ČESKÁ REPUBLIKA

# ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Tomáše Foltase a soudců Mgr. Lenky Krupičkové a Mgr. Davida Hipšra v právní věci žalobce: **M. Š.**, zastoupen JUDr. Ing. Vladimírem Nedvědem, advokátem se sídlem Kostelní náměstí 233/1, Litoměřice, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 17. 6. 2020, č. j. 15 Af 5/2017 - 51,

takto:

**I.** Kasační stížnost **se zamítá**.

**II.** Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

## Odůvodnění:

### I.

[1] Rozhodnutím ze dne 16. 11. 2016, č. j. 48828/16/5300-22444-710968, žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil platební výměr na daň z přidané hodnoty (DPH) ze dne 8. 10. 2015. Tímto platebním výměrem Finanční úřad pro Ústecký kraj (dále též „správce daně“) vyměřil žalobci za zdaňovací období říjen 2014 vlastní daňovou povinnost ve výši 1 263 471 Kč namísto vlastní daňové povinnosti ve výši 3 471 Kč, kterou žalobce vykázal v podaném řádném daňovém přiznání. Správce daně vyloučil nárok na odpočet daně ve výši 1 200 000 Kč, který žalobce uplatnil na základě faktury č. 2014-037, vystavené společností JPM flan, s. r. o. (dále též „JPM“), neboť žalobce neprokázal přijetí deklarovaného zdanitelného plnění. Současně správce daně dospěl k závěru, že žalobce neprokázal uskutečnění zdanitelného plnění podle faktury č. 003-2014 znějící na částku 6 000 000 Kč (DPH 1 200 000 Kč), kterou žalobce vystavil pro JPM. Na obou fakturách bylo jako předmět plnění uvedeno: „*Fakturace za účelem dosažení obratu pro posouzení firmy bankou.*

*Faktura je platná pouze v případě akceptované faktury vystavené na stejnou částku odběratelem - druhou smluvní stranou*.“ Jelikož však žalobce vystavil daňový doklad (fakturu č. 003-2014), na němž uvedl daň, zvýšil správce daně hodnotu uskutečněných zdanitelných plnění žalobce podle § 108 odst. 1 písm. i) zákona o DPH ve znění účinném do 28. 7. 2016 (dále též „zákon o DPH“) o částku 1 200 000 Kč.

## II.

[2] Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Ústí nad Labem (dále též „krajský soud“), který ji nadepsaným rozsudkem zamítl. Konstatoval, že se s ohledem na koncentraci řízení nemohl zabývat žalobními námitkami, které žalobce uplatnil teprve při jednání před krajským soudem, tedy že faktura č. 003-2014 vystavená žalobcem dne 20. 10. 2014 není řádným daňovým dokladem pro absenci DIČ vystavitele a že správce daně přistupuje odlišně k posuzování formálních náležitostí u vystavených a přijatých faktur. K meritu sporu krajský soud poukázal na to, že podle § 108 odst. 1 písm. i) zákona o DPH je povinností osoby, která uvedla daň na daňovém dokladu, přiznat a zaplatit. Nedůvodně naúčtovanou daň lze posléze opravit jen postupem dle § 43 zákona o DPH. To však žalobce neučinil. Tím, že nevystavil opravný doklad (a nedoručil jej JPM), neodstranil riziko zkrácení jakéhokoliv snížení daňových příjmů. Společnost JPM, v níž je žalobce jediným společníkem a jednatelem, si ostatně na základě faktury vystavené žalobcem uplatnila v řádném daňovém přiznání nárok na odpočet (dodatečné daňové přiznání podala dne 13. 7. 2015). Nelze proto hovořit o tom, že by nehrozilo žádné riziko snížení daňových příjmů. S ohledem na to, že žalobce nevystavil opravný daňový doklad, neshledal krajský soud námitku o porušení zásady neutrality důvodnou. To, že předmět plnění specifikovaný na faktuře nelze považovat za plnění podléhající dani, pak podle krajského soudu nemění nic na tom, že faktura předmět plnění obsahovala a žalobce k ní mohl vystavit opravný doklad.

## III.

[3] Žalobce (dále též „stěžovatel“) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost z důvodů, které podřadil pod § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s.“). Namítl, že krajský soud posoudil nesprávně otázku předmětu plnění na faktuře č. 003-2014. Z čl. 203 a 226 směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (dále též „směrnice o DPH“) podle něj vyplývá, že daňový doklad, který neobsahuje stanovené formální požadavky, není schopen aktivovat povinnost odvést DPH. Pro takovou povinnost neexistuje doklad s formálním požadavkem k nároku na uplatnění odpočtu daně. Údaj na faktuře „*Fakturace za účelem dosažení obratu pro posouzení firmy bankou*“ není zdanitelným plněním, neboť se nejedná o dodání zboží ani o poskytnutí služby. Neobsahuje tak formální náležitosti dle čl. 226 směrnice o DPH. Závěr krajského soudu, že faktura obsahuje předmět plnění, je tedy právně nesprávný, neboť faktura žádné zdanitelné plnění neobsahuje. Soudem uváděné rozsudky se týkají jen skutečných (reálně uskutečněných) zdanitelných plnění. To není posuzovaný případ. U posuzovaného plnění by mělo být přihlédnuto z moci úřední k tomu, že se nejedná o zdanitelné plnění a neměla by být doměřena DPH. Stěžovatel rovněž nesouhlasí s tím, že uvedenou argumentaci o absenci náležitostí daňového dokladu uplatnil až v žalobě. Tuto argumentaci stěžovatel

uplatnil již v odvolání. Z uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a vrátil mu věc k dalšímu řízení.

## IV.

[4] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti odkázal na své rozhodnutí a vyjádření k žalobě a plně se ztotožnil se závěry krajského soudu. Doplnil, že povinnost přiznat daň podle § 108 odst. 1 písm. i) zákona o DPH je vázána pouze na vystavení daňového dokladu, na němž je uvedena daň. Žádná souvislost s ekonomickou činností se nezkoumá. To koresponduje rovněž znění čl. 203 směrnice o DPH a závěrům rozsudků Soudního dvora Evropské unie (dále též „SDEU“) ve věcech C-566/07 a C-642/11. Dále žalovaný poukázal na to, že stěžovatel nejprve zahrnul vzájemně vystavené faktury č. 003-2014 a č. 2014-037 do daňového přiznání a považoval je za plnohodnotné. On i JPM si na jejich základě uplatnili nárok na odpočet. Až následně začal tvrdit, že se jedná o faktury předběžné, neplatné, které byly zahrnuty do účetnictví omylem. Toto své tvrzení však neprokázal. Doložil pouze čestné prohlášení společnosti JPM, které nelze považovat za věrohodný důkazní prostředek. Pokud se jednalo o faktury vstavené omylem, měl postupovat dle § 43 zákona o DPH a vystavit opravný daňový doklad. Stěžovatel podával dodatečné daňové přiznání, zjevně tedy kontroloval správnost a úplnost daňových dokladů zahrnutých do řádného daňového přiznání. Přesto obě předmětné faktury ponechal v účetnictví jako správné. Pokud by byly vystaveny omylem, měl dostatek prostoru vydat opravný daňový doklad a doručit jej JPM. Faktura po formální stránce splňuje všechny náležitosti podle zákona o DPH, včetně uvedení předmětu plnění, o němž nebylo v řízení sporu. Žalovaný proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost stěžovatele zamítl.

## V.

[5] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[6] Kasační stížnost není důvodná.

[7] Ze správního spisu vyplývá, že správce daně zahájil dne 22. 4. 2015 u stěžovatele kontrolu DPH za zdaňovací období říjen 2014 před vyměřením daně. Při kontrolní činnosti pojal správce daně pochybnosti ohledně dvou faktur, které si v říjnu 2014 vzájemně vystavili stěžovatel a společnost JPM, v níž byl stěžovatel jediným společníkem a jednatelem. V případě obou faktur byl předmět plnění vymezen totožně („*Fakturace za účelem dosažení obratu pro posouzení firmy bankou. Faktura je platná pouze v případě akceptované faktury vystavené na stejnou částku odběratelem - druhou smluvní stranou*“). Shodná byla i výše základu daně (6 000 000 Kč) a DPH (1 260 000 Kč). Stěžovatel předložil správci daně dne 2. 7. 2015 prohlášení, že se jednalo o předběžné kalkulační faktury pro zjištění výše obratu nutného k žádosti o úvěr, k jejichž zanesení do evidence pro účely DPH a do daňového přiznání došlo omylem. Společnost JPM v prohlášení z téhož dne uvedla, že tyto doklady nepovažuje za platné. Dne 13. 7. 2015 podala JPM dodatečné přiznání k DPH za zdaňovací období říjen 2014, v němž upravila základ daně a daň na ř. 1

a ř. 40 o částky uvedené na fakturách. Dne 2. 10. 2015 projednal správce daně se stěžovatelem zprávu o daňové kontrole. Na základě textu faktur a vyjádření stěžovatele posoudil plnění deklarované na faktuře, kterou pro stěžovatele vystavila JPM, jako fiktivní s tím, že jejím účelem bylo zkreslení údajů o stavu majetku daňového subjektu. U faktury, kterou naopak vystavil stěžovatel pro JPM, pak dospěl správce daně k závěru, že se vyfakturované plnění vůbec neuskutečnilo. Proto odepřel stěžovateli nárok na odpočet daně a snížil výši uskutečněných zdanitelných plnění. Současně však konstatoval, že vystavil-li stěžovatel daňový doklad, na kterém uvedl daň, vznikla mu v souladu s § 108 odst. 1 písm. i) zákona o DPH povinnost tuto daň přiznat a zaplatit. Správce daně poukázal na to, že stěžovatel mohl provést opravu předmětného daňového dokladu, neboť již dne 1. 7. 2015 tvrdil své pochybení. V přiměřené lhůtě však žádné kroky k nápravě stavu neprovedl.

[8] Předmětem sporu je výklad § 108 odst. 1 písm. i) zákona o DPH. Dle stěžovatele nelze na základě uvedeného ustanovení uložit povinnost přiznat a uhradit daň na výstupu osobě, která vystavila doklad na plnění, které nelze považovat za zdanitelné plnění ve smyslu § 2 téhož zákona, neboť se nejedná o dodání zboží ani o poskytnutí služby. Takový postup by byl podle jeho názoru v rozporu se směrnicí o DPH.

[9] Podle § 108 odst. 1 písm. i) zákona o DPH platí, že *přiznat daň jsou povinni osoba, která vystaví doklad, na kterém uvede daň.* Citované ustanovení vychází z čl. 203 směrnice o DPH, podle něhož *daň z přidané hodnoty je povinna odvést každá osoba, která uvede tuto daň na faktuře.*

[10] Ustanovení § 108 odst. 1 písm. i) zákona o DPH i článku 203 směrnice o DPH zřetelně spojují povinnost přiznat a odvést daň již s tím, že daň byla uvedena na faktuře, tedy zcela odhlíží od toho, zda by vznikla povinnost přiznat a odvést tuto daň z důvodu fakturace plnění podléhajícího DPH (viz v tomto smyslu rozsudek SDEU ze dne 31. 1. 2013, C-642/11, *Stroj trans EOOD*, bod 29 a tam uvedená judikatura, jakož i rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 6. 2021, č. j. 6 Afs 261/2020 - 53, ze dne 14. 1. 2021, č. j. 9 Afs 118/2020 - 37, nebo ze dne 20. 11. 2020, č. j. 5 Afs 408/2019 - 32).

[11] Podstatu pravidla, podle něhož je daň povinna odvést osoba, která ji uvede na daňovém dokladu (faktuře), a to nezávisle na povinnosti odvést tuto daň z důvodu plnění podléhajícího DPH, již podrobně vyjasnila judikatura SDEU. Její závěry lze shrnout následovně. Účelem článku 203 směrnice o DPH je vyloučit nebezpečí ztráty daňových příjmů, které může vzniknout z nároku na odpočet daně (rozsudek ve věci *Stroj trans EOOD*, bod 32), tedy srovnatelný souběh odpočtu daně na vstupu příjemce faktury a daňového dluhu vystavitele faktury, jaký by také obvykle existoval v případě skutečného dodání mezi poskytovatelem plnění a jeho příjemcem. Podle znění článku 203 směrnice o DPH není přitom nezbytné, aby příjemce faktury odpočet skutečně provedl. DPH uvedenou na faktuře dluží vystavitel této faktury i v případě, že nebylo uskutečněno žádné zdanitelné plnění (viz rozsudek ve věci *Stroj trans EOOD*, bod 38). Vystavitel faktury je povinen odvést daň, kterou uvedl na faktuře, dokonce i tehdy, je-li fakturováno zcela fiktivní plnění (viz rozsudek SDEU ze dne 8. 5. 2019, C-712/17, *EN.SA.*, bod 36). V konečném důsledku ručí tedy vystavitel faktury nezávisle na zavinění za riziko (tj. abstraktně), že na základě jím vystavené (nesprávné) faktury může její příjemce provést

neoprávněný odpočet daně. Jedná se o abstraktní objektivní odpovědnost vystavitele faktury. Vzniká přitom nejen v případě omylu o správné daňové sazbě (na faktuře je uvedena základní daňová sazba namísto snížené), nýbrž obzvláště i v případě fakturace fiktivních plnění (viz stanovisko generální advokátky Juliane Kokott ze dne 17. 1. 2019, ve věci C-712/17, *EN.SA. Srl,* body 33 a 34).

[12] Nelze tedy přisvědčit námitce stěžovatele, že se povinnost přiznat a odvést daň uvedenou na faktuře nevztahuje na situaci, kdy fakturované plnění nepředstavuje zdanitelné plnění ve smyslu § 2 zákona o DPH. Z judikatury naopak vyplývá, že povinnost odvést daň uvedenou na faktuře (daňovém dokladu) existuje zcela nezávisle na povinnosti odvést daň z důvodu plnění podléhajícího DPH. I když je totiž na straně příjemce faktury uplatnění nároku na odpočet spojeno pouze s plněním podléhajícím DPH (a k jeho uplatnění tedy nepostačí, že byla daň uvedena na dokladu), není nebezpečí vzniku ztráty daňových příjmů, které může vzniknout z uplatnění nároku na odpočet daně, v zásadě zcela vyloučeno, pokud příjemce faktury, na které je bezdůvodně uvedena DPH, může tuto fakturu stále použít pro uplatnění takového odpočtu. Tento závěr vychází z úvahy, že okolnosti a složité právní vztahy v konkrétní věci mohou správci daně zabránit, aby včas zjistil, že uplatnění nároku na odpočet brání jiné (hmotněprávní) důvody (viz rozsudky SDEU ze dne 18. 6. 2009, C-566/07, *Stadeco*, body 28 až 30, a ve věci *Stroj trans EOOD*, body 29 až 32, a tam citovaná judikatura). Pouze z vymezení předmětu plnění na faktuře („*Fakturace za účelem dosažení obratu pro posouzení firmy bankou*“) přitom nelze s konečnou platností usuzovat na to, že se za žádných okolností nemůže jednat o fakturaci skutečného zdanitelného plnění. K takovému závěru je nepochybně zapotřebí podrobnější zkoumání a zjišťování konkrétních skutkových okolností, za nichž byla faktura vystavena, což ostatně správce daně v posuzované věci činil. Opačný přístup by veskrze formalisticky *a priori* vylučoval existenci zdanitelného plnění u jakékoliv faktury, na níž by byl předmět plnění vymezen nesrozumitelně či nejednoznačně. Skutečnost, že z vymezení předmětu plnění na faktuře není na první pohled zřejmé, jaké plnění je fakturováno, a nelze tak vyloučit, že se vůbec nejedná o zdanitelné plnění, tedy sama o sobě nemůže zamezit tomu, aby byla tato faktura použita pro uplatnění nároku na odpočet (k čemuž ostatně v posuzované věci na obou stranách došlo).

[13] I Nejvyšší správní soud ostatně již potvrdil, že „aktivaci“ § 108 odst. 1 písm. i) zákona o DPH nijak nebrání to, že fakturované plnění není zdanitelným plněním (pro jeho faktickou neexistenci). Stalo se tak navíc za obdobných skutkových okolností, jaké nastaly v projednávané věci. V rozsudku č. j. 9 Afs 118/2020 - 37 se soud zabýval situací, kdy si dvě personálně propojené osoby (společnost a její jediný jednatel a společník v jedné osobě) navzájem fiktivně poskytly totéž plnění, přičemž tato fiktivní fakturace souvisela s čerpáním účelově vázaného finančního příspěvku v roce 2008 a jeho vypořádáním. Fiktivní plnění evidentně nelze považovat za zdanitelné plnění ve smyslu § 2 zákona o DPH, které by mohlo založit nárok na odpočet daně. Přesto Nejvyšší správní soud potvrdil, že stěžovatel v posuzované věci byl povinen odvést daň na výstupu, neboť ji uvedl na daňovém dokladu. Obdobně lze poukázat na rozsudek SDEU ve věci *EN.SA.*, kde si podniky ve skupině kolotočovým způsobem rovněž fiktivně prodávaly a nakupovaly elektřinu za stejné částky proto, aby daná skupina mohla vykázat vyšší částky v účetnictví za účelem získání bankovních úvěrů. SDEU uzavřel, že směrnice o DPH „*nebrání vnitrostátní právní úpravě, která vylučuje odpočet DPH zaplacené za fiktivní plnění a zároveň*

*ukládá osobám, které uvedou DPH na faktuře, odvést tuto daň včetně daně za fiktivní plnění, za podmínky, že vnitrostátní právo umožňuje opravit daňový dluh plynoucí z této povinnosti, pokud vystavitel uvedené faktury, který nejednal v dobré víře, včas zcela zamezil riziku ztráty daňových příjmů, což musí ověřit předkládající soud*“ (důraz přidán, pozn. soudu).

[14] Jak plyne z právě citovaného, povinnost odvést daň uvedenou na faktuře je v souladu se zásadou daňové neutrality omezena možností opravit jakoukoli bezdůvodně naúčtovanou daň, pokud vystavitel faktury prokáže, že včas zcela odstranil nebezpečí ztráty daňových příjmů (viz rovněž rozsudky ve věci *Stadeco*, body 36 a 37, a ve věci *Stroy trans*, bod 33, a tam citovaná judikatura). Pokud se však sám vystavitel faktury opravy nedovolá, není správce daně povinen ověřovat, zda naúčtovaná a přiznaná daň odpovídá (reálně uskutečněným) zdanitelným plněním (rozsudek ve věci *Stroy trans*, bod 35). To platí i ve zvláštním případě, kdy se z důvodu kruhovitosti plnění obě pravidla týkají téže osoby, tedy je-li stejnou osobou totéž plnění za tutéž cenu fiktivně prodáno a (zpětně) nakoupeno (viz rozsudek ve věci *EN.SA.*, body 20 až 36). Již krajský soud přitom stěžovateli vysvětlil, že v situacích, kdy je faktura vystavena nesprávně, tj. DPH je na ní uvedena bezdůvodně, je na daňovém subjektu, aby podle § 43 zákona o DPH provedl opravu nesprávně vyúčtované DPH postupem podle § 43 odst. 1 až 4 zákona o DPH. Jak vyplývá z textu zákona i z judikatury, nezbytnou podmínku pro provedení opravy základu daně a daně, tedy pro nápravu právního pochybení učiněného plátcem při vystavení chybného daňového dokladu, představují vystavení opravného daňového dokladu a jeho doručení odběrateli (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 3. 2021, č. j. 9 Afs 240/2019 - 41). Podmínění opravy DPH bezdůvodně uvedené na faktuře tím, že tato faktura bude opravena, nejde v zásadě nad rámec toho, co je nezbytné k dosažení cíle vyloučit nebezpečí ztráty daňových příjmů (viz výše uvedený rozsudek ve věci *Stadeco*, body 40 a 47). Stěžovatel přitom v řízení nijak nezpochybnil, že možnosti postupu podle § 43 zákona o DPH vůbec nevyužil. Neuvedl ani překážky, které by mu v tomto kroku objektivně bránily. Nepředložil tedy žádné důvody, pro které by snad v jeho případě byly zákonné podmínky, za kterých lze provést opravu daně, nemožné či nepřiměřeně náročné. Sám bezdůvodně nevyužil možnosti požadovat vrácení daně obsažené na faktuře za fiktivní plnění (neodpovídající žádnému skutečnému zdanitelnému plnění), kterou měl povinnost odvést podle § 108 odst. 1 písm. i) zákona o DPH a v této souvislosti případně prokázat, že realizované transakce s JPM nevedly k žádné ztrátě daňových příjmů. Za této situace není namístě uvažovat o opravě výši daně z moci úřední (správcem daně) tím způsobem, že vůbec nebude stanovena povinnost k úhradě DPH podle § 108 odst. 1 písm. i) zákona o DPH (srov. rozsudek tohoto soudu ze dne 26. 10. 2021, č. j. 7 Afs 73/2020 - 35).

[15] Z výše uvedeného vyplývá, že krajský soud posoudil otázku aplikace § 108 odst. 1 písm. i) zákona o DPH na případ stěžovatele správně. S ohledem na to, že se stěžovatel v kasační stížnosti omezil pouze na námitku zpochybňující samotnou existenci povinnosti odvést daň na výstupu, která není důvodná (viz výše), nemohl se soud zabývat dalšími souvisejícími otázkami (především otázkou neuznání opravy daně). Kasační soud je totiž vázán námitkami stěžovatele (§ 109 odst. 4 s. ř. s.) a nepřísluší mu domýšlet další hypotetické námitky, jež by mohly vést k úspěchu ve věci. Takový postup by odporoval nejen zákonu, nýbrž i ústavním principům rovnosti a kontradiktornosti, na nichž je poskytování soudní ochrany založeno.

[16] S poukazem na shora uvedené důvody Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[17] Soud rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel v řízení úspěch neměl, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, který by jinak měl právo na náhradu nákladů řízení, žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti v řízení o kasační stížnosti nevznikly. Z uvedených důvodů soud rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

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

V Brně dne 13. července 2022

JUDr. Tomáš Foltas
předseda senátu