



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě - pobočka v Olomouci rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu Mgr. Barbory Berkové a soudců JUDr. Markéty Fialové a JUDr. Michala Jantoše ve věci

žalobkyně: **S., spol. s r.o.**, IČO: X
sídlem P. 334, X P.
zastoupená daňovou poradkyní A., s.r.o.
sídlem N. 683/5, X P.

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 6. 2022, č. j. X, ve věci daně z přidané hodnoty,

takto:

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

Odůvodnění:

A. Vymezení věci a obsahu podání účastníků

1. Finanční úřad pro Zlínský kraj u žalobkyně provedl daňovou kontrolu na DPH za zdaňovací období leden až prosinec 2012. Dle správce daně žalobkyně neprokázala přijetí zdanitelných plnění a jeho následné dodání jejím odběratelům, společnosti E. s. r. o., IČ X (dále jen „E.“), společnosti P. Praha, s. r. o., IČ X (dále jen „P.“), společnosti T. CZ s. r. o., IČ X (dále jen „T.“) a společnosti G. A. M., s. r. o., IČ X (dále jen „G. A.“). Podle správce daně se jednalo o fiktivní plnění uskutečněná pouze za účelem získání finančních prostředků (za účelem vzniku pohledávek, které byly posléze postoupeny faktoringovým společností,

čímž si žalobkyně zajistila krátkodobé financování). Proto správce daně žalobkyni odepřel nárok na odpočet daně na vstupu a daň na výstupu žalobkyni stanovil dle § 108 odst. 1 písm. k) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 31. 12. 2012 (dále jen „zákon o DPH“), tedy jako subjektu, který na vystaveném daňovém dokladu uvedl DPH. S tímto odůvodněním žalobkyni doměřil DPH za jednotlivá zdaňovací období roku 2012. Žalobkyně neuspěla s podaným odvoláním proti dodatečným platebním výměřům ani s následnou správní žalobou, kterou Krajský soud v Brně rozsudkem ze dne 26. 2. 2020, č. j. 31 Af 3/2018-250 zamítl (kasační stížnost proti němu zamítl Nejvyšší správní soud (NSS) rozsudkem ze dne 19. 11. 2021, č. j. 3 Afs 116/2020-83).

2. Žalobkyně dne 31. 12. 2021 podala u Finančního úřadu pro Olomoucký kraj (dále jen „správce daně“) dodatečná daňová přiznání k DPH za zdaňovací období leden až prosinec 2012, jimiž se na základě vydaných opravných daňových dokladů domáhala prolomení lhůty určené k opravě daně dle § 43 odst. 4 zákona o DPH. Svou žádost odůvodnila tím, že dle jejího názoru shora popsaná plnění nebyla fiktivní, nicméně soudy dospěly k opačnému závěru. S odkazem na rozsudek Soudního dvora EU (SDEU) ze dne 8. 5. 2019, č. C-712/17 ve věci *EN.SA. Srl* se domáhala nápravy stavu, kdy byla povinna DPH zaplatit pouze z toho důvodu, že jej uvedla na vydaných daňových dokladech.
3. Správce daně se věcí zabýval a dospěl k závěru, že prolomit lhůtu uvedenou v § 43 odst. 4 zákona o DPH je možné, pokud vystavitel faktury prokáže dobrou víru nebo pokud včas zcela odstraní nebezpečí ztráty daňových příjmů. Žádný z těchto důvodů ale naplněn nebyl. Proto daňová řízení rozhodnutím ze dne 17. 2. 2022, č. j. X zastavil dle § 106 odst. 1 písm. e) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů. Proti tomuto rozhodnutí brojila žalobkyně odvoláním. Žalovaný v části týkající se zdaňovacích období leden až duben 2012 vrátil věc správci daně s pokynem k vydání rozhodnutí dle § 111 odst. 6 daňového řádu z důvodu uplynutí lhůty pro stanovení daně. V části týkající se zdaňovacích období květen až prosinec 2012 rozhodnutí správce daně potvrdil napadeným rozhodnutím (*pozn. soudu: v rozsahu leden až duben 2012 správce daně dle pokynu žalovaného prvostupňové rozhodnutí zrušil a řízení zastavil dle § 111 odst. 6 daňového řádu; proti němu brojila žalobkyně odvoláním, které žalovaný zamítl rozhodnutím ze dne 6. 9. 2023, č. j. X; žaloba proti němu je vedena u zdejšího soudu pod sp. zn. 65 Af 34/2023*).
4. Žalobkyně však s napadeným rozhodnutím nesouhlasila a domáhala se jeho zrušení. Předně namítala, že je rozhodnutí nepřezkoumatelné, protože se žalovaný nezabýval jejími odvolacími námitkami (v podrobnostech viz níže).
5. Dále nesouhlasila s věcným posouzením. Podle žalobkyně nebyla uskutečněná plnění fiktivní, protože byly splněny podmínky pro převod zboží stanovené právními předpisy. V tomto směru poukázala na rozsudky Krajského soudu v Praze ze dne 30. 5. 2019, č. j. 48 Af 41/2017-57, ze dne 25. 3. 2020, č. j. 48 Af 31/2017-97, a rozsudek NSS ze dne 28. 4. 2022, č. j. 6 Afs 55/2020-91, z nichž plyne totožný názor. Žalobkyně tak byla v dobré víře. Závěr o neexistenci zboží byl účelový, neboť správce daně si mohl veškeré skutečnosti ověřit při místním šetření, což také učinil. V původním řízení bylo zjištěno, že každý z účastníků kolotočových transakcí uplatnil z předmětných dokladů daň na vstupu i na výstupu, takže neutralita daně nebyla narušena. Žalobkyně poukázala na to, že *fiktivní* daň na vstupu byli povinni účastníci vrátit, ale zároveň byli oprávněni u daně na výstupu ve stejné výši uplatnit opravné doklady. V některých případech byla daň navýšena o provizi, což také neutralitu DPH neovlivnilo. Společnost M. s. r. o., IČ X (dále jen „M.“) u některých jí vystavených dokladů nepřiznala DPH na výstupu, ale ve stejné výši neuplatnila DPH na vstupu. Ani zde

proto nedošlo k narušení neutrality. Navíc žalovaný zamlčuje, že v průběhu daňové kontroly podala dodatečné daňové přiznání, čímž své pochybení napravila. Společnost E. byla stejně jako žalobkyně v dobré víře, že plnění bylo skutečné. Proto i ona měla nárok na opravu jí vystavených daňových dokladů z *fiktivních* plnění. Ani zde nedošlo k narušení neutrality daně. K argumentaci žalovaného ve vztahu ke společnosti T. žalobkyně uvedla, že je lhostejné, kdo provedl kroky k nápravě, rozhodné je, že byly provedeny. Také tato společnost byla v dobré víře v reálnost plnění. Částka, kterou tato společnost neuhradila představuje částku, kterou jí správce daně vyměřil neoprávněně, neboť nešlo o fiktivní plnění. Z rozsudků Krajského soudu v Brně ze dne 30. 1. 2020, č. j. 30 Af 13/2018-124 a NSS ze dne 26. 10. 2021, č. j. 7 Afs 73/2020-35 nevyplývá, že by žalovaný v řízení, jež se týkalo M. J., nemohl v dalším řízení zkoumat, zda bylo odstraněno nebezpečí ztráty daňových příjmů. Tím, že žalovaný rozhodnutím ze dne 17. 12. 2021 M. J. daň na výstupu přiznal, potvrdil, že ke ztrátě daně nedošlo ani u žalobkyně.

6. Žalovaný navrhl žalobu zamítnout a zopakoval argumentaci uvedenou v napadeném rozhodnutí. Dále uvedl, že námitka týkající se místního šetření byla již vypořádána v rozsudku NSS ze dne 19. 11. 2021, č. j. 3 Afs 116/2020-83. Rozsudky Krajského soudu v Praze a související rozsudek NSS nejsou přílehlavé, protože řešily jiný skutkový stav, zejména se jednalo o reálné transakce, nikoliv fiktivní jako v případě žalobkyně, u nichž nebyla ani prokázána existence zboží, které mělo být předmětem plnění. Tvrzení o tom, že společnost M. podala dodatečné daňové přiznání není nijak relevantní, navíc je nepodložené. Závěrem uvedl, že jeho rozhodnutí je přezkoumatelné a že není povinen reagovat na každou jednotlivou dílčí námitku, nýbrž je podstatné vystihnout jejich podstatu a vypořádat základní námítky.
7. V replice žalobkyně poukázala na to, že faktoring je zcela legálním nástrojem k zajištění financování. Žalovaný tvrdí, že nebyla prokázána existence zboží, přitom správce daně tvrdil opak. Dále uvedla, že Krajský soud v Brně v rozsudku ze dne 26. 2. 2020, č. j. 31 Af 3/2018-250 hodnotil provedené důkazy (zejména výslechy svědků) účelově nesprávně. Svědci faktickou existenci zboží potvrdili. Závěrem žalobkyně poukázala na to, že nešlo o fiktivní prodej zboží, nýbrž o zcela legální faktoringové operace.

B. Posouzení věci krajským soudem

8. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů dle § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době vydání napadeného rozhodnutí (§ 75 odst. 1 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná. Soud rozhodl bez jednání dle § 51 odst. 1 s. ř. s.

K nepřezkoumatelnosti

9. Předně se krajský soud zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti, neboť jen přezkoumatelné rozhodnutí může být předmětem věcného soudního přezkumu.
10. Žalobkyni lze přisvědčit v tom, že pokud se odvolací orgán nevypořádá s odvolacími námitkami účastníka, je jeho rozhodnutí nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů (srov. rozsudky NSS ze dne 19. 12. 2008, č. j. 8 Afs 66/2008-71, nebo ze dne 17. 1. 2013, č. j. 1 Afs 92/2012-45). O nevypořádání námitek lze hovořit zejména tehdy, opomene-li správní orgán na námitku účastníka zcela (tedy i implicitně) reagovat (srov. též rozsudek NSS ze dne 29. 6. 2017, č. j. 2 As 337/2016-64). Naopak, pokud se správní orgán podstatou námítky

řádně zabývá a vysvětlí, proč nepovažuje argumentaci účastníka za správnou, byť výslovně v odůvodnění rozhodnutí nereaguje na všechny myslitelné aspekty vznesené námitky, o nepřezkoumatelnost rozhodnutí se nejedná. Správní orgány nemají povinnost vypořádat se s každou dílčí námitkou, pokud proti tvrzení účastníka řízení postaví právní názor, v jehož konkurenci námitky jako celek neobstojí; takový postup shledal ústavně konformním i Ústavní soud (srov. nálezy ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, a rozsudky NSS ze dne 12. 3. 2015, č. j. 9 As 221/2014-43, nebo ze dne 27. 2. 2019, č. j. 8 Afs 267/2017-38). Nutné je též zdůraznit, že zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám rozhodnutí, kdy pro nedostatek důvodů či pro nesrozumitelnost skutečně nelze rozhodnutí meritorně přezkoumat.

11. Takovými vadami napadené rozhodnutí netrpí. Odvolací námitku, v níž žalobkyně namítala, že správce daně účelově neuvedl, že společnosti E. byla ponechána daň z uskutečněných plnění jejímu dodavateli, žalovaný vypořádal v odst. 16 a 18, kde uvedl, že této společnosti nebyl odepřen nárok na odpočet DPH z plnění deklarovaných od žalobkyně a že na věci nic nemění ani zatížení daní na výstupu, kterou byla povinna uhradit proto, že také vystavila doklad, na němž uvedla daň. Námitka, že správce daně věc neposoudil seriózně je sama o sobě natolik nekonkrétní, že se k ní ani žalovaný nemohl vyjádřit. Nicméně jak bude rozvedeno dále, žalovaný svůj názor o tom, že správce daně rozhodl věcně správně, pečlivě odůvodnil.
12. Dále se dle žalobkyně žalovaný nevypořádal s jejími námitkami, že v jednotlivých řetězcích nedošlo k daňové ztrátě, a tedy k narušení neutrality daně. Tomu soud nepřisvědčuje. Žalovaný předně uvedl, že s ohledem na kolotočový charakter plnění nesmí dojít k daňové ztrátě u žádného článku (odst. 15). Poté se zabýval jednotlivými řetězci a vždy popsal důvody, pro které má za to, že k daňové ztrátě došlo, resp. že nelze vyloučit ani potvrdit, že k ní nedošlo. S ohledem na tento závěr se poté žalovaný nezabýval všemi články v jednotlivých řetězcích, protože to nepovažoval za nutné (odst. 15 až 19). Tímto způsobem žalovaný dostatečným způsobem reagoval na námitky žalobkyně týkající se zamezení daňové ztráty. Žalovaný též vysvětlil, že pro věc bylo významné, že částky, za které bylo zboží formálně přeprodáno, nebyly stejné, navíc ani částky uplatněné na vstupech a výstupech nebyly totožné (odst. 18 a 20).
13. K námitce ohledně navýšení ceny se žalovaný rovněž vyjádřil v odst. 20, kde uvedl, že se jedná o nepřiléhavou námitku s ohledem na to, že plnění bylo fiktivní. V případě společnosti T. námitku žalobkyně vypořádal tím, že tato společnost neuhradila vyměřenou daň, navíc kroky k nápravě neprovedla žalobkyně, nýbrž správce daně (odst. 17 a 23). Žalovaný se námitkou týkající se stanovení daně společnosti M. zabýval v odst. 19, kde se zabýval rovněž tím, zda se ze strany této společnosti jednalo o nesprávný výklad účtování. Ke společností G. A. a P. se žalovaný vyjádřil v odst. 15 a 18, ve kterých uvedl, že u nich žádný kontrolní proces neproběhl a již ani proběhnout nemůže, proto nelze posoudit, zda nedošlo ke ztrátě daně. K námitkám ohledně postupu žalovaného ve vztahu k M. J. se žalovaný zabýval v odst. 21, kde svůj odlišný postup srozumitelně vysvětlil.
14. Lze tak uzavřít, že žalovaný všechny podstatné námitky žalobkyně vypořádal a jeho rozhodnutí není nepřezkoumatelné. Pro úplnost je třeba dodat, že při hodnocení přezkoumatelnosti se soud nezabývá věcnou správností způsobu, jakým byla konkrétní námitka vypořádána. Touto otázkou se soud zabýval v další části odůvodnění.

K věcnému posouzení

15. Podle § 43 odst. 1 zákona o DPH platí, že *v případě, kdy plátce nebo osoba identifikovaná k dani uplatnila a přiznala daň jinak, než stanoví tento zákon, a tím zvýšila daň na výstupu nebo svoji daňovou povinnost, je oprávněna 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, podle odstavce 2. Podle odst. 4 platí, že opravu výše daně nelze provést po uplynutí 3 let od konce zdaňovacího období, ve kterém vznikla povinnost přiznat daň u původního plnění. Odst. 5 téhož ustanovení dále stanoví, že osoba povinná přiznat daň podle § 108 odst. 1 písm. k) je oprávněna při opravě daně postupovat přiměřeně podle odstavců 1 až 4.*
16. Podle § 108 odst. 1 písm. k) zákona o DPH *přiznat a zaplatit daň správci daně je povinna osoba, která vystaví doklad, na kterém uvede daň.*
17. Neutralita DPH není porušena povinností přiznat a zaplatit daň osobou, která vystaví daňový doklad, na kterém uvede daň podle § 108 odst. 1 písm. k) zákona o DPH. Citované ustanovení vychází z čl. 203 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2016 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“), podle něhož *daň z přidané hodnoty je povinna odvést každá osoba, která uvede tuto daň na faktuře. DPH uvedenou na faktuře dluží vystavitel této faktury, a to i v případě, že nebylo uskutečněno žádné zdanitelné plnění (viz rozsudek SDEU ze dne 31. 1. 2013, č. C-642/11 ve věci Stroy trans, odst. 38).*
18. Účelem článku 203 směrnice o DPH je vyloučit nebezpečí ztráty daňových příjmů, které může vzniknout z nároku na odpočet daně (rozsudek ze dne 31. 1. 2013, č. C-642/11 ve věci *Stroy trans*, odst. 32). Podle znění článku 203 směrnice o DPH není přitom nezbytné, aby příjemce faktury odpočet skutečně provedl. V konečném důsledku ručí tedy vystavitel faktury nezávisle na zavinění za riziko (tedy abstraktně), že na základě této (nesprávné) faktury může její příjemce provést neoprávněný odpočet daně. Jedná se o abstraktní objektivní odpovědnost vystavitele faktury. Vzniká nejen v případě omylu o správné daňové sazbě (na faktuře je uvedena základní daňová sazba namísto snížené), nýbrž obzvláště v případě fakturace fiktivních plnění (viz stanovisko generální advokátky Juliane Kokott ze dne 17. 1. 2019, č. C-712/17 ve věci *EN.SA. Srl*, odst. 33 a 34).
19. Z principu neutrality DPH nicméně vyplývá právo provést opravu, pokud vystavitel faktury prokáže svou dobrou víru nebo pokud včas zcela odstranil nebezpečí ztráty daňových příjmů (viz rozsudky SDEU ze dne 19. 9. 2000, č. C-454/98, ve věci *Schmeink & Cofreth AG & Co. KG*, ze dne 6. 11. 2003, č. C-78/02 až C-80/02, ve věci *Elliniko Dimosio proti Marii Karageorgou* a další nebo ze dne 31. 1. 2013, č. C-643/11, ve věci *LVK – 56 EOOD*).
20. Žalovaný se zabýval předně tím, zda mohla být žalobkyně v **dobré víře** ve správnost jí vystavených daňových dokladů, přičemž dospěl k jednoznačnému závěru, že nikoliv. Žalovaný uvedl, že v daňovém řízení nebyla vůbec prokázána existence zboží, které mělo být předmětem dodání a že všechny obchody byly ryze fiktivní, což potvrdil Krajský soud v Brně v rozsudku ze dne 26. 2. 2020, č. j. 31 Af 3/2018-250 a také NSS, který rozsudkem ze dne 19. 11. 2021, č. j. 3 Afs 116/2020-83 zamítl kasační stížnost proti němu. Žalobkyně formálně fakturovala přeprodej zboží, jehož existence nebyla prokázána v rámci pěti čtyřčlankových řetězců formou kolotočového obchodu tak, že u čtyř z pěti těchto řetězců byla počátečním a koncovým článkem právě žalobkyně, která věděla, že smyslem těchto transakcí není tvorba zisku, nýbrž umělé splnění podmínek pro získání úvěru. Žalobkyně

tak vědomě vystavila fakturu na neexistující plnění, přičemž v této situaci se nemůže dovolávat dobré víry (odst. 11 a 12 napadeného rozhodnutí).

21. S tím krajský soud souhlasí. Nelze přisvědčit žalobkyni, že by realizované transakce nebyly fiktivní. Žalobkyně v daňovém řízení, v němž byly tyto transakce posuzovány, neprokázala existenci zboží, které mělo být předmětem dodání. To výslovně potvrdil Krajský soud v Brně v rozsudku ze dne 26. 2. 2020, č. j. 31 Af 3/2018-250, odst. 38 a 61. Také NSS v několikrát již zmíněném rozsudku ze dne 19. 11. 2021, č. j. 3 Afs 116/2020-83 potvrdil, že se v daném případě jednalo o fiktivní transakce (srov. odst. 47 a násl.). Žalobkyně s tímto posouzením nesouhlasí, ale krajský soud nemá sebemenší důvod z těchto závěrů nevycházet. NSS se ve zmíněném rozsudku skutečně zabýval rovněž námitkou týkající se místního šetření provedeného správcem daně. NSS uvedl, že v rámci místního šetření, které žalobkyně zmiňuje i nyní v žalobě, byly prověřovány jiné transakce (odst. 57 a 58). Jelikož je předmětný rozsudek žalobkyni znám, soud pro stručnost na uvedené pasáže odkazuje.
22. Rozsudky Krajského soudu v Praze ze dne 30. 5. 2019, č. j. 48 Af 41/2017-57 a ze dne 25. 3. 2020, č. j. 48 Af 31/2017-97 a rozsudek NSS ze dne 28. 4. 2022, č. j. 6 Afs 55/2020-91 nejsou ohledně otázky fiktivnosti plnění skutečně přílehlavé. Soudy v nich sice rovněž řešily kolotočové transakce, avšak na rozdíl od nyní řešené věci v daných případech nebyla zpochybněna faktická existence zboží, které mělo být předmětem dodání.
23. Lze tak uzavřít, že plnění v rámci řetězců byla fiktivní. Žalovaný správně poznamenal, že pokud žalobkyně vědomě vystavila faktury, které neodpovídají žádnému skutečnému plnění, nemůže se dovolávat dobré víry. Tento názor plně odpovídá judikatuře SDEU, srov. rozsudek SDEU ze dne 8. 5. 2019, č. C-712/17 ve věci *EN.SA. Srl*, odst. 34, kde SDEU výslovně uvedl, že dobré víry se nemůže dovolávat daňový subjekt, který vědomě vystaví faktury, které neodpovídají žádnému skutečnému plnění.
24. Zbývá posoudit, zda žalobkyně **včas zamezila riziku ztráty daňových příjmů**. K otázce včasnosti žalovaný v odst. 13 uvedl, že odstranění nebezpečí ztráty daňových příjmů musí být provedeno ve lhůtě uvedené v § 43 odst. 4 zákona o DPH, která odpovídá lhůtě pro uplatnění nároku na odpočet daně dle § 73 odst. 3 téhož zákona. To se podle žalovaného nestalo, protože žalobkyně se domáhala opravy daně po téměř 10 letech. Lhůtu uvedenou v § 43 odst. 4 zákona o DPH lze sice prolomit, avšak jen tehdy, pokud nebylo možné nárok uplatnit dříve, což rovněž není tento případ, protože žalobkyně svůj nárok uplatnila až poté, co fiktivnost transakcí deklaroval žalovaný a poté správní soudy.
25. S tímto názorem se krajský soud plně ztotožňuje. Soud si je vědom toho, že Krajský soud v Praze v rozsudku ze dne 30. 5. 2019, č. j. 48 Af 41/2017-57, odst. 53 až 57, Krajský soud v Brně v rozsudku ze dne 30. 1. 2020, č. j. 30 Af 13/2018-124, odst. 50 až 62, a také NSS v rozsudku ze dne 26. 10. 2021, č. j. 7 Afs 73/2020-35, odst. 19 a 20, dospěly na základě rozsudku SDEU ze dne 8. 5. 2019, č. C-712/17 ve věci *EN.SA. Srl* k závěru, že pokud je vyloučeno riziko ztráty daňových příjmů, neměla by být s ohledem na zásadu neutrality DPH vyloučena možnost opravy daně i přes výslovné znění § 43 odst. 4 zákona o DPH upravujícího lhůtu k provedení opravy.
26. S tímto názorem však zdejší soud nemůže souhlasit, protože závěr o nutnosti prolomit lhůtu určenou k opravě daně stanovenou vnitrostátními předpisy z rozsudku SDEU ze dne 8. 5. 2019, č. C-712/17 ve věci *EN.SA. Srl* nevyplývá. V tomto rozsudku se SDEU zabýval tím, zda je rozporná se směrnicí o DPH vnitrostátní úprava, která v případě fiktivních kolotočových obchodů vylučuje právo na odpočet DPH a současně ukládá povinnost

zaplatit DPH osobě, která ji uvedla na daňovém dokladu. SDEU dospěl s odkazem na starší judikaturu k závěru, že nikoliv, avšak zdůraznil právo daňového subjektu provést opravu DPH a žádat uhrazenou DPH zpět, pokud byl dobré víře, nebo pokud včas zamezil riziku ztráty daňových příjmů. Dále se SDEU zabýval otázkou přiměřenosti sankce uložené daňovému subjektu za protiprávní odpočet DPH. SDEU sice s odkazem na zásady proporcionality a neutrality DPH potvrdil právo daňového subjektu provést opravu daně, nezabýval se však případným omezením tohoto práva lhůtou upravenou ve vnitrostátních předpisech. To ostatně vyplývá i z citace dotčených vnitrostátních předpisů, které předkládající soud považoval za důležité (odst. 8 až 11 uvedeného rozsudku). Z toho lze usoudit, že žádná lhůta pro případnou opravu daně nebyla stanovena nebo byla dodržena. Zkratka nebyla významná.

27. Posouzením prekluzivních lhůt upravených ve vnitrostátních předpisech pro případné vrácení DPH se však SDEU zabýval v jiných rozhodnutích. Z jeho ustálené judikatury vyplývá, že podle článku 273 směrnice o DPH mohou členské státy stanovit další povinnosti, které považují za nezbytné k zajištění správného výběru DPH a k předcházení daňovým únikům. Boj proti daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem a případným zneužitím je totiž cílem uznaným a podporovaným touto směrnicí. Avšak opatření, jež mají členské státy možnost přijmout na základě článku 273 této směrnice, nesmí překračovat rámec toho, co je nezbytné k dosažení těchto cílů. Nemohou být tedy používána způsobem, který by systematicky narušoval neutralitu DPH. Dle SDEU by byla možnost uplatnit nárok na odpočet DPH, resp. požádat o vrácení DPH bez jakéhokoli časového omezení v rozporu se zásadou právní jistoty, která vyžaduje, aby daňovou situaci osoby povinné k dani s ohledem na její práva a povinnosti vůči daňové správě nebylo možné časově neomezeně zpochybňovat. Prekluzivní lhůtu, jejíž nedodržení má za následek sankcionování osoby povinné k dani, která nebyla dostatečně pečlivá a opomněla požádat o odpočet DPH zaplacené na vstupu (resp. o vrácení DPH), tím že tento nárok ztratí, proto nelze považovat za neslučitelnou s režimem stanoveným směrnicí o DPH, pokud se tato lhůta zaprvé použije stejným způsobem na obdobné nároky v daňové oblasti založené na vnitrostátním právu a na ty, které jsou založeny na unijním právu (zásada rovnocennosti), a zadruhé v praxi neznemožňuje nebo nadměrně neztěžuje uplatnění nároku na odpočet daně (zásada efektivity) – k tomu srov. rozsudky SDEU ze dne 21. 3. 2018, č. C-533/16 ve věci *Volkswagen*, odst. 46 až 48, ze dne 12. 4. 2018, č. C-8/17 ve věci *Biosafe- Indústria de Reciclagens*, odst. 30, 36 až 38, ze dne 14. 10. 2021, č. C-45/20 a C-46/20, ve spojených věcech *Finanzamt N a Z v. Finanzamt G*, odst. 59, ze dne 21. 10. 2021, č. C-80/20 ve věci *Wilo Salmson France*, odst. 93 nebo ze dne 21. 10. 2021, č. C-396/20, ve věci *CHEP Equipment Pooling*, odst. 47.
28. Navíc je nutné zdůraznit, že směrnice o DPH neobsahuje žádná ustanovení o opravě DPH bezdůvodně uvedené na faktuře jejím vystavitelem. Dokud tedy tato mezera nebude unijním normotvůrcem vyplněna, je na členských státech, aby našly řešení této věci (srov. stanovisko generální advokátky Juliane Kokott ze dne 17. 1. 2019 č. C-712/17, ve věci *EN.SA. Srl*, odst. 42 a judikaturu v něm uvedenou, resp. rozsudek SDEU ze dne 8. 5. 2019, č. C-712/17, ve věci *EN.SA. Srl*, odst. 33).
29. Členskými státy tedy přísluší, aby za účelem zajištění neutrality DPH upravily postup a podmínky provedení opravy bezdůvodně vyúčtované DPH tak, aby bylo možné opravit neodůvodněně vyúčtovanou daň, pokud vystavitel faktury prokáže svou dobrou víru nebo pokud vystavitel faktury včas zcela vyloučí nebezpečí ztráty daňových příjmů, přičemž tato

oprava nesmí záviset na uvážení správce daně. Přijatá opatření nesmí překračovat meze toho, co je nezbytné k zajištění správného výběru daně a předcházení daňovým únikům a nemohou být tedy používána způsobem, který by zpochybnil neutralitu DPH, jež je základní zásadou společného systému DPH (viz rozsudek ze dne 8. 5. 2019, č. C-712/17 ve věci *EN.SA. Srl* a rozsudky v něm citované).

30. Z uvedené judikatury SDEU vyplývá, že vnitrostátní právo může v souladu s článkem 273 směrnice o DPH z časového hlediska omezit právo daňového subjektu žádat o vrácení DPH, resp. odpočtu na DPH. Důležité je, aby takové omezení dodržovalo zásady rovnocennosti a efektivity. Tyto zásady však lhůta uvedená v § 43 odst. 4 zákona o DPH bezpochyby splňuje. Jedná se o lhůtu v délce 3 let od konce zdaňovacího období, ve kterém vznikla povinnost přiznat daň u původního plnění. Jak výstižně uvedl žalovaný, tato lhůta odpovídá lhůtě pro uplatnění nároku na odpočet DPH z téhož zdanitelného plnění upravené v § 73 odst. 3 zákona o DPH. Rovněž odpovídá délce lhůty pro stanovení daně upravené v § 148 odst. 1 daňového řádu, který se uplatní obecně na všechny daňové povinnosti. Z toho je zjevné, že se jedná o lhůtu vymezenou pro stanovení daně a pro případné změny v daňových povinnostech, ať už se jedná o daně založené na vnitrostátním právu nebo na právu unijním. K zásadně efektivity je nutné uvést, že uvedená lhůta podle všeho sama o sobě v praxi neznemožňuje nebo nadměrně neztěžuje uplatnění nároku na změnu DPH a s tím spojené vrácení DPH. Nutno také říct, že má-li být oprava dle judikatury SDEU provedena v době, kdy je vyloučeno riziko ztráty daňových příjmů, je nutné ji v zásadě provést nejpozději v této lhůtě, v níž správce daně může případně podniknout kroky, kterými by mohl odstranit riziko ztráty daňových příjmů (např. odeprít nárok na odpočet daně odběratele plnění, u nějž daňový subjekt žádá provedení opravy).
31. Lze tak uzavřít, že opravu daně lze provést ve lhůtě upravené v § 43 odst. 4 zákona o DPH, přičemž zdejší soud nemá sebemenší pochybnosti o tom, že tato úprava je souladná s článkem 273 směrnice o DPH a není rozporná se zásadou neutrality DPH. V této lhůtě musí být pochopitelně také učiněna opatření k zamezení vzniku nebezpečí ztráty daňových příjmů. Bez nich totiž není možné o opravě daně uvažovat.
32. Ve věci není sporu o tom, že žalobkyně vystavila opravné daňové doklady a současně požádala o opravu daně (formou dodatečných daňových přiznání dle § 43 odst. 1 zákona o DPH) až po uplynutí lhůty uvedené v § 43 odst. 4 zákona o DPH (takřka po 10 letech od konce zdaňovacích období roku 2012). Již tato skutečnost brání tomu, aby mohlo být její žádosti vyhověno.
33. Pro úplnost je třeba uvést, že SDEU v rozsudku ze dne 21. 3. 2018, č. C-533/16 ve věci *Volkswagen* (odst. 49 a 50) dovodil, že prekluzivní lhůtu stanovenou vnitrostátní předpisy je možné výjimečně prolomit, pokud daňový subjekt nejednal s nedostatkem řádné péče a nemohl dříve požádat o opravu DPH a současně nedošlo ke zneužití nebo uzavírání podvodných koluzních dohod. Žalobkyně si v této věci musela být vědoma fiktivnosti plnění, která byla předmětem kolotočových obchodů. Ze spisu nevyplývá žádná skutečnost, která by žalobkyni znemožnila provést opravu daně ve stanovené lhůtě. Žádnou takovou skutečnost žalobkyně ani netvrdí. Proto o výjimečném prolomení lhůty určené k opravě daně nelze ani uvažovat.
34. Jakkoliv jsou tyto skutečnosti dostačující pro to, aby soud žalobu zamítl, považuje soud za vhodné zabývat se také tím, zda vůbec v této věci bylo odstraněno nebezpečí vzniku ztráty daňových příjmů.

35. K tomu žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl (odst. 14 až 23), že pouhé formální vystavení opravného dokladu a jeho doručení odběratelům po zákonem stanovené lhůtě není poukázkou na splnění podmínky spočívající v zamezení rizika ztráty daňových příjmů a provedení opravy daně. V této věci se jednalo o kolotočové obchody, proto je nutné posuzovat zamezení ztráty daňových příjmů v celém řetězci (pro věc byly relevantní pouze čtyři z pěti řetězců, u nichž žalobkyně nárokovala opravu daně). Jednalo se o tyto řetězce:
1. ŽALOBKYNĚ – E. – M. – ŽALOBKYNĚ
 2. G. A. – M. – ŽALOBKYNĚ – G. A.
 3. ŽALOBKYNĚ – T. – M. J. – ŽALOBKYNĚ
 4. ŽALOBKYNĚ – P. – M. J. – ŽALOBKYNĚ
36. V případě společností G. A. a P. (řetězce č. 2 a 4) nebyl proveden žádný kontrolní postup a s ohledem na uplynutí lhůty pro stanovení daně již ani být proveden nemůže. Nelze tak ověřit, zda tyto společnosti daň na výstupu řádně tvrdily a uhradily, nelze ani stanovit nižší daň o související nárok na odpočet DPH, a tudíž již nelze zabránit ztrátě daňových příjmů. V řetězcích, kde tyto společnosti vystupovaly, tak není nutné zkoumat nic dalšího.
37. U společnosti E. (řetězec č. 1) sice byla provedena daňová kontrola, nicméně jejím výsledkem nebylo odepření nároku na odpočet DPH z plnění deklarovaných od žalobkyně. Tato společnost ani nemůže podat dodatečné daňové přiznání na nižší daň, protože o dani týkající se zdaňovacího období 2012 probíhá soudní řízení. Navíc již v brzké době uplyne objektivní lhůta pro stanovení daně. Nelze tak zabránit ztrátě daňových příjmů ani konstatovat, že by žalobkyně této ztrátě zabránila. V daném řetězci tak není nutné zabývat se dalšími subjekty.
38. K řetězcům č. 1 a 2 žalovaný dále uvedl, že žalobkyně si uplatnila z deklarovaných plnění přijatých společností M. nárok na odpočet daně se základem 14 722 897 Kč, kdežto uvedená společnost na výstupu tvrdila uskutečnění zdanitelných plnění pro žalobkyni pouze ve výši 2 561 996 Kč. Rozdíl ve výši 12 160 905 Kč nepřiznala a daň (na výstupu) z něj neuhradila. To muselo být žalobkyni známo, jelikož v daném období byla jediným společníkem a jednatelem společnosti M. manželka jediného jednatele a společníka žalobkyně M. J., navíc působila u žalobkyně jako prokuristka. Správce daně rovněž této společnosti odmítl nárok na odpočet z plnění přijatých od společností G. A. a V.-s., s. r. o. Z těchto důvodů správce daně doměřil společnosti M. za předmětné zdaňovací období daň, která však nebyla uhrazena a nedoplatek na DPH za dané období činil 6 695 159 Kč, přičemž společnost M. poté zanikla. Dle žalovaného se rozhodně nejednalo o omyl v účtování, protože obdobné schéma bylo zjištěno v jiných řetězcích (neřešených v tomto řízení) se stejnými subjekty
39. Společnosti T. (řetězec č. 3) byl již v roce 2016 odepřen nárok na odpočet DPH ve výši 1 068 000 Kč za zdanitelná plnění přijatá od žalobkyně v daném řetězci se základem daně 5 343 000 Kč. Procesní kroky k odstranění daňové ztráty tak realizoval správce daně, nikoliv žalobkyně. Společnost T. však doměřenou daň neuhradila a nedošlo tak k odstranění nebezpečí ztráty daňových příjmů a dlužnou daň se nepodařilo vybrat. V daném řetězci tak není nutné zabývat se dalšími subjekty.
40. Podle žalovaného je nutné zásadu neutrality uplatnit rovněž v rámci téže transakce, tj. že k uplatnění nároku na odpočet DPH je nutné zatížení daného plnění DPH, což ostatně vyplývá z § 72 zákona o DPH. Jinak řečeno je porušením zásady neutrality daně, aby odběratelé žalobkyně uplatnili nárok na odpočet z plnění, které by nebylo žalobkyní

zatíženo DPH z důvodu absence povinnosti tuto daň přiznat. Na tom nic nemění zatížení daní na výstupu u plnění fakturovaných společností P., E., G. A. a T. Pokud tyto společnosti vystavily doklady, na nichž uvedly daň, jsou povinny daň uhradit, ledaže by uplatnily opravu, což neučinily.

41. Podle žalovaného bylo oproti případu řešenému v rozsudku SDEU C-712/17 ve věci *EN.SA. Srl* zásadním rozdílem to, že v dané věci docházelo k fiktivnímu prodeji elektřiny za stejnou cenu, díky čemuž byla stejná daň na vstupu i výstupu. Daňová povinnost v řešených řetězcích však nebyla vždy nulová a ani ne vždy kladná, kdy si žalobkyně a společnost G. A. nárokovaly po státu nadměrný odpočet. Rozdílnost cen nemohla být odůvodněna náklady spojenými s nákupem, resp. ponecháním části zboží, když se jednalo o fiktivní transakce. Dále žalovaný odkázal na rozsudek NSS ze dne 12. 2. 2021, č. j. 5 Afs 50/2020-43, který dle něj odpovídá situaci žalobkyně, která se rovněž pokusila vylákat od státu odpočet na dani. Oprava daně poté, co správce daně zjistil fiktivnost plnění, je jen snahou vyhnout se povinnosti zaplatit daň.
42. Krajský soud se ztotožňuje také s tímto hodnocením žalovaného. Podmínkou pro možnost opravy daně vyplývající z judikatury SDEU je, že daňový subjekt včas zcela zamezil riziku ztráty daňových příjmů. Daňové příjmy jsou ohroženy, pokud adresát faktury, v níž je bezdůvodně uvedena DPH, může tuto fakturu použít ještě k uplatnění práva na odpočet podle článku 168 směrnice o DPH. Nelze totiž vyloučit, že daňová správa nebude moci včas zjistit, že využití formálně přiznaného práva na odpočet brání hmotněprávní důvody (také lhůta pro stanovení daně je hmotněprávním důvodem, který by bránil nepřiznání či odejmutí nároku na odpočet odběrateli, což je dalším důvodem, pro který je nutné trvat na tom, že oprava daně musí být provedena ve lhůtě uvedené v § 43 odst. 4 zákona o DPH). Vystavitel faktury ručí nezávisle na zavinění za riziko (tedy abstraktně), že na základě této (nesprávné) faktury může její příjemce provést neoprávněný odpočet daně. Jedná se o abstraktní objektivní odpovědnost vystavitele faktury (srov. stanovisko generální advokátky Juliane Kokott ze dne 17. 1. 2019 č. C-712/17, ve věci *EN.SA. Srl*, odst. 32 a 34, resp. rozsudek SDEU ze dne 8. 5. 2019, č. C-712/17, ve věci *EN.SA. Srl*, odst. 31 a judikaturu v něm uvedenou).
43. Podle NSS dochází k daňové ztrátě totiž ve chvíli, kdy odběratel uplatní DPH na vstupu (odpočet) za fiktivní plnění (srov. rozsudek ze dne 25. 10. 2021, č. j. 3 Afs 381/2019-30, odst. 20).
44. S ohledem na kolotočový charakter obchodů v jednotlivých řetězcích lze souhlasit s žalovaným, že riziko ztráty daně nesmí existovat u žádného článku řetězce.
45. V případě společnosti M. došlo k odepření nároku na odpočet DPH a zvýšení DPH na vstupu z důvodu nepřiznaných plnění. Doměřenou DPH však tato společnost neuhradila a zanikla (zda ji dodatečně přiznala je irelevantní, když ji neuhradila; zásada neutrality daně je totiž vystavěna zejména na placení daně, ne na jejím tvrzení). Již z tohoto důvodu je nutné konstatovat, že v řetězcích č. 1 a 2 nedošlo k zamezení ztráty daně. Navíc v řetězci č. 1 nebyl společnosti E. odepřen nárok na odpočet DPH. V případě řetězce č. 2 nebyl u společnosti G. A. proveden žádný kontrolní postup a již ani být proveden nemohl s ohledem na uplynutí prekluzivních lhůt. Není tedy možné ověřit, zda tato společnost správně tvrdila a uhradila daň a zda si uplatnila nárok na odpočet DPH. Jinak řečeno nelze říct, že došlo k zamezení ztráty daňových příjmů.

46. Totožné hodnocení jako u posledně uvedené společnosti platí také v případě řetězce č. 4 a společnosti P., u níž rovněž nebyl proveden kontrolní postup. Nelze tak s jistotou říct, že nedošlo ke ztrátě daňových příjmů.
47. V případě řetězce č. 3 byl zjištěn daňový dluh u společnosti T., který měl souvislost s řetězci zde řešenými. Společnost T. doměřenou daň neuhradila a nedošlo k odstranění nebezpečí ztráty daňových příjmů. Ani zde nelze hovořit o zamezení vzniku daňové ztráty.
48. Krajský soud souhlasí s žalovaným také v tom, že se řešená věc odlišuje od skutkového stavu řešeného SDEU v rozsudku ze dne 8. 5. 2019, č. C-712/17, ve věci *EN.SA. Srl*. V něm došlo sice k fiktivnímu prodeji, ale vždy za stejnou cenu, a daň byla vždy řádně tvrzena a uhrazena. Daň na vstupu se u jednotlivých článků řetězce rovnala dani na výstupu. Navíc došlo k tomu, že orgány finanční správy znaly všechny zúčastněné subjekty a včas jim odepřely nárok na odpočet daně (srov. odst. 47 a 48 stanoviska generální advokátky vydaného v této věci a odst. 34 uvedeného rozsudku). O tom ale v nyní řešených řetězcích nelze hovořit. Buď byl detekován daňový dluh (řetězce č. 1 až 3), nebo nebylo možné ověřit, zda k zamezení ztráty došlo, resp. nebyl odepřen nárok na odpočet (řetězec č. 4).
49. Krajský soud přisvědčuje žalovanému rovněž v tom, že daňová neutralita je narušena také tehdy, pokud by odběratelé žalobkyně uplatnili nárok na odpočet DPH z plnění, které nebude zatíženo DPH z důvodu opravy daně žalobkyní. Na tom nic nemění zatížení daní na výstupu u plnění fakturovaných společností P., E., G. A. a T. Pokud tyto společnosti vystavily doklady, na nichž uvedly daň, jsou povinny daň uhradit, ledaže by uplatnily opravu dle § 43 zákona o DPH, což neučinily.
50. Poslední námitka se týká toho, že žalovaný v daňovém řízení vůči M. J. uznal, že v řetězcích, kterých se účastnila i žalobkyně (v nyní řešené věci se to týká řetězců 3 a 4), nedošlo ke ztrátě daně.
51. Žalovaný se odlišnostmi případu žalobkyně a M. J. zabýval a uvedl, že v řízení s M. J. byl vázán právním názorem vysloveným v rozsudcích správních soudů a nezabýval se tím, zda skutečně bylo odstraněno nebezpečí ztráty daňových příjmů. U žalobkyně však bylo řádně zjištěno, v čem toto nebezpečí spočívá (odst. 21 napadeného rozhodnutí).
52. K této námitce zdejší soud uvádí, že Krajský soud v Brně v rozsudku ze dne 30. 1. 2020, č. j. 30 Af 13/2018-124, odst. 64, a NSS v rozsudku ze dne 26. 10. 2021, č. j. 7 Afs 73/2020-35, odst. 19, uložily žalovanému, aby se v probíhající daňové kontrole s M. J. zabýval závěry vyplývajícími z rozsudku SDEU ze dne 8. 5. 2019, č. C-712/17 ve věci *EN.SA. Srl* a posoudil, zda došlo ke ztrátě daňových příjmů. Pokud ne, měl žalovaný daň na výstupu opravit.
53. Z rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 12. 2021, č. j. 47696/21/5300-22444-704601, které je součástí správního spisu, vyplývá, že žalovaný původně vycházel z toho, že opravu daně lze dle § 43 zákona o DPH provést při vystavení opravného dokladu poskytovatelem plnění a jeho doručení plátcí, pro kterého se plnění uskutečnilo. Jelikož M. J. trval na svém, že k plnění došlo a nepřipustil možnost opravy daně ani tuto možnost nenaznačil, proto opravu neprovedl. Jeho rozhodnutí však bylo správními soudy zrušeno. Jejich rozsudky si žalovaný vyložil tak, že s ohledem na skutečnost, že M. J. sám již opravu daně nemohl provést z důvodu uplynutí lhůty, neměl žalovaný při svém rozhodování vycházet z § 108 zákona o DPH. Žalovaný dále zohlednil, že správní soudy uvedly, že při aplikaci § 108 odst. 1 písm. k) zákona o DPH se má zkoumat možnost plátce daně provést opravu ve stanovených lhůtách a zohlednit, zda je vyloučena ztráta daňových příjmů. Pokud správce daně zná

veškeré subjekty zúčastněné na transakcích a není ohrožen cíl, jímž je zajištění souběhu odpočtu daně zaplacené na vstupu a daňového dluhu, je na místě opravit daňovou povinnost tak, že daň dle § 108 odst. 1 písm. k) zákona o DPH nebude stanovena. Proto žalovaný daň na vstupu dle uvedeného ustanovení nevyměřil (odst. 41 až 44 zmíněného rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 12. 2021).

54. Žalovaný si vskutku vyložil výše uvedené rozsudky správních soudů mylně. Žalovaný se měl zabývat tím, zda je v relevantních řetězcích vyloučeno riziko ztráty daňových příjmů. Žalovaný se ale touto skutečností nezabýval a vyložil si rozsudky správních soudů tak, že DPH dle § 108 odst. 1 písm. k) zákona o DPH nemá stanovit. Z rozhodnutí žalovaného vydaného ve věci M. J. nevyplývají žádné konkrétní úvahy týkající se posouzení možné ztráty daňových příjmů. Tyto úvahy však v nyní řešené věci žalovaný podrobně popsal a krajský soud s nimi souhlasí. V řetězcích, jichž se účastnil M. J., bylo zjištěno, že společnost T. neuhradila vyměřenou DPH a došlo tak ke ztrátě daňových příjmů (řetězec č. 3). V případě společnosti P. nebyl proveden kontrolní postup. Nelze tak s jistotou říct, že nedošlo ke ztrátě daňových příjmů. Tento postup s ohledem na uplynutí prekluzivních lhůt ani není možné provést (řetězec č. 4). To také úzce souvisí s tím, že žalobkyně dodatečně daňová přiznání, jimiž opravila daň, učinila až po uplynutí lhůty uvedené v § 43 odst. 4 zákona o DPH.

C. Závěr a náhrada nákladů řízení

55. Vzhledem k výše uvedenému krajský soud podle § 78 odst. 7 s. ř. s. žalobu zamítl jako nedůvodnou.
56. O náhradě nákladů řízení mezi účastníky soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., neboť žalobkyně v řízení úspěšná nebyla a žalovanému nad rámec jeho úřední činnosti žádné náklady nevznikly, proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu.

Olomouc 9. dubna 2024

Mgr. Barbora Berková v. r.
předsedkyně senátu