



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Veroniky Juříčkové, soudce zpravodaje Štěpána Výborného a soudkyně Jiřiny Chmelové v právní věci žalobkyně: **STIM, spol. s r.o.**, sídlem Paseka 334, Paseka, zastoupená Mgr. Alexandrem Klimešem, advokátem, sídlem Ve Vinicích 553, Mělník, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 6. 2022, č. j. 21762/22/5300-21444-712211, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě - pobočky v Olomouci, ze dne 9. 4. 2024, č. j. 60 Af 26/2022-49,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Zlínský kraj neuznal žalobkyni za zdaňovací období leden až prosinec 2012 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“). Žalobkyně sice předložila formálně bezvadné daňové doklady, neprokázala však, že by se deklarovaná plnění fakticky uskutečnila. Žalobkyni vykázaná plnění byla uskutečněna pouze za účelem získání finančních prostředků (za účelem vzniku pohledávek, které byly posléze postoupeny faktoringovým společností,

čímž si žalobkyně zajistila krátkodobé financování). Odvolání žalobkyně proti dodatečným platebním výměrům žalovaný zamítl, žalobu proti rozhodnutí žalovaného zamítl Krajský soud v Brně rozsudkem ze dne 26. 2. 2020, č. j. 31 Af 3/2018-250, a kasační stížnost proti tomuto rozsudku zamítl Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 19. 11. 2021, č. j. 3 Afs 116/2020-83.

[2] Dne 31. 12. 2021 podala žalobkyně u Finančního úřadu pro Olomoucký kraj (dále jen „správce daně“) dodatečná daňová přiznání k DPH za zdaňovací období leden až prosinec 2012, jimiž uplatnila opravu výše daně. Žalobkyně doložila také souhrnné opravné daňové doklady, které doručila odběratelům. Žalobkyně se domáhala prolomení lhůty určené k opravě daně dle § 43 odst. 4 zákona o DPH, neboť v původních daňových řízeních daňové orgány nezohlednily bezdůvodné fakturování daně na výstupu. Pokud fiktivní plnění nevedla ke ztrátě rozpočtových příjmů, je nutné umožnit vystaviteli faktury vrácení nesprávně přiznané daně.

[3] Rozhodnutím ze dne 17. 2. 2022, č. j. 268844/22/3108-52521-803706, správce daně řízení zastavil dle § 106 odst. 1 písm. e) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, neboť žalobkyně neprokázala splnění podmínek pro prolomení lhůty pro provedení opravy. Podle správce daně nebyla zcela vyloučena ztráta daňových příjmů.

[4] K odvolání žalobkyně 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. Žalovaný shledal, že žalobkyně nepožádala o opravu výše daně v zákonem stanovené lhůtě. Prolomit lhůtu uvedenou v § 43 odst. 4 zákona o DPH by bylo možné ve výjimečných případech, žalobkyně však neprokázala dobrou víru a odstranění nebezpečí ztráty daňových příjmů.

[5] Žalobkyně podala proti rozhodnutí žalovaného žalobu, kterou Krajský soud v Ostravě – pobočka v Olomouci (dále jen „krajský soud“) zamítl nyní napadeným rozsudkem.

[6] Krajský soud uvedl, že z principu neutrality DPH vyplývá právo provést opravu, pokud vystavitel faktury prokáže svou dobrou víru nebo pokud včas zcela odstranil nebezpečí ztráty daňových příjmů. Žalobkyní realizované transakce ovšem byly fiktivní, protože vědomě vystavila fakturu na neexistující plnění, jak popsaly soudy rozhodující o její žalobě proti odepření nároku na odpočet DPH. Žalobkyně se proto nemůže dovolávat dobré víry.

[7] Z judikatury Soudního dvora Evropské unie (dále jen „Soudní dvůr“) krajský soud dovodil, že vnitrostátní právo může v souladu s čl. 273 směrnice Rady 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „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 lhůta uvedená v § 43 odst. 4 zákona o DPH splňuje. V této lhůtě musí být pochopitelně také učiněna opatření k zamezení vzniku nebezpečí ztráty daňových příjmů. Žalobkyně vystavila

pokračování

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. V dané věci navíc nebylo odstraněno nebezpečí vzniku ztráty daňových příjmů. Jelikož se jednalo o kolotočové obchody, bylo nutné posuzovat zamezení ztráty daňových příjmů v celém řetězci, respektive u každého z článků řetězce. Nelze přitom s jistotou říct, že nedošlo ke ztrátě daňových příjmů, protože byl detekován daňový dluh (řetězce č. 1 až 3), nebo nebylo možné ověřit, zda došlo k zamezení ztráty (řetězec č. 4).

II. Podání účastníků řízení

[8] Proti rozsudku krajského soudu podává žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížnost.

[9] Stěžovatelka se dovolává rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2022, č. j. 6 Afs 55/2020-91, z něhož dovozuje, že podmínka dobré víry pro podání dodatečných daňových přiznání na základě vydaných opravných dokladů byla v její věci splněna. Stejný závěr plyne z rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 30. 5. 2019, č. j. 48 Af 41/2017-57. Krajský soud chybně vyšel z judikatury, která se týkala přeprodávání elektrické energie výhradně mezi spojenými osobami, což nebyl případ stěžovatelky. Skutkovému stavu neodpovídá tvrzení krajského soudu, že stěžovatelka neprokázala existenci zboží, které mělo být předmětem dodání. Existenci zboží prokázala stěžovatelka nejenom fakturami o prodeji a nákupu zboží od účastníků „faktoringového kolečka“, ale i nákupními fakturami od původních dodavatelů zboží, skladovým hospodářstvím a výslechy svědků, které ovšem žalovaný i krajské soudy hodnotili účelově nesprávně. Všechny stěžovatelkou vystavené faktury odpovídaly skutečnému plnění uskutečněnému za účelem získání úvěru od faktoringové společnosti.

[10] Stěžovatelka uvádí, že včas zamezila riziku ztráty daňových příjmů. Odstranění nebezpečí ztráty daňových příjmů nemusí být provedeno ve lhůtě uvedené v § 43 odst. 4 zákona o DPH. Riziko ztráty daňových příjmů stěžovatelka eliminovala tím, že opravné doklady vystavila a uplatnila ke konci objektivní prekluzivní lhůty, takže si její obchodní partneři již nemohli případné odpočty daně z přidané hodnoty uplatnit a také si je žádný její obchodní partner neuplatnil. Stěžovatelka považuje za nesprávný a nespravedlivý rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 3 Afs 116/2020-83 vydaný v její věci. Snahou stěžovatelky bylo alespoň dodatečně zmírnit následky svévolného postupu správce daně při posuzování její legální snahy o získání úvěru od faktoringové společnosti.

[11] Krajský soud se podle stěžovatelky nevypořádal s argumentací ohledně ostatních společností v řetězci. Stěžovatelka nakonec obsáhle cituje z podání ze dne 13. 9. 2017, kterým se vyjadřovala ke zjištěním žalovaného a doplňovala své odvolání.

[12] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti nesouhlasí se stěžovatelčím tvrzením, že plnění nebylo fiktivní. Stěžovatelka bezesporu vystavila daňové doklady, které neodpovídaly žádnému skutečnému plnění. Stěžovatelka si byla vědoma skutečnosti, že vystavuje doklady, k nimž nelze přiřadit žádné skutečně existující plnění. Stěžovatelkou

citované rozsudky jsou zcela nepřiléhavé. První z alternativních podmínek pro uplatnění opravy výše daně v podobě prokázání dobré víry nebyla splněna. Stěžovatelka ani zcela neodstranila nebezpečí ztráty daňových příjmů. Lhůtu podle § 43 odst. 4 daňového řádu lze prolomit pouze za předpokladu, že daňový subjekt nejednal s nedostatkem řádné péče, což není případ stěžovatelky. Žalovaný navrhuje, aby kasační stížnost byla zamítnuta.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[13] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.). Ve věci rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2 s. ř. s.

[14] Kasační stížnost není důvodná.

[15] Podle § 43 odst. 1 zákona o DPH *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.*

[16] Podle § 43 odst. 4 zákona o DPH *opravu výše daně nelze provést po uplynutí 3 let od konce zdaňovacího období, ve kterém vznikla povinnost přiznat daň u původního plnění.*

[17] Podstatou opravy výše daně (mimo jiné v případě fiktivních plnění) se podrobně zabýval Nejvyšší správní soud v aktuálně vydaném rozsudku ze dne 27. 3. 2025, č. j. 9 Afs 10/2024-41. Nejvyšší správní soud uvedl, že oprava výše daně je vázána nejen na podmínky stanovené v § 43 zákona o DPH, ale i na podmínky, za nichž v souladu s čl. 203 směrnice o DPH není třeba trvat na povinnosti daňového subjektu přiznat DPH, kterou uvedl na dokladu, aniž by byly splněny hmotněprávní podmínky vzniku této daňové povinnosti. Možnost opravy daně, a to i nad rámec lhůty stanovené v § 43 odst. 4 zákona o DPH (viz dále), je ovšem omezena na případy, kdy vystavitel faktury prokázal svou dobrou víru nebo včas zcela odstranil nebezpečí ztráty daňových příjmů. Tato oprava podle citovaného rozsudku nesmí záviset na uvážení správce daně.

[18] Stěžovatelka se v první kasační námitce dovolává dobré víry a tvrdí, že v jejím případě nelze hovořit o fiktivnosti původních plnění.

[19] Závěr o fiktivním charakteru deklarovaných plnění, jejichž účelem bylo toliko generování fiktivních pohledávek za účelem jejich postoupení faktoringovým společností a zjevně též zvýšení obrátu stěžovatelky, popřípadě dalších subjektů zapojených do řetězce, s cílem zvýšení dostupnosti úvěrových možností, jednoznačně vyslovil Nejvyšší správní soud ve shora citovaném rozsudku č. j. 3 Afs 116/2020-83, v němž posuzoval neuznání nároku stěžovatelky na odpočet DPH. Nejvyšší správní soud v tomto rozsudku nepřisvědčil obdobné argumentaci stěžovatelky, přičemž její polemiky s tímto rozsudkem (a jemu předcházejícím rozsudkem krajského soudu) nejsou namístě. Dříve vyslovené závěry nemá

pokračování

Nejvyšší správní soud důvod jakkoli přehodnocovat, naopak je ve shodě s krajským soudem považuje za správné a významné pro oprávnění stěžovatelky provést opravu výše daně.

[20] Stěžovatelka ve své argumentaci poukazuje na shora označený rozsudek č. j. 48 Af 41/2017-57, ten však není pro posouzení nyní projednávané věci příslušný. V citovaném rozsudku soud shledal, že zjištěné skutečnosti jednotlivě ani ve svém souhrnu nepředstavovaly skutečnosti způsobilé zpochybnit dodání zboží vyúčtované řádnými daňovými doklady, respektive nesvědčily o pouhé fiktivnosti převodu, a proto nedošlo k aktivování důkazního břemene ohledně uskutečnění zdanitelného plnění na tehdejší žalobkyni. Ve věci stěžovatelky však soudy shledaly fiktivní charakter jí deklarovaných plnění, neboť nedošlo ke skutečnému dodání fakturovaného zboží. Nejvyšší správní soud opakuje, že v rozsudku č. j. 3 Afs 116/2020-83 jednoznačně konstatoval (bod 52), že stěžovatelka vytvořila formální (fakturační) oběh zboží vůči smluveným odběratelům, z části s ní personálně propojeným, a to za účelem získávání peněžních prostředků od faktoringových společností s tím, že účelem stěžovatelkou vytvořeného „fakturačního kolečka“ bylo toliko umělé generování pohledávek, existujících výhradně v rovině formální (fakturační) a nemajících základ v žádném skutečném plnění. Skutkové okolnosti posuzované věci a případu řešeného v rozsudku č. j. 48 Af 41/2017-57 se tedy liší.

[21] Ze stejného důvodu považuje Nejvyšší správní soud za nepřiléhavé stěžovatelčiny odkazy na rozsudky Krajského soudu v Praze ze dne 25. 3. 2020, č. j. 48 Af 31/2017-97, a Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2022, č. j. 6 Afs 55/2020-91. V citovaných rozsudcích soudy dospěly k závěru, že tehdy zjištěné skutečnosti nebyly jednotlivě ani v souhrnu způsobilé zpochybnit realizaci uvedených obchodů a nemohly vést k závěru o fiktivnosti posuzovaných obchodních transakcí. Tehdy vyslovené závěry proto nelze přenášet na případ stěžovatelky, u níž byla soudy fiktivnost obchodních transakcí potvrzena.

[22] Stěžovatelka se z hlediska své dobré víry dále dovolává skutečnosti, že prokázala existenci zboží, které mělo být předmětem dodání. Nejvyšší správní soud musí korigovat tvrzení krajského soudu, že z rozsudků č. j. 31 Af 3/2018-250 a č. j. 3 Afs 116/2020-83 vyplývá, že stěžovatelka neprokázala existenci zboží. V rozsudku č. j. 3 Afs 116/2020-83 Nejvyšší správní soud stěžovatelku upozornil, že klade důraz na faktickou existenci zboží, které mělo být předmětem deklarovaných obchodů, veskrze však nepolemizuje s celkovým závěrem krajského soudu (a daňových orgánů), že deklarovaná plnění jsou fiktivní, tj. fakticky neuskutečněná, a sice z toho důvodu, že se odehrála toliko formálně „na papíře“ (fakturačně, v rovině dokladů), aniž by měla základ ve skutečném dodání zboží. Proto také konstatoval (bod 53), že „i pokud stěžovatelka, respektive společnost Glass, příslušným zbožím v rozhodné době disponovaly (...), dané zboží vůbec neopouštělo skladovací prostory, nýbrž v řádu hodin, případně několika málo dnů „obíhalo“ mezi smluvenými odběrateli toliko fakturačně. Z tvrzení stěžovatelky rovněž vyplývá, že úmyslem účastníků deklarovaných transakcí nikdy ani nebylo, aby jej kterýkoli z článků řetězce skutečně využil v rámci své činnosti, či jej za účelem dosažení zisku dále prodal. Deklarované transakce byly od počátku konstruovány tím způsobem, že dojde toliko k fakturačnímu oběhu zboží, čímž dojde k navýšení obrátu zúčastněných subjektů, respektive k formálnímu vzniku pohledávek postupitelných faktoringovým společností.“ Stěžovatelce lze tedy přisvědčit, že v předchozích soudních řízeních nebylo postaveno najisto, že neprokázala existenci zboží. Samotná existence zboží ovšem nebyla pro posouzení jejího nároku na odpočet daně ani požadavku na opravu výše daně významná, oproti

skutečnosti, že sporná plnění byla ryze formálně deklarovaným (fiktivním) obchodem, jehož jediným účelem bylo formální generování pohledávek, které existovaly toliko v rovině (daňových) dokladů, aniž by měly základ ve skutečném dodání zboží či služeb.

[23] Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že krajský soud nepochybil v závěru, že stěžovatelka nebyla v dobré víře ve správnost jí vystavených daňových dokladů, a proto nesplnila podmínku pro opravu daně, respektive prolomení lhůty stanovené § 43 odst. 4 zákona o DPH. Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 12. 2. 2021, č. j. 5 Afs 50/2020-43, konstatoval, že oprava nepřichází v úvahu, pokud se daňovému subjektu nepodaří prokázat, že dotyčné plnění není fiktivní; nelze opravovat něco, k čemu nikdy nedošlo (bod 22). Fiktivnost plnění tedy do značné míry brání uznání dobré víry ve správnost vystavených daňových dokladů.

[24] Nejvyšší správní soud nepřehlíží, že ve shora citovaném rozsudku č. j. 9 Afs 10/2024-41 takto kategorický závěr do určité míry korigoval, neboť konstatoval, že není překážkou opravy výše daně, vychází-li její nesprávnost z fiktivní povahy plnění, a jde tedy o nesprávnost zcela záměrnou, bylo-li včas zcela odstraněno nebezpečí ztráty daňových příjmů (bod 46). Podle tohoto rozsudku nelze zcela kategoricky vyloučit možnost opravy výše daně u daňového dokladu na fiktivní plnění (bod 48). Pro posouzení nyní projednávané kasační stížnosti je však zásadní, že stěžovatelka nezamezila ani riziku ztráty daňových příjmů, vůči čemuž vznáší argumenty v druhé kasační námitce.

[25] Ve vztahu k zamezení ztráty daňových příjmů stěžovatelka nejprve zpochybňuje tvrzení krajského soudu, že odstranění nebezpečí ztráty daňových příjmů musí být provedeno ve lhůtě dle § 43 odst. 4 zákona o DPH.

[26] Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 26. 10. 2021, č. j. 7 Afs 73/2020-35, konstatoval (bod 19), že „s ohledem na zásadu neutrality DPH by však za předpokladu naprostého vyloučení ztráty daňových příjmů neměla být možnost provést opravu v návaznosti na výsledek daňové kontroly a rozhodnutí na jejím základě vydaná (která vychází z odlišného posouzení správce daně obchodních transakcí v tom směru, že se nejednalo o faktické dodání zboží) zcela vyloučena, a to i přes výslovné znění ustanovení o lhůtě pro provedení opravy. Správce daně by se v případech, kdy sám překlasifikuje daň podle § 108 odst. 1 písm. k) zákona o DPH, měl (s přihlédnutím k zákonem stanoveným lhůtám pro opravu daňovým subjektem, které by mohly následné provedení opravy znemožnit) v návaznosti na námitky daňového subjektu zabývat otázkou, zda není naplněn předpoklad, že ztráta daňových příjmů byla zcela vyloučena (zejména v závislosti na průběhu řízení u dalších dotčených společností). Pokud dojde k závěru, že daňové příjmy nejsou ohroženy (např. s ohledem na odepření nároku na odpočet DPH z plnění, u něhož daňový subjekt nesprávně uvedl daň na faktuře), což by mělo být možné v situaci, kdy správce daně zná veškeré osoby zúčastněné na transakcích, a není tedy ohrožen cíl, jímž je zajištění souběhu odpočtu daně zaplacené na vstupu a daňového dluhu, je na místě výši daně opravit tak, že povinnost k úhradě DPH podle § 108 odst. 1 písm. k) zákona o DPH nebude stanovena.“ Se závěry tohoto rozsudku krajský soud nesouhlasil a předesťel oponentní argumentaci k názoru, že opravu daně lze provést pouze ve lhůtě stanovené v § 43 odst. 4 zákona o DPH. Krajský soud tedy nerespektoval předchozí judikaturu Nejvyššího správního soudu, postupoval ovšem v souladu s pravidly vyřčenými v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 6. 2011, č. j. 1 As 6/2011-347, dle nichž se krajský soud může

pokračování

odchýlit od dosavadní judikatury Nejvyššího správního soudu k určité otázce, jestliže není v dané věci přímo zavázán právním názorem kasačního soudu (§ 110 odst. 3 s. ř. s.) a jestliže svůj odlišný právní názor podepře komplexní, racionální a transparentní konkurující argumentací.

[27] Pro posouzení této námitky je ovšem klíčové, že žalovaný ani krajský soud nekonstatovali absenci zamezení rizika ztráty daňových příjmů toliko s ohledem na nedodržení lhůty k opravě výše daně. Naopak žalovaný výslovně uvedl, že *„lze ve výjimečných případech zákonnou lhůtu pro uplatnění nároku daňovým subjektem vůči správci daně prolomit, musí však být prokázáno, že daňový subjekt nejednal s nedostatkem řádné péče, tj. svůj nárok nemohl objektivně uplatnit dříve, a nebezpečí daňových úniků nebo neodvedení DPH bylo vyloučeno“* (bod 8 žalobou napadeného rozhodnutí), respektive *„lze prolomení zákonem stanovené lhůty zakládající právní jistotu připustit, to ovšem za předpokladu, že daňový subjekt nejednal s nedostatkem řádné péče, tj. svůj nárok nemohl objektivně uplatnit dříve“*. Žalovaný proto věcně posoudil zamezení ztráty daňových příjmů v řetězcích, do nichž se stěžovatelka zapojila, a své závěry důkladně odůvodnil. Stejně tak krajský soud, byť v oponentuře k rozsudku č. j. 7 Afs 73/2020-35 vyslovil, že opravu daně lze provést ve lhůtě upravené v § 43 odst. 4 zákona o DPH a v této lhůtě musí být také učiněna opatření k zamezení vzniku nebezpečí ztráty daňových příjmů, se zabýval tím, zda bylo v posuzované věci odstraněno nebezpečí vzniku ztráty daňových příjmů. Krajský soud (stejně jako žalovaný) tedy neulpěl na konstatování nedodržení lhůty stanovené v § 43 odst. 4 zákona o DPH, nýbrž v odůvodnění rozsudku respektoval závěry judikatury a věcně posoudil, zda stěžovatelka zamezila riziku ztráty daňových příjmů. Názor krajského soudu (a také žalovaného) nerespektující dřívější judikaturu tudíž nebyl jediným a zásadním pro závěry vyslovené v žalobou napadeném rozhodnutí a rozsudku krajského soudu. Nejvyšší správní soud proto nemá důvod se k této námitce blíže vyjadřovat, neboť krajský soud ve svém důsledku závěry shora citovaného rozsudku č. j. 7 Afs 73/2020-35 respektoval. Stěžovatelka navíc své tvrzení, že zamezení riziku daňových ztrát daňových příjmů nemusí být učiněno ve lhůtě dle § 43 odst. 4 zákona o DPH, ponechala pouze v obecné rovině a na podporu svých tvrzení nepřednesla žádnou přidanou argumentaci, ani neodkazuje ke konkrétním ustanovením právních předpisů či judikatuře svědčící jejím tvrzením (pouze obecně tvrdí, že výklad krajského soudu nemá oporu v právních předpisech ani v judikatuře Soudního dvora). Nejvyšší správní soud se proto touto kasační námitkou pro její obecnost a dále z toho důvodu, že krajský soud postupoval v souladu s dřívější judikaturou a nikoli pouze s vysloveným oponentním názorem, nezabýval.

[28] K tvrzenému zamezení rizika ztráty daňových příjmů stěžovatelka uvádí, že byla vedena snahou alespoň dodatečně zmírnit následky svévolného postupu správce daně. Toto konstatování však zjevně směřuje především do původního daňového řízení, v němž bylo posuzováno, zda splnila podmínky pro vznik nároku na odpočet DPH, a nikoli do řízení o opravu daně, která je předmětem nynějšího řízení. Nejvyšší správní soud proto pouze stručně opakuje, že v původním řízení daňové orgány, krajský soud i Nejvyšší správní soud dospěly k závěru, že deklarovaná plnění se odehrávala toliko fiktivně v rovině daňových, případně skladových a souvisejících dokladů, aniž by měla základ ve skutečném dodání zboží. Účelem stěžovatelkou vytvořeného „fakturačního kolečka“ bylo toliko umělé generování pohledávek, existujících výhradně v rovině fakturační a nemajících základ

v žádném skutečném plnění. Stěžovatelkou deklarovaná plnění tak nezaložila nárok na odpočet DPH. Soudy v původním řízení neshledaly jakoukoli svévoli v postupu daňových orgánů, naopak považovaly jejich závěry za správné a souladné se zákonem. Stěžovatelčina tvrzení o svévolném postupu správce daně v původním daňovém řízení tak nemohou zakládat důvod pro opravu daně.

[29] Stěžovatelka dále tvrdí, že v případě řetězce, do kterého byla zapojena společnost MOSAN, nebyly příjmy státu na DPH nijak kráceny. Krajský soud ovšem správně upozornil, že stěžovatelka v rámci kolotočového obchodu uplatnila z deklarovaných plnění přijatých od společnosti MOSAN ve zdaňovacím období ledna až prosince 2012 nárok na odpočet daně se základem 14 722 897 Kč, kdežto uvedená společnost na výstupu tvrdila uskutečnění zdanitelných plnění pro stěžovatelku pouze v celkové výši 2 561 996 Kč. Rozdíl ve výši 12 160 905 Kč společnost MOSAN původně nepřiznala a doměřenou DPH neuhradila, neboť zanikla. Nejvyšší správní soud ve shodě s krajským soudem konstatuje, že za této situace je irelevantní, zda původně nepřiznanou daň společnost MOSAN dodatečně přiznala, klíčové je, že ji neuhradila. Stěžovatelka navíc nikterak nevyvrací důvodné tvrzení žalovaného, že s ohledem na personální propojení stěžovatelky a společnosti MOSAN a na obdobný scénář v dalších řetězcích nebylo nevykázání fakturovaných uskutečněných plnění omylem, nýbrž záměrem. Stěžovatelka rovněž nemá pravdu v tom, že pro posouzení oprávněnosti dodatečných daňových přiznání spojených s žádostí o opravu daně nebyla rozhodná výše nedoplateků k okamžiku výmazu společnosti MOSAN z obchodního rejstříku. Tento údaj prokazoval, že správce daně doměřil společnosti MOSAN za sporné zdaňovací období daň, která nebyla uhrazena (nedoplatek na DPH za dané období činil 6 695 159 Kč) a s nedoplatkem na DPH společnost MOSAN zanikla. Nebylo tedy možno konstatovat, že stěžovatelka zcela eliminovala riziko ztráty daňových příjmů. Pro úplnost Nejvyšší správní soud opakuje, že nejsou případná stěžovatelčina tvrzení, že společnosti MOSAN i jí samotné byla daňová povinnost doměřena neoprávněně či nespravedlivě, neboť tyto skutečnosti nebyly předmětem nyní posuzovaného řízení. Totéž platí pro doměření daně společnosti TRINEX CZ, které stěžovatelka rovněž považuje za neoprávněné a nespravedlivé. Z hlediska posouzení rizika ztráty daňových příjmů zůstává i zde zásadní, že společnost TRINEX doměřenou daň neuhradila a nedošlo k odstranění nebezpečí ztráty daňových příjmů, jak správně konstatoval krajský soud. Stěžovatelka sice není odpovědná za to, že se doměřenou daň správci daně nepodařilo vybrat, pro splnění podmínky pro opravu daně spočívající v odstranění nebezpečí ztrát daňových příjmů je však tato okolnost významná.

[30] K obsáhlé citaci stěžovatelčina podání z odvolacího řízení Nejvyšší správní soud připomíná, že kasační stížnost je oprávněným prostředkem proti pravomocnému rozhodnutí krajského soudu ve správním soudnictví (§ 102 s. ř. s.), takže se kasační námitky musejí upínat právě k tomuto rozhodnutí (usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 6. 2003, č. j. 6 Ads 3/2003-73). Stěžovatel musí podle § 104 odst. 4 s. ř. s. v kasační stížnosti reagovat na argumentaci krajského soudu a uvádět, z jakých důvodů jsou jeho závěry nesprávné. Stěžovatelka v této části kasační stížnosti doslovně převzatou argumentaci z odvolacího řízení rozporuje postup a závěry správce daně, aniž by jakkoli reagovala na důvody napadeného rozsudku krajského soudu. Takto formulovaná kasační argumentace není přípustná, kasační soud se jí proto nezabýval.

pokračování

[31] Námitku stěžovatelky, že riziko ztráty daňových příjmů eliminovala tím, že opravné doklady vystavila a uplatnila ke konci prekluzivní lhůty, považuje kasační soud za nepřípustnou podle § 104 odst. 4 *in fine* s. ř. s., neboť nemá svůj předobraz v žalobě a stěžovatelka ji uplatnila prvně až v řízení před kasačním soudem. Pouze okrajem proto Nejvyšší správní soud konstatuje, že vystavení opravných dokladů ke konci prekluzivní lhůty pro stanovení daně samo o sobě nemusí zamezit ztrátě daňových příjmů. Obzvláště pokud bylo zjištěno narušení daňové neutrality a některé ze společností zapojených do obchodních řetězců již zanikly.

IV. Závěr a náklady řízení

[32] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 poslední věty s. ř. s. zamítl.

[33] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 a 7 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalobkyně jako stěžovatelka neměla ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný sice měl ve věci plný úspěch, nevznikly mu však žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti. Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, že se mu náhrada nákladů řízení nepřiznává.

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

V Brně dne 10. dubna 2025

Mgr. Ing. Veronika Juříčková
předsedkyně senátu