



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Michaely Bejčkové a soudců Faisala Husseiného a Ondřeje Mrákoty ve věci žalobkyně: **ALTIN JM GROUP s. r. o.**, Myslivecká 2370, Rychvald, zastoupené advokátkou Mgr. Markétou Rájeckou, Zámecké náměstí 42, Frýdek-Místek, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí ze dne 3. 2. 2021, čj. 3429/21/5300-22441-711776, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 20. 10. 2022, čj. 25 Af 15/2021-43,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 20. 10. 2022, čj. 25 Af 15/2021-43, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

[1] V této věci jde o vyměření vyšší (než tvrzené) daně z přidané hodnoty v důsledku odepření nároku na odpočet. Daňový subjekt zboží nejprve prodal, a pak totéž zboží zase koupil. Tvrdil, že když mu nebyl uznán nákup zboží (odpočet daně na vstupu), má mu být vrácena daň odvedená z prodeje zboží (daň na výstupu). Tak tomu ale není. Zatímco odpočet nelze přiznat, pokud plnění nebylo fakticky přijato, daň je třeba odvést i z fiktivně poskytnutého plnění; stačí, že na ně byla vystavena faktura.

1. Popis věci

[2] Žalobkyní je dlouhodobě fungující obchodní společnost (zapsaná do rejstříku v roce 1997), která se zabývá zejména výrobou instantních polévek.

[3] Správce daně (Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj) žalobkyni vyměřil DPH za srpen 2017 ve výši zhruba 294 tis. Kč, ačkoli žalobkyně v přiznání původně žádala naopak vrácení daně (ve výši asi 655 tis. Kč). Na základě daňové kontroly totiž dospěl k závěru, že žalobkyně neoprávněně uplatnila nárok na odpočet DPH za přijetí zboží – zchlazených

instantních polévek – od společností Niigordo a Charlock. Žalobkyně nesplnila hmotněprávní podmínky: neprokázala, že skutečně přijala plnění od zmíněných dodavatelů a že tato plnění použila při své ekonomické činnosti. Žalobkyně neúspěšně tvrdila a prokazovala, že zaměstnanci zmíněných společností mimo dobu výroby (odpoledne, v noci) přicházeli, aby na paletách naskládané krabice s balíčky instantních polévek rozestavěli (případně otevřeli) za účelem jejich zchlazení (vyšší teplotu v krabicích prý způsobovalo nashromáždění jinak teplotně přijatelných balíčků obsahujících fritované nudle). Podle dokladů si zmíněné společnosti od žalobkyně kupovaly zboží – a poté jí ho opět prodávaly. Správce daně zjistil, že společnosti neměly vlastní zaměstnance, jejich činnost nebyla popsána v auditní zprávě (ačkoli činnost jiných dodavatelů auditní zpráva popisuje), jedinou společnicí a jednatelkou obou společností byla obchodní zástupkyně žalobkyně, svědecké výpovědi obsahovaly řadu rozporů a žalobkyní popisovaný postup byl nelogický.

[4] Proti rozhodnutí (výměru) správce daně se žalobkyně odvolala, Odvolací finanční ředitelství (OFŘ) ho však potvrdilo.

[5] Rozhodnutí o odvolání napadla žalobkyně u Krajského soudu v Ostravě a se svou žalobou uspěla. Krajský soud řekl, že žalobkyně neunesla své důkazní břemeno – neprokázala, že společnosti Niigordo a Charlock chladily žalobkyní vyrobené polévky. Přesto OFŘ nerozhodlo správně. Pokud totiž OFŘ neuznalo to, že si žalobkyně od společností „zchlazené“ polévky zpětně odkoupila, nemělo uznat ani to, že je společností „ke zchlazení“ prodala (při neuznání odpočtu z přijatého plnění neměla být vyžadována ani daň z poskytnutého plnění).

[6] Proti rozsudku krajského soudu podalo OFŘ kasační stížnost

2. Kasační řízení

[7] Odvolací finanční ředitelství zdůrazňuje, že v rozhodném období osoba, která vystavila doklad a uvedla na něm daň, byla povinna daň přiznat [§ 108 odst. 1 písm. j) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 31. 3. 2019]. Toto pravidlo odpovídá čl. 203 směrnice Rady 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty, respektive čl. 21 odst. 1 písm. c) předcházející směrnice Rady 77/388/EHS, o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu. Cílem pravidla je vyloučit daňovou ztrátu; příjemce dokladu totiž může uplatnit nárok na odpočet. Podle judikatury Soudního dvora Evropské unie není povinnost odvést daň uvedenou na dokladu podmíněna ani povinností odvést daň na základě zdanitelného plnění, ani uskutečněním zdanitelného plnění (rozsudky ze dne 31. 1. 2013 ve věci C-642/11, *Stroy trans EOOD*, bod 29; a ze dne 31. 1. 2013 ve věci C-643/11, *LVK – 56 EOOD*, bod 42); stejný závěr obsahuje i judikatura NSS. Daňový subjekt musí mít možnost opravit daň, kterou na dokladu uvedl nesprávně; to ale platí, jen pokud byl v dobré víře nebo včas vyloučil nebezpečí ztráty daňových příjmů (*Stroy trans EOOD*, bod 33; *LVK – 56 EOOD*, bod 37; rozsudek Soudního dvora ze dne 8. 5. 2019 ve věci C-712/17, *EN.SA. Srl*, bod 33). Žalobkyně se netýká ani jedna z uvedených okolností. U dokladů vystavených za fiktivní plnění nadto oprava ani není možná (rozsudek NSS ze dne 12. 2. 2021, čj. 5 Afs 50/2020-43).

pokračování

[8] V projednávané věci navíc správce daně vyjádřil pochybnosti (zahájil daňovou kontrolu) jen ve vztahu k přijatým zdanitelným plněním. Ve vztahu k uskutečněným zdanitelným plněním tak na žalobkyni nepřenesl důkazní břemeno. Konečně žalobkyně to, že jí neměla být uznána plnění poskytnutá společností Niigordo a Charlock, namítala teprve v řízení před krajským soudem.

[9] Žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedla, že podle Ústavního soudu musí být cílem státu vybrat daň ve správné výši, nikoli vybrat daň co nejvyšší (nález ze dne 28. 5. 2009, sp. zn. III. ÚS 2096/07). Přestože správce daně zahájil daňovou kontrolu jen ve vztahu k přijatým plněním, vyžádal si také vydané faktury a dodací listy svědčící o plněních uskutečněných. Fakticky tedy prováděl daňovou kontrolu i ve vztahu k uskutečněným plněním. Žalobkyně nemohla vydat opravné daňové doklady a podat dodatečné daňové přiznání; nelze to totiž udělat během daňové kontroly a po uplynutí tří let od konce příslušného zdaňovacího období (§ 43 zákona o dani z přidané hodnoty a § 145a daňového řádu; rozsudek NSS ze dne 17. 10. 2018, čj. 9 Afs 337/2018-43).

[10] V reakci na vyjádření žalobkyně OFŘ uvedlo, že § 145a byl do daňového řádu včleněn až v lednu 2021. Na projednávanou věc se vztahuje § 141 odst. 7 daňového řádu účinného do 1. 1. 2021, podle kterého by se údaje z dodatečného daňového přiznání podaného během daňové kontroly použily pro vyměření daně. Opravu bylo možné provést i po ukončení daňové kontroly (do uplynutí tříleté lhůty zbývalo ještě asi pět měsíců).

3. Právní hodnocení

[11] Kasační stížnost je důvodná.

[12] V okamžiku, kdy plátcí vznikne povinnost přiznat DPH, vznikne jeho odběrateli, je-li rovněž plátcem, nárok na její odpočet, pokud (mimo jiné) přijatá zdanitelná plnění použije výhradně k dodání zdanitelného zboží nebo poskytnutí zdanitelné služby v tuzemsku (§ 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty). Dodavatel přiznává daň získanou na svém výstupu, ta je jeho závazkem vůči správci daně; odběrateli vzniká nárok na odpočet daně zaplacené na jeho vstupu, ta představuje pohledávku vůči správci daně.

[13] Nárok na odpočet DPH vzniká automaticky. Pokud ho však daňový subjekt hodlá uplatnit (tj. zajistit zánik své pohledávky vůči správci daně splněním či započtením), musí tvrdit a prokázat, že jsou splněny formální a popřípadě i hmotněprávní podmínky. Uplatňování nároku na odpočet DPH je primárně záležitostí dokladovou (daňový subjekt nejprve prokazuje jen splnění formálních podmínek), při odůvodněných pochybnostech správce daně o souladu dokladů s faktickým stavem však musí daňový subjekt prokázat i splnění podmínek hmotněprávních. Hmotněprávní podmínkou je fakticita plnění: zdanitelné plnění musí být nejen podle dokladu, ale i fakticky poskytnuto ve vztahu osob povinných k dani a použito při ekonomické činnosti odběratele (§ 72 odst. 1 zákona o DPH; rozsudek rozšířeného senátu *Kemwater ProChemie* ze dne 23. 3. 2022, čj. 1 Afs 334/2017-208, č. 4336/2022 Sb. NSS, bod 21).

[14] V projednávané věci žalobkyně v reakci na pochybnosti správce daně tvrdila, že své výrobky (instantní polévky) prodávala společností Niigordo a Charlock ke zchlazení, a pak je od nich ve stejném rozsahu zase kupovala zpět. Toto své tvrzení ovšem neprokázala. V důsledku neuznání zpětného nákupu jí byl (ve vztahu k těmto plněním) odepřen nárok na odpočet DPH; pohledávka žalobkyně byla oproti jejímu tvrzení snížena. Ve věci je sporné (už) jen to, zda bylo za daných okolností namístež uznat prodej výrobků, a tedy snížit žalobkyni daňovou povinnost (závazek).

[15] Je pravda, že žalobkyně se domáhala uznání prodeje výrobků až v žalobě. To ale není podstatné. V žalobě lze totiž uvést všechny důvody nezákonnosti napadeného rozhodnutí bez ohledu na to, že některé z nich bylo možné uplatnit už v odvolacím řízení a nestalo se to (usnesení rozšířeného senátu ze dne 26. 8. 2008, čj. 7 Afs 54/2007-62, č. 1742/2009 Sb. NSS).

[16] Osoba, která vystavila doklad a uvedla na něm daň z přidané hodnoty, je povinna tuto daň přiznat [v rozhodném období to stanovil § 108 odst. 1 písm. j) zákona o dani z přidané hodnoty, nyní jde o jeho § 108 odst. 4 písm. f)]. Je tomu tak proto, že daňový doklad je formální podmínkou přiznání odpočtu DPH; a pokud správce daně nevznesl pochybnosti, už jen na základě splnění formálních podmínek (na základě daňového dokladu) se odpočet přiznává. Bez této povinnosti (odvést daň uvedenou na faktuře) by tedy hrozila daňová ztráta: dodavatel by daň z plnění později označeného za fiktivní neodvedl, ale odběratel by si mezitím úspěšně žádal o odpočet. Citované ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty provádí čl. 21 odst. 1 písm. c) dřívější směrnice 77/388/EHS, respektive v podstatě stejně znějící čl. 203 aktuální směrnice 2006/112/ES („*daň z přidané hodnoty je povinna odvést každá osoba, která uvede tuto daň na faktuře*“). Výkladem (ostatně nijak složitým) dotčených právních ustanovení se několikrát zabýval jak Soudní dvůr, tak i NSS. Závěry obou jsou jednoznačné: daň uvedenou na faktuře je potřeba přiznat (a odvést) bez ohledu na to, zda se plnění fakticky uskutečnilo (povinnost přiznat DPH uvedenou na faktuře existuje nezávisle na povinnosti přiznat tuto daň z důvodu plnění podléhajícího DPH). Oprava výše „vyfakturované“ daně má být umožněna jen v případě, že vystavitel faktury prokáže svou dobrou víru nebo včas zcela vyloučí nebezpečí ztráty daňových příjmů (rozsudky NSS ze dne 13. 10. 2014, čj. 8 Afs 21/2014-30, body 29 a 30; a ze dne 20. 11. 2020, čj. 5 Afs 408/2019-32, body 19 a 20, spolu s tam citovanou judikaturou Soudního dvora).

[17] Oprava nepřichází v úvahu, pokud se daňovému subjektu nepodaří prokázat, že dotyčné plnění není fiktivní; nelze opravovat něco, k čemu nikdy nedošlo (rozsudek NSS ze dne 12. 2. 2021, čj. 5 Afs 50/2020-43, bod 22). Ani to, že vystavitel faktury i jeho odběratel odvedou DPH na výstupu z prodeje fiktivních plnění, není nijak podstatné: k daňové ztrátě totiž dochází ve chvíli, kdy odběratel uplatní DPH na vstupu – odpočet za fiktivní plnění (rozsudek NSS ze dne 25. 10. 2021, čj. 3 Afs 381/2019-30, bod 20).

[18] Žalobkyně společností Niigordo a Charlock vystavila faktury, na kterých uvedla daň z přidané hodnoty. Proto byla povinna tuto daň přiznat a odvést. Žalobkyně – podle dokladů – od společností Niigordo a Charlock koupila zboží za cenu včetně DPH, a uplatnila tedy nárok na odpočet daně. V reakci na pochybnosti správce daně se však žalobkyni nepodařilo prokázat, že se plnění fakticky uskutečnilo (že instantní polévky, které vyrobila, uvedené společnosti skutečně odkupovaly, zajišťovaly jejich „dochlazení“ prostým

pokračování

odvětráváním, a pak je žalobkyni prodávaly zpět). Proto jí byl odpočet odepřen. Protože nebylo prokázáno, že plnění nebylo fiktivní, žalobkyně nemohla opravovat daň, kterou při prodeji zboží uvedla na faktuře. Žalobkyně se o to ostatně ani nijak nesnažila.

[19] Nález Ústavního soudu, na který žalobkyně odkazovala (III. ÚS 2096/07), řešil, jak může daňový subjekt prokázat faktické uskutečnění zdanitelného plnění. Na věc žalobkyně se tedy nevztahuje („vyfakturovanou“ daň je subjekt povinen odvést bez ohledu na to, zda se plnění fakticky uskutečnilo). Ani rozsudek NSS, na který žalobkyně odkazovala (9 Afs 337/2018), jí nemůže prospět. NSS v něm řeší osud dodatečného daňového přiznání podaného v průběhu daňové kontroly, žalobkyně však žádné dodatečné přiznání nepodala. Není přitom podstatné, proč (žalobkyně tvrdí, že nemohla; odkazovaný rozsudek a zákon říkají však jen to, že řízení o dodatečném daňovém přiznání podaném v průběhu daňové kontroly by sice bylo zastaveno, ale údaje z přiznání by správce daně využil). Podstatné je, že při poskytnutí fiktivního plnění výši „vyfakturované“ a následně přiznané daně ani opravit nelze.

4. Závěr a náklady řízení

[20] NSS shrnuje, že žalobkyně se svou námitkou vztahující se k odvedené DPH u krajského soudu neměla uspět. Daň odvedla také z plnění poskytnutých společnostem, od nichž totéž plnění později opět přijala. Faktické přijetí plnění se jí nepodařilo prokázat (a proto jí byl odepřen odpočet). I v takovém případě ale byla povinna odvést daň z poskytnutí plnění – daň z něj uvedla na faktuře, faktické poskytnutí plnění tedy nebylo podstatné. Krajský soud byl přesvědčen, že z fiktivního plnění nelze ani platit daň na výstupu (za jeho poskytnutí), ani z něj žádat odpočet daně zaplacené na vstupu (za jeho přijetí). Tak tomu ale není.

[21] Proto NSS zrušil napadený rozsudek krajského soudu. V novém řízení je krajský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku. O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 22. března 2024

Michaela Bejčková
předsedkyně senátu