlužník povinen podle § 42 odst. 2 zákona o DPH vystavit opravný daňový doklad a podle § 42 odst. 3 písm. b) zákona o DPH tento opravný daňový doklad dodat společnosti KCPPUMP. Předmětná oprava by poté byla považována za samostatné zdanitelné plnění uskutečněné k poslednímu dni zdaňovacího období, ve kterém by společnost KCPPUMP opravný daňový doklad obdržela, a jako samostatné zdanitelné plnění by tuto opravu byl žalobce povinen přiznat v řádném daňovém přiznání právě za to zdaňovací období, ve kterém by společnost KCPPUMP měla opravný daňový doklad k dispozici [dle § 42 odst. 3 písm. b) zákona o DPH ve spojení s § 21 odst. 1 zákona o DPH]. Dlužník však opravný daňový doklad nevystavil, naopak správci daně sdělil, že vystavení opravného daňového dokladu nemá opodstatnění. Nesplnil tak základní zákonnou podmínku, s níž zákon o DPH spojuje oprávnění provést opravu základu daně a výše daně podle § 42 zákona o DPH. Navíc, i kdyby dlužník opravný daňový doklad vystavil, byl by povinen opravu provést v řádném daňovém přiznání za to zdaňovací období, ve kterém by společnost KCPPUMP opravný daňový doklad obdržela, tj. nikoli v dodatečném daňovém přiznání za období, v němž se uskutečnilo původní zdanitelné plnění a ve kterém společnost KCPPUMP z logiky věci, vzhledem k tomu, že opravný daňový doklad nebyl žalobcem dosud vystaven nebo nebylo doloženo, že by byl vystaven, opravný daňový doklad nemohla obdržet. Dlužník tedy nesplnil zákonné podmínky, za jejichž dodržení by byl oprávněn provést opravu základu daně a výše daně, a tato oprava provedená v dodatečném daňovém přiznání podaném za předmětné období mu nebyla uznána oprávněně.
13. K námitce týkající se absolutní neplatnosti kupní smlouvy ze dne 22. 12. 2011 žalovaný uvedl, že žalobkyně poukazuje na skutečnosti, které nejsou ve vztahu k zákonnosti žalobou napadeného rozhodnutí podstatné. Zásadní je v daném případě závěr, podle kterého dlužník nesplnil zákonné podmínky, za jejichž dodržení by byl oprávněn provést opravu základu daně a výše daně, neboť opravný daňový doklad nevystavil a nedodal společnosti KCPPUMP. Na této skutečnosti pak nic nemění žalobkyní rozvedené důvody stran neplatnosti kupní smlouvy.
14. Žalovaný nerozporuje skutečnost, že žalobkyní zmíněná kupní smlouva je z pohledu soukromého práva neplatná. Z této soukromoprávní neplatnosti ale nelze dovozovat, že k dodání zboží z pohledu zákona o DPH nedošlo, a tedy že z tohoto důvodu nenastalo

zdanitelné plnění, u kterého by po jeho vrácení nebylo třeba provést opravu základu daně a výše daně podle § 42 zákona o DPH. Z rozsudku Soudního dvora ze dne 6. 7. 2006, ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 *Axel Kittel a Recolta Recycling SPRL*, vyplývá, že pojem dodání zboží v systému DPH má objektivní povahu a použije se bez ohledu na účel nebo výsledky tohoto plnění. Zásada daňové neutrality tak brání obecné diferenciaci mezi legálními a protiprávními plněními a kvalifikace jednání jako protiprávního tedy sama o sobě nezakládá výjimku ze zdanění tohoto jednání. Taková výjimka se uplatní pouze ve specifických situacích, kdy je z důvodu konkrétních vlastností určitého zboží nebo určitých služeb vyloučena jakákoli hospodářská soutěž mezi legálním a protiprávním hospodářským odvětvím (body 41 a 50 rozsudku). Z předmětného rozsudku Soudního dvora je tudíž zřejmé, že z pohledu zákona o DPH není podstatné, zda při dodání zboží byly splněny veškeré podmínky požadované jinými právními předpisy pro platný prodej tohoto zboží odběrateli, avšak zda k dodání zboží, byť v rozporu s jinými právními předpisy, fakticky došlo, či nikoli. Toto ostatně potvrzuje též Nejvyšší správní soud, který v rozsudku ze dne 26. 2. 2015, č. j. 2 Afs 19/2013 – 149, po shrnutí příslušné judikatury Soudního dvora a NSS uzavřel: „*Je tedy zřejmé, že zdanitelné plnění, ve smyslu dodání zboží (§ 2 zákona o DPH), není imanentně spojeno se splněním právních podmínek přechodu vlastnického práva; závěru, že došlo ke zdanitelnému plnění (dodání zboží) tedy nutně nepřekáží fakt, že se smlouva, na jejímž základě k tomuto plnění došlo, ukáže později jako (absolutně) neplatná.*“

15. Nicméně i kdyby k uskutečnění dodání čerpadla pro společnost KCPPUMP ani z pohledu zákona o DPH nedošlo a jednalo by se o prodej fiktivní, nezměnila by tato skutečnost nic na tom, že dlužník by i tak byl povinen vystavit opravný daňový doklad a provést opravu tentokrát pouze výše daně. Dlužník totiž pro společnost KCPPUMP na prodej čerpadla vystavil daňový doklad, na kterém uvedl DPH. Bez ohledu na faktické uskutečnění zdanitelného plnění by i tak byl povinen přiznat a zaplatit DPH, neboť podle § 108 odst. 1 písm. k) zákona o DPH tato povinnost stíhá každou osobu, která vystaví doklad, na kterém uvede daň.
16. Žalobkyní odkazovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 12. 2010, č. j. 7 Afs 130/2009 – 200, se nezabývá problematikou uznání opravy základu daně a výše daně, a je zcela skutkově odlišný od případu dlužníka. Citovaný rozsudek se týká otázky posouzení dohody o narovnání a jejího vlivu na stanovení daně, kdy bylo úkolem daňových orgánů, aby tyto posoudily platnost soukromoprávního úkonu, která má být základem daňové povinnosti. Ve věci dlužníka se však žalovaný ani správce daně nedopustili úvah stran platnosti kupní smlouvy, neboť tato otázka nebyla pro posouzení uznání opravy základu daně a výše daně podstatná. Ze soukromoprávní neplatnosti totiž nelze dovozovat, že k dodání zboží z pohledu zákona o DPH nedošlo.
17. Žalovaný nepřisvědčil ani námitce porušení zásady volného hodnocení důkazů. Jak plyne ze skutkového stavu a jeho vyhodnocení popsaného v bodech 20 až 34 žalobou napadeného rozhodnutí, žalovaný zhodnotil veškeré důkazní prostředky, které dlužník předložil a které byly zajištěny správcem daně. Jasně přitom konstatoval, že těmito důkazními prostředky nebylo doloženo, že dlužník splnil veškeré zákonné podmínky pro provedení nárokované opravy, neboť nebylo prokázáno, že dlužník vystavil opravný daňový doklad. Stran důkazních prostředků, jimiž chce žalobkyně prokázat, že k dodání čerpadla společnosti KCPPUMP fakticky nedošlo a že tedy nedošlo k naplnění podstaty dodání zboží podle zákona o DPH, žalovaný zopakoval, že i kdyby k dodání betonového

čerpadla společnosti KCCPUMP fakticky nikdy nedošlo, byl by dlužník povinen podle pravidel zákona o DPH vystavit opravný daňový doklad.

IV. Ústní jednání

18. Během soudního jednání konaného dne 28. 4. 2021 žalobkyně shrnula obsah žaloby. Namítla tedy, že nebyl důvod k vystavení opravného dokladu, neboť nikdy nedošlo k dodání zboží. V době, kdy mělo dojít k dodání zboží, bylo vůči předmětné movité věci uplatněno zadržovací právo, věc byla v držení společnosti Hoffmann a Žižák, takže dlužník neměl možnost nakládat s ní jako s věcí vlastní. Poukázala na to, že se jednalo o evidentní snahu vyvést majetek ze společnosti, která byla v úpadku. Pověřená pracovnice žalovaného odkázala na napadené rozhodnutí a na vyjádření k žalobě. Za podstatnou označila skutečnost, že nebyly splněny zákonné podmínky, za kterých je možné opravit základ daně a výši daně.

V. Posouzení věci krajským soudem

19. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu žalobních námitek v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního soudního řádu správního.
20. Předmětem soudního přezkumu je posouzení otázky, zda dlužník (tj. společnost BERIL - EXIM s.r.o.) provedl řádně opravu základu daně a výše daně na výstupu v podaném dodatečném daňovém přiznání za zdaňovací období prosinec 2011. Uvedená oprava se týkala plnění spočívajícím v prodeji čerpadla betonové směsi, k němuž mělo dojít na základě kupní smlouvy uzavřené dne 22. 12. 2011 se společností KCCPUMP.
21. Při hodnocení věci krajský soud vycházel především z následujících ustanovení zákona o DPH (ve znění účinném pro posuzované zdaňovací období). Podle § 42 odst. 1 písm. a) uvedeného zákona plátce opraví základ daně a výši daně při zrušení nebo vrácení celého nebo části zdanitelného plnění. Podle § 42 odst. 2 cit. zákona plátce v případě opravy základu daně a výše daně vystaví do 15 dnů ode dne zjištění skutečností rozhodných pro provedení opravy opravný daňový doklad, pokud měl povinnost vystavit daňový doklad. Pokud plátce neměl povinnost vystavit daňový doklad, provede ve stejné lhůtě opravu v evidenci pro daňové účely. Podle § 42 odst. 3 písm. b) zákona o DPH je oprava základu daně a výše daně samostatným zdanitelným plněním, které se považuje za uskutečněné nejpozději posledním dnem zdaňovacího období, ve kterém plátce opravou základu daně a výše daně snižuje daň na výstupu a osoba povinná k dani, pro kterou se původní plnění uskutečnilo, obdržela opravný daňový doklad.
22. Podle § 43 odst. 1 a 2 téhož zákona platí, že v případě, kdy plátce uplatnil a přiznal daň jinak, než stanoví zákon, a tím zvýšil daň na výstupu nebo svoji daňovou povinnost, je oprávněn provést opravu v dodatečném daňovém přiznání za zdaňovací období, ve kterém se uskutečnilo původní plnění, nebo byla přijata úplata. Opravu lze provést nejdříve ke dni, ve kterém plátce nebo osoba identifikovaná k dani, pro kterou se plnění uskutečnilo, obdržela opravný daňový doklad, nebo ve kterém byla provedena oprava v evidenci pro daňové účely. Plátce přitom vystaví opravný daňový doklad, pokud měl povinnost vystavit daňový doklad nebo daňový doklad vystavil. Pokud plátce neměl povinnost vystavit daňový doklad a daňový doklad nevystavil, provede opravu v evidenci pro daňové účely.

23. Krajský soud konstatuje, že mezi žalobkyní a žalovaným není sporu o to, že kupní smlouva uzavřená dne 22. 12. 2011 mezi dlužníkem a společností KCPPUMP je absolutně neplatná. Ostatně neplatnost dané kupní smlouvy krajský soud deklaroval již rozsudkem ze dne 28. 1. 2016, č. j. 45 ICm 927/2014 – 292.
24. Samotná neplatnost uvedené kupní smlouvy ovšem ještě neznamená, že nedošlo k uskutečnění zdanitelného plnění. Jak správně uvedl žalovaný, z hlediska zákona o DPH není podstatné, zda při dodání zboží byly splněny veškeré podmínky požadované jinými právními předpisy pro platný prodej tohoto zboží odběrateli. Podstatné je, zda fakticky došlo k dodání zboží (byť v rozporu s jinými právními předpisy). Ke shodnému závěru viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 2. 2015, č. j. 2 Afs 19/2013 – 149.
25. Pokud přitom v nyní posuzované věci skutečně došlo k uskutečnění zdanitelného plnění, pak měl dlužník postupovat podle § 42 zákona o DPH. Při vrácení předmětného plnění tedy byl povinen dle § 42 odst. 2 téhož zákona vystavit opravný daňový doklad a dle § 42 odst. 3 písm. b) cit. zákona tento opravný daňový doklad dodat společnosti KCPPUMP.
26. Žalovaný na podporu závěru, že k dodání čerpadla společnosti KCPPUMP opravdu došlo, uvedl následující. Konstatoval, že dlužník daňovým dokladem č. 2110071 stvrdil, že dne 22. 12. 2011 uskutečnil dodání zboží, betonového čerpadla, pro společnost KCPPUMP. Tuto skutečnost dle žalovaného potvrdil též odběratel, společnost KCPPUMP, který při místních šetřeních zaprotokolovaných dne 14. 3. 2017 a dne 20. 3. 2017 sdělil, že čerpadlo sice bylo umístěno v prostorách společnosti Hoffmann a Žižák, ale že klíče od vozidla byly po celou dobu ve vlastnictví společnosti KCPPUMP. Společnost Hoffmann a Žižák měla k dispozici pouze náhradní klíče z bezpečnostních důvodů. Společnost KCPPUMP měla čerpadlo ve svém majetku zařazeno až do prosince roku 2016. Prodej čerpadla společnosti KCPPUMP byl stvrzen rovněž zápisem do technického průkazu, v němž byla tato společnost zapsána jako vlastník vozidla.
27. Žalobkyně s tímto závěrem nesouhlasí a uplatnila celou řadu námitek, kterými jej rozporuje. Namítla, že nedošlo k úhradě kupní ceny, ani k předání betonového čerpadla. Dlužník totiž neměl čerpadlo v držení, nemohl s ním tedy disponovat (a to nejen právně, ale ani fakticky). Žalobkyně zpochybňuje také řádnost provedeného zápisu v technickém průkazu vozidla a věrohodnost svědectví, z nichž žalovaný vycházel (v podrobnostech viz výše body 5-7 tohoto rozsudku). Krajský soud pak považuje tyto námitky za relevantní pro posouzení otázky, zda se uskutečnilo zdanitelné plnění. Pokud by se prokázalo, že dlužník nemohl provést převod práva nakládat s předmětným zbožím jako vlastník na společnost KCPPUMP, nebylo by možné učinit závěr o tom, že došlo k dodání zboží. Žalovaný se přitom s těmito výhradami žalobkyně v napadeném rozhodnutí dostatečně nevypořádal. Podle názoru krajského soudu lze mít proto přinejmenším pochybnosti o tom, zda opravdu došlo k uskutečnění zdanitelného plnění (a zda tedy na posuzovanou věc dopadá § 42 zákona o DPH).
28. Přesto žalobou napadené rozhodnutí v soudním přezkumu ob stojí. Soud totiž přisvědčuje žalovanému, že i kdyby se jednalo o fiktivní prodej, tj. k uskutečnění dodání čerpadla pro společnost KCPPUMP by nedošlo, dlužník by i tak byl povinen vystavit opravný daňový doklad a provést opravu tentokrát pouze výše daně, tj. byl by povinen postupovat podle § 43 zákona o DPH. Jak žalovaný správně uvedl, jestliže dlužník vystavil na prodej čerpadla pro společnost KCPPUMP daňový doklad, na kterém uvedl

DPH, pak byl bez ohledu na faktické uskutečnění zdanitelného plnění povinen přiznat a zaplatit DPH, neboť dle § 108 odst. 1 písm. k) zákona o DPH tato povinnost stíhá každou osobu, která vystaví doklad, na kterém uvede daň. DPH chybně uvedenou na dokladu ke zdanitelnému plnění, které se fakticky neuskutečnilo, je pak daňový subjekt oprávněn si opravit právě dle § 43 zákona o DPH.

29. Dlužník však podmínky stanovené v § 43 zákona o DPH nepochybně nesplnil, protože nevystavil opravný daňový doklad a nedodal jej společnosti KCPPUMP (tuto skutečnost žalobkyně ani nijak nerozporuje).
30. Krajskému soudu není zřejmé, z čeho žalobkyně dovozuje, že se na posuzovaný případ nemůže vztahovat ani § 43 zákona o DPH. Námitka žalobkyně, podle níž se z plnění, které nepodléhá dani, nestává zdanitelné plnění jen z toho důvodu, že plátce uvede daň na daňovém dokladu, se mýlí s podstatou věci. Shodně s žalovaným soud v této souvislosti odkazuje na rozsudek Soudního dvora ve věci *Stroj trans EOOD*, podle nějž článek 203 směrnice o společném systému DPH musí být vykládán v tom smyslu, že „osoba je povinna odvést DPH, kterou uvede na faktuře, bez ohledu na to, zda zdanitelné plnění bylo uskutečněno“. Proto dlužníka stíhala povinnost vystavit opravný daňový doklad i v případě, že k dodání zboží (betonového čerpadla) nedošlo. Jestliže tak neučinil, pak správce daně správně neuznal opravu výše daně provedenou v dodatečném daňovém přiznání.
31. Opačný závěr nelze vyvozovat ani z rozsudků Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 130/2009 – 200 a č. j. 5 Afs 24/2016 – 40, na které žalobkyně v podané žalobě odkazovala. V rozsudku č. j. 7 Afs 130/2009 – 200 se Nejvyšší správní soud vůbec nezabýval problematikou uznání opravy základu daně a výše daně. V rozsudku č. j. 5 Afs 24/2016 – 40 Nejvyšší správní soud podal výklad pojmu „dodání zboží“ a pojmu „nakládat se zbožím jako vlastník“, a to ve vztahu k případu, v němž bylo sporné, zda stěžovatel splnil podmínky pro opravu základu daně dle § 42 zákona o DPH. Nejvyšší správní soud se zde ale nijak nevyjadřoval k problematice opravy výše daně dle § 43 zákona o DPH.

VI. Závěr a náklady řízení

32. Krajský soud z výše uvedených důvodů shledal, že námitky uplatněné žalobkyní jsou nedůvodné. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí přihlížet z úřední povinnosti, zamítl žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s.
33. Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměla úspěch; žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení:

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 nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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

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

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

Hradec Králové 30. dubna 2021

JUDr. Magdalena Ježková v. r.
předsedkyně senátu