



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Tomáše Rychlého a soudců JUDr. Jaroslava Vlašína a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobkyně: **P. J. - MONT, spol. s r. o.**, se sídlem Říпов 42, Třebíč, zastoupená JUDr. Ing. Radanem Tesařem, advokátem se sídlem Chodská 1366/9, Praha 2, proti žalovanému: **Odvolačí finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 18. 5. 2021, č. j. 31 Af 75/2019 – 60,

**t a k t o :**

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 18. 5. 2021, č. j. 31 Af 75/2019 – 60, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

**Odůvodnění:**

[1] Žalovaný výrokem I. rozhodnutí ze dne 18. 7. 2019, č. j. 29321/19/5300-22441-708274, změnil šest dodatečných platebních výměrů Finančního úřadu pro Kraj Vysočina (dále jen „*správce daně*“), a výrokem II. zamítl odvolání žalobce a potvrdil tři dodatečné platební výměry téhož správce daně.

[2] Výše uvedenými dodatečnými platebními výměry byla žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty (DPH) a penále za zdaňovací období leden 2013, únor 2013, duben 2013, červen 2013, červenec 2013, říjen 2013, listopad 2013, březen 2014 a červen 2014. Důvodem doměření daně bylo, že v případě přijatých plnění od dodavatelů J. D. (plnění spočívající v dodávkách prefabrikace potrubí), společnosti JR HIGHLANDER s. r. o. (dále jen „*společnost JR HIGHLANDER*“; plnění spočívající v montážních pracích, prefabrikaci

potrubí, svářečských pracích na zakázky) a společnosti IRON DESIGN, SE (dále jen „společnost IRON DESIGN“; plnění spočívající v dodávce trubek), žalobkyně nesplnila podmínky pro uznání nároku na odpočet DPH ve smyslu § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 31. 3. 2019 (dále jen „zákon o DPH“).

[3] Dle správce daně žalobkyně u plnění od J. D. neprokázala, že plnění uskutečnila osoba – plátce daně ve smyslu § 73 odst. 1 zákona o DPH a dále neprokázala uskutečnění dodávek prefabrikace potrubí deklarovaných na daňových dokladech v požadovaném rozsahu a předmětu plnění dle § 72 a 73 téhož zákona. V případě plnění od společnosti JR HIGHLANDER správce daně konstatoval, že se jednalo o montážní práce v režimu přenesení daňové povinnosti dle § 92e zákona o DPH a o částky plnění snížil hodnoty řádku 40 daňových přiznání za jednotlivá zdaňovací období (nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění od plátců). U přijatých plnění od dodavatele – společnosti IRON DESIGN – žalobkyně neprokázala, že zdanitelné plnění uskutečnila osoba – plátce daně ve smyslu § 73 odst. 1 zákona o DPH (zdaňovací období březen 2014) a dále neprokázala, že došlo k uskutečnění zdanitelného plnění tak, jak je deklarováno na daňovém dokladu v požadovaném rozsahu a čase dle § 72 a 73 téhož zákona (zdaňovací období březen 2014 a červen 2014).

[4] K odvolání žalobkyně žalovaný šest dodatečných platebních výměrů změnil, neboť dospěl k závěru, že v případě přijatých plnění od společnosti JR HIGHLANDER žalobci vznikla povinnost odvést daň na výstupu dle § 92a zákona o DPH, zvýšil mu o tyto hodnoty řádek 10 daňového přiznání za předmětná zdaňovací období a zároveň mu zvýšil řádek 43 daňového přiznání za předmětná zdaňovací období, protože žalobce splnil podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně dle § 72 odst. 1 zákona o DPH.

[5] Žalobce brojil proti rozhodnutí žalovaného (jak je vymezeno v odstavci [1] výše) žalobou u Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“), který jí vyhověl, rozsudkem ze dne 18. 5. 2021, č. j. 31 Af 75/2019 – 60, rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[6] Krajský soud ve větší části odůvodnění výše uvedeného rozsudku vypořádal námitky žalobkyně a shledal je nedůvodnými. Jako důvodnou však shledal námitku, že žalovaný měl s ohledem na zjištěný charakter posuzovaného plnění zohlednit, že žalobce plnění od společnosti JR HIGHLANDER dále poskytl plátcí DPH – společnosti MINIMAX GmbH & Co. KG (dále jen „společnost MINIMAX“). Podle krajského soudu se jednalo o totožné plnění. Podléhalo-li plnění v rovině dodavatel (společnost JR HIGHLANDER) – žalobkyně režimu přenesení daňové povinnosti, nutně podléhalo témuž režimu také plnění v rovině žalobkyně – odběratel (společnost MINIMAX).

[7] Krajský soud dále uvedl, že žalobkyně v daňovém přiznání přiznala DPH na výstupu v domnění, že zde platí standardní režim DPH, nikoli režim přenesení daňové povinnosti dle § 92a zákona o DPH. Potom však daňovým orgánům muselo být zřejmé, že daň na výstupu žalobkyně přiznala v rozporu se zákonem (vyšší). Pro takový závěr daňové orgány disponovaly dostatečnými skutkovými zjištěními. Neměly se tedy zaměřovat pouze na vztah dodavatel – žalobkyně, jestliže předmětem řetězce dodavatel – žalobkyně – odběratel bylo jediné plnění. Žalovaný aplikoval režim přenesení daňové povinnosti, jako

pokračování

kdyby byla žalobkyně posledním článkem dodavatelsko-odběratelského řetězce (resp. přinejmenším posledním plátcem DPH v tomto řetězci), ačkoliv věděl, že tomu tak nebylo. Stanovil tudíž daň vědomě nesprávně a v rozporu s cílem správy daní (§ 1 odst. 2 daňového řádu). Zvýšil-li žalobkyni DPH s ohledem na odlišné posouzení režimu transakce u plnění od JR HIGHLANDER na výstupu, měl zároveň z téhož důvodu DPH na výstupu snížit o nesprávně přiznanou DPH z plnění poskytnutého společností MINIMAX.

[8] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) napadá rozsudek krajského soudu kasační stížností z důvodů, které podřazuje pod § 103 odst. 1 písm. a) a d) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[9] Stěžovatel namítá, že napadený rozsudek je nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů, neboť závěry krajského soudu ohledně údajné totožnosti předmětu plnění mezi společností JR HIGHLANDER a žalobkyní na straně jedné a mezi žalobkyní a společností MINIMAX na straně druhé nemají oporu ve správním spisu.

[10] Dále dle stěžovatele krajský soud vybočil z mezí soudního přezkumu ve vztahu k předmětu daňového řízení. Daňové orgány zkoumaly u žalobkyně výhradně oprávněnost DPH na vstupu (tj. plnění od společnosti JR HIGHLANDER žalobkyni). K tomu stěžovatel odkazuje na výzvu k prokázání skutečností ze dne 4. 10. 2016 a na zprávu o daňové kontrole. Správce daně naopak nevyjádřil pochybnosti o uskutečnění zdanitelných plnění pro odběratele žalobkyně a ani žalobkyně nepřednesla v daňovém řízení žádné námitky ohledně správnosti stanovení DPH na výstupu ve vztahu k jejím odběratelům. Krajský soud proto v napadeném rozsudku vybočil z mezí přezkumu, jestliže přezkoumával DPH na výstupu žalobkyně.

[11] Další kasační námitkou stěžovatel poukazuje na nesprávnost závěru krajského soudu o totožnosti plnění mezi společností JR HIGHLANDER jako dodavatelem a žalobkyní a mezi žalobkyní a jejím odběratelem – společností MINIMAX. Tento závěr nelze dovodit z daňových dokladů a dalších důkazních prostředků, provedených v daňovém řízení. Předmět plnění, jak je vymezen na daňových dokladech, vystavených společností JR HIGHLANDER, se liší od předmětu plnění na daňových dokladech, které vystavila žalobkyně. Dále též datum uskutečnění zdanitelného plnění žalobkyně vůči společnosti MINIMAX předchází datu, kdy mělo být toto plnění přijato žalobkyní od společnosti JR HIGHLANDER. K tomu stěžovatel předkládá tabulku s 11 položkami, kde uvádí konkrétní data uskutečnění zdanitelného plnění dle daňových dokladů, které tuto diskrepanci ukazují.

[12] Závěrem stěžovatel zdůrazňuje, že bez ohledu na výše uvedené nedostatky ve skutkových závěrech krajského soudu je povinnost žalobkyně přiznat DPH na výstupu založena uvedením DPH na příslušných daňových dokladech, neboť dle § 108 odst. 1 písm. i) zákona o DPH (ve znění účinném do 31. 12. 2014) je povinna DPH přiznat a odvést osoba, která vystavila doklad, na němž je DPH uvedena. Podle judikatury Nejvyššího správního soudu (NSS) tato povinnost není podmíněna charakterem předmětného plnění a platí, i kdyby toto plnění bylo fiktivní (stěžovatel zde odkazuje na konkrétní rozsudky NSS). Stěžovatel má za to, že obdobné právní hodnocení je třeba užít i v případě jiného

důvodu, pro který předmětné plnění nezakládá povinnost přiznat z něj DPH, tedy i v případě aplikace režimu přenesené daňové povinnosti.

[13] Stěžovatel připouští, že dle § 43 odst. 1 zákona o DPH je plátce DPH (tedy i žalobkyně) oprávněn provést opravu výše DPH dodatečným daňovým přiznáním na základě vystavení opravného daňového dokladu a jeho doručení plátcí nebo osobě, pro niž se dané plnění uskutečnilo. Tímto postupem jsou zachovány principy neutrality DPH a předcházení daňovým únikům, neboť jinak může být předmětný daňový doklad použit k odpočtu DPH na vstupu u příjemce předmětného plnění. V nyní posuzované věci však žalobkyně opravné daňové doklady svým odběratelům nevystavila, resp. tato skutečnost nebyla v daňovém řízení zjištěna. Proto žalobkyně musela DPH na výstupu přiznat bez ohledu na to, zda se plnění uskutečnilo v režimu přenesené daňové povinnosti či nikoli. Závěr krajského soudu o nutnosti zohlednit charakter plnění u DPH na výstupu je nezákonný, neboť žalobkyně k tomu nesplnila zákonné podmínky.

[14] Žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti navrhuje její zamítnutí a kasační námitky má za nedůvodné. Tvrzení stěžovatele, že předmětem daňového řízení byla výhradně oprávněnost odpočtu DPH na vstupu, žalobkyně považuje za „účelové a nesprávné“. Daňové doklady, které žalobkyně vystavila svým odběratelům (včetně společnosti MINIMAX) byly součástí správního spisu.

[15] Ke kasační námitce ohledně rozporu závěrů napadeného rozsudku s obsahem správního spisu žalobkyně uvádí, že tvrzení stěžovatele je v rozporu s jeho předchozími závěry a s důkazními prostředky, založenými ve správním spisu. Totožný charakter plnění dokládá svědecká výpověď L. R., zaměstnance společnosti MINIMAX.

[16] Ke kasační námitce ohledně povinnosti odvést daň na základě jejího uvedení v daňových dokladech žalobkyně uvádí, že stěžovatelem uváděná judikatura se týká jen plnění fiktivních a nelze ji aplikovat na nyní projednávanou věc, neboť zde není spor o uskutečnění zdanitelných plnění na výstupu, ale o to, zda charakter těchto plnění zakládá použití režimu přenesení daňové povinnosti pro účely DPH.

[17] Na vyjádření žalobkyně reagoval stěžovatel replikou, v níž zdůrazňuje, že v průběhu daňové kontroly nebyla daň na výstupu fakticky vůbec řešena, žalobkyně stran tohoto plnění nevyjádřila v průběhu daňového řízení žádné pochybnosti, a toto se nestalo předmětem dokazování.

[18] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a za stěžovatele jedná pověřená osoba s příslušným vysokoškolským vzděláním (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2, věty první s. ř. s.

[19] Kasační stížnost je důvodná.

pokračování

[20] Ze systematického hlediska je nejprve vhodné zabývat se kasačním důvodem podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., tedy tvrzenou nepřezkoumatelností rozsudku krajského soudu. Pokud by byl napadený rozsudek nepřezkoumatelný, musel by jej Nejvyšší správní soud zrušit, a to i bez námítky stěžovatele.

[21] Co se týče nepřezkoumatelnosti, krajský soud v rozsudku odpovídajícím způsobem shrnul průběh správního řízení a obsah žalobou napadeného rozhodnutí, dále podrobně rekapituloval znění žaloby. Nejvyšší správní soud však při porovnání znění žaloby (bod VII.) a znění napadeného rozsudku (odstavec 65) zjistil, že krajský soud fakticky nevypořádal žalobní argumentaci uvedenou v části VII. žaloby. Krajský soud totiž tuto argumentaci „vyložil“ daleko za rámec jejího gramatického vyjádření (k této otázce v podrobnostech viz odstavec [23] a následující níže). Řízení před krajským soudem je tedy zatíženo vadou mající za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

[22] Stěžovatel dále namítá, že (a) krajský soud vybočil z mezí soudního přezkumu ve vztahu k předmětu daňového řízení, jenž se týkal pouze zdanitelného plnění poskytnutého společností JR HIGHLANDER, a nikoli již plnění poskytnutého žalobkyní společností MINIMAX; a (b) závěr krajského soudu o totožnosti plnění mezi společností JR HIGHLANDER jako dodavatelem a žalobkyní a mezi žalobkyní a jejím odběratelem – společností MINIMAX – nemá oporu ve správním spise (a ani k němu krajský soud neprovedl žádné dokazování).

[23] Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že krajský soud je (s určitými výjimkami, které zde nejsou relevantní) především vázán žalobními body, které žalobkyně přednesla (§ 75 odst. 2 s. ř. s.). Žalobkyně v části VII. na str. 12 žaloby uplatnila námítku, kterou krajský soud korektně shrnul v odstavci 11 napadeného rozsudku:

*Daňové orgány dle žalobce nezákonně zdanily v zásadě veškeré výnosy včetně DPH na výstupu bez zohlednění zcela zásadních nákladů přímo a úzce souvisejících s plněním zakázek, i když nezpochybnily, že plnění žalobce pořídil a využil je v rámci svých zakázek, které mu generovaly výnosy, jež následně zdanil. Není sporu o tom, že plnění bylo v rámci ekonomické činnosti žalobce využito. Není tak možné akceptovat přístup daňových orgánů, které zdaní veškeré příjmy DPH a daně z příjmů, avšak náklady související s dodávkou ocelových konstrukcí zcela pominou. Bez ohledu na osobu dodavatele by měly být uznány nároky na odpočet daně z plnění, a to ve výši, za jakou je možné je poříditi v dané době na daném trhu.*

[24] Zřejmě na výše uvedenou žalobní námítku cílil krajský soud v odstavci 65 napadeného rozsudku. Její význam však podstatně posunul oproti výše uvedené formulaci, neboť uvedl: „Krajský soud však musel dát za pravdu žalobci v tom, že žalovaný měl s ohledem na zjištěný charakter posuzovaného plnění zohlednit, že žalobce toto plnění dále poskytl plátcům DPH – společnosti MINIMAX“. Přitom však žalobkyně v žalobě namítala pouze obecně, že daňové orgány zaměřily svoji pozornost jen ke zdanění jejich „příjmů“, nezmiňovala přitom ani totožnost obdrženého a dále poskytnutého plnění, ani své konkrétní odběratele (společnost MINIMAX). Krajský soud však přesto

z obecně formulované námitky dovodil, že žalobkyně dle svého tvrzení poskytla konkrétnímu odběrateli – společnosti MINIMAX – totožné plnění, jaké sama obdržela od společnosti JR HIGHLANDER, podléhající taktéž režimu *reverse charge*.

[25] Jak již uvedeno, takové tvrzení žaloba neobsahuje; ostatně tímto směrem – jak správně uvedl stěžovatel v kasační stížnosti – žalobkyně ani nevedla svoji obhajobu v daňovém řízení. Přitom však právě na skutkovém závěru o „totožnosti plnění“ krajský soud vystavěl zrušovací důvod ve vztahu k rozhodnutí žalovaného. Krajský soud tedy vybočil ze zákonných mezí soudního přezkumu rozhodnutí žalovaného, neboť zašel za rámec žalobních bodů. Přitom naopak vlastní obecnou argumentaci v části VII. žaloby ponechal bez odpovědi.

[26] Stěžovateli je též třeba přisvědčit v tom, že skutková zjištění v daňovém řízení se týkala jeho předmětu, jenž byl ve výzvě správce daně ze dne 4. 10. 2016 (položka č. 80 spisu správce daně) vymezen jako oprávněnost nároku na odpočet DPH ve vztahu k vymezeným dodavatelům (včetně společnosti JR HIGHLANDER) za vymezená zdaňovací období. Předmětem skutkových zjištění naopak nebyla plnění poskytovaná žalobkyní jejím odběratelům (včetně společnosti MINIMAX).

[27] Z uvedeného plyne, že krajský soud nemohl opřít svůj skutkový závěr o totožnosti plnění o skutečnosti patrné ze správního spisu. Nepostačovalo by, ani kdyby veškeré daňové doklady, které žalobkyně vystavila svým odběratelům (včetně společnosti MINIMAX), byly součástí správního spisu. Kategorický skutkový závěr o totožnosti plnění totiž nelze opřít výlučně o daňové doklady a bylo by třeba provést další důkazy k tomu, aby krajský soud spolehlivě zjistil, zda se skutečně o totožné plnění jednalo (tj. jaký byl průběh montážních prací, kdo je prováděl apod.).

[28] Z napadeného rozsudku ani není patrné, o jaké podklady či důkazy krajský soud svůj závěr o totožnosti plnění opřel. Z podání účastníků v řízení o kasační stížnosti plyne, že tato otázka je mezi nimi sporná: stěžovatel má za to, že totožnost plnění dána není a dokládá to například diskrepancí mezi daty uskutečnění zdanitelného plnění na daňových dokladech vystavených společností JR HIGHLANDER ve srovnání s daty na daňových dokladech žalobkyně. Ta má naopak za to, že plnění totožné bylo.

[29] Nejvyšší správní soud tedy shrnuje, že krajský soud zatížil napadený rozsudek vadou řízení, spočívající v tom, že jeho skutkový závěr (o totožnosti plnění mezi společnostmi JR HIGHLANDER jako dodavatelem a žalobkyní a mezi žalobkyní a jejím odběratelem – společností MINIMAX) nemá oporu ve správním spisu či v provedeném dokazování. Krajský soud dále pochybil, pokud ze zcela obecně formulovaného žalobního bodu (viz odstavec [23] výše) dovodil konkrétní skutkové tvrzení a argument o totožnosti plnění, uvedený výše. Tím překročil meze soudního přezkumu dané žalobními body ve smyslu § 75 odst. 2 s. ř. s. Přitom však fakticky ponechal bez odpovědi žalobní body dle části VII. žaloby. Nejvyššímu správnímu soudu proto nezbylo, než napadený rozsudek z uvedených důvodů zrušit.

pokračování

[30] Vzhledem k výše uvedenému Nejvyšší správní soud pro nadbytečnost již nevypořádal kasační námitku, podle níž vzniká povinnost odvést daň již na základě jejího uvedení v daňových dokladech (viz k tomu odstavce [12] a [16] výše).

[31] S ohledem na skutečnosti výše uvedené dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost je důvodná, neboť napadený rozsudek je z důvodů shrnutých výše zatížen vadami ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Nejvyšší správní soud proto postupem dle § 110 odst. 1, věty první před středníkem s. ř. s. napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

[32] V průběhu dalšího řízení krajský soud vypořádá žalobní námitku dle části VII. žaloby a přitom se bude držet tam výslovně uvedené argumentace, jak ji ostatně sám správně rekapituloval v odstavci 11 napadeného rozsudku. Pokud bude při vypořádání této námitky činit skutkové závěry, řádně je odůvodní a opře je o podklady ve správním spise či o důkazy provedené v řízení před krajským soudem. Tento právní názor je pro krajský soud závazný (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[33] V novém rozhodnutí ve věci rozhodne krajský soud též o nákladech řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3, věta první s. ř. s.).

**Poučení:** Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 24. listopadu 2022

JUDr. Tomáš Rychlý  
předseda senátu