



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Milana Procházky a soudců Mgr. Ing. Veroniky Baroňové a JUDr. Petra Polácha v právní věci žalobce: **M. G.**, zastoupeného Mgr. Zdeňkem Rumplíkem, advokátem se sídlem Osvobození 51, Slavičín, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 7. 2015, č. j. 21731/15/5300-22443-711377,

t a k t o :

I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 7. 2015, č. j. 21731/15/5300-22443-711377, **s e z r u š u j e** a věc **s e v r a c í** žalovanému k dalšímu řízení.

II. Žalovaný **j e p o v i n e n** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 11 228 Kč, a to do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobce Mgr. Zdeňka Rumplíka, advokáta.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

Žalobce se včas podanou žalobou domáhal zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Zlínský kraj (dále též „správní orgán I. stupně“ či „prvostupňový správce daně“), dodatečný platební výměr na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2012 ze dne 4. 7. 2014, č. j. 1415871/14/3311-05700-703676 (dále též „dodatečný platební výměr“ či „výměr“). Tímto výměrem byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty ve výši 133 487 Kč a stanovena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 26 697 Kč.

Prvostupňový správce daně odůvodnil dodatečný platební výměr Zprávou o daňové kontrole, ze které bylo možno vyčíst, že žalobci nebyl přiznán nárok na odpočet daně z důvodu, že jeho dodavatel (společnost UNIVERSUM 2000 spol. s r.o., dále jen „dodavatel“) nebyl v době uskutečnění zdanitelného plnění registrován k dani z přidané hodnoty, tj. nebyl plátcem. Tím měl být porušen § 73 odst. 1 písm. a) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o DPH“), který váže podmínku nároku na odpočet daně na osobu plátce. Žalovaný ve svém rozhodnutí argumentaci pozměnil, přičemž důvod pro neuznání nároku na odpočet daně spatřoval v tom, že plnění uskutečněná mezi žalobcem a jeho dodavatelem v období od zrušení registrace k dani z přidané hodnoty dodavatele (tj. ode dne 17. 4. 2012) do dne 1. 7. 2012 (tj. do dne, ke kterému dle pravděpodobného překročení obratu ve smyslu § 6 zákona o DPH v měsíci dubnu roku 2012 měl být dodavatel opětovně registrován k dani z přidané hodnoty) nepodléhala dani ve smyslu zákona o DPH a Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty (dále též „Směrnice Rady“). Dále uvedl, že v předmětné době žalobce neměl být registrován k dani, neboť se jednalo o mezidobí od právní moci rozhodnutí o zrušení registrace žalobce a potencionálním opětovným registrováním.

Meritem sporu v dané věci je posouzení, zda ve výše uvedeném případě mohl žalobce nárokovat odpočet daně z přidané hodnoty dle zákona o DPH.

II. Obsah žaloby

Žalobce v úvodu podané žaloby namítal, že v případě dodavatelem vystavovaných daňových dokladů s daní z přidané hodnoty k nepřiznání nároku na odpočet daně nestačí, že registrace dodavateli byla zrušena. Podle něj měla být mimo jiné zkoumána zákonnost a oprávněnost zrušení dodavatelovy registrace ve smyslu zákona o DPH. Dle žalobce tak nebyl řádně zjištěn skutkový stav.

Dále žalobce uvedl, že dodavatel pro něj nebyl nekontaktním, neboť s ním v rámci svojí činnosti komunikoval. Z protokolu o daňové kontrole má vyplývat (str. 17), že výslech bývalého jednatele nebyl zaměřen na okolnosti stran zrušení registrace dodavatele.

III. Vyjádření žalovaného

Žalovaný ve svém vyjádření odkázal zejména na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí a dále uvedl, že podanou žalobu považuje za nedůvodnou. K námitce ohledně neprošetření zákonnosti a správnosti rozhodnutí o zrušení registrace dodavatele mimo jiné uvedl, že toto rozhodnutí je (krom jiného) veřejnou listinou, která je jako taková nadána presumpcí správnosti a pravosti.

IV. Posouzení věci krajským soudem

Žaloba byla podána včas [§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“)], osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s. ř. s.) a jedná se o žalobu přípustnou (zejména § 65, § 68 a § 70 s. ř. s.).

Vzhledem k tomu, že žalovaný vyjádřil souhlas s takovým projednáním a žalobce se ve stanovené lhůtě nevyjádřil, že s takovým projednáním věci nesouhlasí, rozhodl soud bez nařízení jednání (§ 51 odst. 1 s. ř. s.).

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích uplatněných žalobních bodů, jakož i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlížet z úřední povinnosti, a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.

Na úvod krajský soud uvádí, že k otázce registrace k dani z přidané hodnoty ve vztahu k nároku na odpočet daně se v minulosti vyjádřil Soudní dvůr Evropské unie v rozsudku ze dne 22. 12. 2010, ve věci C-438/09, D., dostupném z <http://curia.europa.eu>. V uvedeném případě pan D. obdržel službu od svého dodavatele, který nesplnil svou povinnost danou mu polským právem registrovat se k dani z přidané hodnoty. Polská daňová správa pak na základě skutečnosti, že faktury byly vystaveny subjektem neregistrovaným k dani, odmítly uznat nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, který pan D. uplatnil. Soudní dvůr Evropské unie v uvedeném rozsudku na předběžné otázky odpověděl tak, že Směrnice Rady č. 77/388/EHS musí být vykládána v tom smyslu, že osoba povinná k dani má nárok na odpočet daně z přidané hodnoty odvedené za služby poskytnuté jinou osobou povinnou k dani, která není registrována k dani z přidané hodnoty, pokud příslušné faktury obsahují veškeré požadované údaje. Soudní dvůr dále v odpovědi na předběžné otázky uvedl, že uvedená směrnice brání vnitrostátním předpisům, které vylučují nárok na odpočet daně z přidané hodnoty zaplacené osobou povinnou k dani jiné osobě povinné k dani, která je poskytovatelem služeb, v případě, že posledně uvedená není pro účely této daně registrována. Dále zdejší soud konstatuje, že Směrnice č. 77/388/EHS byla zrušena směrnicí č. 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty, která vstoupila v platnost dne 1. 1. 2007. I ve vztahu k vnitrostátní právní úpravě účinné v době aplikovatelnosti směrnice č. 2006/112/ES má však rozsudek ve věci D. význam i v nyní projednávané věci.

Nejvyšší správní soud se také zabýval skutkově obdobnou věcí, kterou řeší nyní krajský soud, a to v rozsudku ze dne 3. 12. 2015, č. j. 9 Afs 189/2015 – 32. V něm je mimo

jiné uvedeno: „Ve vztahu k plněním, o nichž stěžovatel tvrdí, že je převzal od společnosti DIKAMENT, uplatnil dále námitku, že by měla být chráněna jeho dobrá víra, jelikož ke zrušení registrace došlo 30. 9. 2009 a stěžovatel plnění dle svých slov odebíral mezi dny 1. 10. 2009 a 6. 11. 2009.

Stěžovatelova námitka ochrany dobré víry navazuje na výchozí hodnocení Finančního úřadu v Chrudimi a krajského soudu, že obdržení plnění od subjektu, jemuž byla v době uskutečnění plnění zrušena registrace k dani z přidané hodnoty, nezakládá nárok na odpočet této daně u takových přijatých plnění. Nejvyšší správní soud však konstatuje, že jde o problematické východisko s ohledem na okolnosti nynější věci, kde došlo ke zrušení registrace společnosti DIKAMENT dle § 106 odst. 7 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty, tedy pro neplnění povinností vyplývajících z daného zákona...

Registrace společnosti DIKAMENT k dani z přidané hodnoty byla zrušena, což bylo odůvodněno neplněním povinností vyplývajících ze zákona o dani z přidané hodnoty [§ 106 odst. 7 písm. b) tohoto zákona]. Z tohoto rozhodnutí není patrné, zda se správce daně, který je vydal, zabýval obratem daně společnosti dle § 6 zákona o dani z přidané hodnoty (tj. tím, zda společnost překračovala či nepřekračovala obrat 1 000 000 Kč za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců). Ust. § 6 zákona o dani z přidané hodnoty navazuje na čl. 287 směrnice 2006/112/ES, dle něhož může Česká republika poskytnout osvobození od daně osobám povinným k dani, jejichž roční obrat je nejvýše roven ekvivalentu 35 000 eur v korunách při kurzu platném ke dni 1. 5. 2004, kdy přistoupila k Evropskému společenství. Pokud by byl obrat dle § 6 zákona o dani z přidané hodnoty překročen, nebyly by naplněny podmínky pro osvobození malých podniků od daně z přidané hodnoty, které povoluje směrnice č. 2006/112/ES v čl. 282 a násl. V takovém případě by nebylo pochyb o tom, že s ohledem na závěry rozsudku Soudního dvora ve věci Dankowski by samotným zrušením registrace dodavatele k dani nebylo možno odůvodnit nepřiznání nároku na odpočet daně u odběratele. Vzhledem k tomu, že se rozhodnutí o zrušení registrace vůbec nevyjádřilo k obratu dle § 6 zákona o dani z přidané hodnoty, nelze z něj ověřit, že nedošlo k právě naznačenému problému. V takovém případě pak v nynější věci nebylo možno nárok na odpočet daně z přidané hodnoty odmítnout pouze s odkazem na popsané rozhodnutí o zrušení registrace společnosti DIKAMENT k dani z přidané hodnoty.

Zhodnocení významu rozhodnutí o zrušení registrace představovalo otázku natolik navázanou na námitku dobré víry, že bez prvotního zhodnocení této otázky izolované posuzování dobré víry zcela ztratilo význam. Vzhledem k tomu, že v nynější věci nebylo možno nárok na odpočet daně zamítnout pouhým odkazem na zrušení registrace společnosti DIKAMENT dle § 106 odst. 7 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty, nebylo třeba dále hodnotit tvrzení stěžovatele, který měl za to, že se po určité období po 30. 9. 2009, kdy ke zrušení registrace došlo, mohl spoléhat na to, že před zahájením obchodování ověřil, že jeho tvrzený dodavatel byl v registru plátců. Hodnocení tvrzení stěžovatele o dobré víře by mělo význam tehdy, když by na základě rozhodnutí o zrušení registrace u společnosti DIKAMENT bylo v nynější věci možno uvažovat o odepření nároku na odpočet daně u stěžovatele.“

Jak již krajský soud v úvodu poznamenal, prvostupňový správce daně odůvodnil dodatečný platební výměr Zprávou o daňové kontrole, ze které bylo možno vyčíst, že žalobci

nebyl přiznán nárok na odpočet daně z důvodu, že jeho dodavatel nebyl v době uskutečněního zdanitelného plnění registrován k dani z přidané hodnoty, tj. nebyl plátcem. Tím měl být porušen § 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH, který váže podmínku nároku na odpočet daně na osobu plátce. Žalovaný pak ve svém rozhodnutí argumentaci pozměnil, přičemž důvod pro neuznání nároku na odpočet daně spatřoval v tom, že plnění uskutečněná mezi žalobcem a jeho dodavatelem v období od zrušení registrace k dani z přidané hodnoty dodavatele (tj. ode dne 17. 4. 2012) do dne 1. 7. 2012 (tj. do dne, ke kterému dle pravděpodobného překročení obratu ve smyslu § 6 zákona o DPH v měsíci dubnu roku 2012 měl být dodavatel opětovně registrován k dani z přidané hodnoty) nepodléhala dani ve smyslu zákona o DPH a Směrnice Rady. Dále uvedl, že v předmětné době dodavatel žalobce neměl být registrován k dani, neboť se jednalo o mezidobí od právní moci rozhodnutí o zrušení registrace a potencionálním opětovným registrováním.

Krajský soud se však s argumentací správních orgánů neztotožňuje. Důvody rozhodnutí prvostupňového správce daně jsou nedostatečné, resp. nebylo souladné se zákonem odmítnout nárok na odpočet daně pouze z důvodu toho, že dodavatel žalobce nebyl registrován k dani z přidané hodnoty. Podle Směrnice Rady, která je přímo aplikovatelná v českém právním prostředí, není nárok na odpočet daně vázán na potřebu registrace k dani, a navíc není dovoleno nárok na odpočet daně z tohoto důvodu omezovat. Ani argumentace žalovaného nemůže ve světle rozhodování Soudního dvora Evropské unie a Nejvyššího správního soudu obstát. Žalovaný odmítnutí nároku na odpočet daně spatřoval fakticky také ve skutečnosti, že dodavatel žalobce nebyl registrován k DPH, resp. že nebyl registrovaným plátcem. Vyvodil z toho závěr o neaplikovatelnosti zákona o DPH. S těmito úvahami se však krajský soud nemůže ztotožnit. Ve věci D. (viz výše) bylo jednoznačně vysloveno, že omezení nároku na odpočet daně nemůže být odůvodňováno neregistrací dodavatele, což bylo aprobováno rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 12. 2015, č. j. 9 Afs 189/2015 - 32. V posledně zmíněném rozsudku byly skutkové okolnosti natolik podobné s nyní řešenou věcí (registrace zrušena podle stejného zákonného ustanovení § 106 odst. 7 písm. b) zákona o DPH, vystavování daňových dokladů osobou bez registrace v bezprostředním časovém odstupu od ztráty registrace, vystavováno dodavatelem s daní z přidané hodnoty apod.), že krajský soud nevidí důvodu odchylovat se od závěrů obsažených v rozsudku Nejvyššího správního soudu, tj. že odmítnout nárok na odpočet daně není možno pouze s odkazem na neregistraci dodavatele, byť v období mezi odebráním registrace a jeho opětovným zaregistrováním.

V odůvodnění odvolacího rozhodnutí žalovaného se objevuje úvaha či předpoklad, že „na základě údajů v jejím (společnosti UNIVERSUM 2000, s.r.o. – pozn. soudu) daňovém přiznání k DPH za zdaňovací období měsíce dubna roku 2012 nejspíše došlo k překročení obratu ve smyslu § 6 ZDPH v měsíci dubnu roku 2012 a dle § 94 odst. 1 ZDPH by se měla stát plátcem daně ode dne 01. 07. 2012“. Z posledně uvedeného tedy vyplývá, že se žalovaný blíže nezabýval možným překročením obratu, přičemž pouhým náhledem do veřejného rejstříku plátců daně z přidané hodnoty lze zjistit, že dodavatel žalobce k této dani po předmětném datu nikdy zaregistrován nebyl. Jelikož žalovaný rozhodoval prakticky po více jak třech letech od předmětného zdaňovacího období, nelze než uzavřít, že žalovaný i co se týče dat postupoval pouze odhadem a lze tak jen stěží usuzovat o najisto postaveném skutkovém stavu, neboť blíže nebyl řešen např. překročený limit ve smyslu § 6 zákona o

DPH. Lze tak uzavřít, že žalobní námitky ohledně neúplně zjištěného skutkového stavu a nepřiznání nároku na odpočet daně v souvislosti s nesprávným odůvodněním shledává krajský soud důvodnými.

Ve správním spise se nachází zpráva (sdělení k výzvě poskytnutí informací správci daně) správce daně společnosti UNIVERSUM 2000 s.r.o., nejnověji ze dne 30. 3. 2015, ze které lze vyčíst, jakým způsobem a v jaké výši byla citované společnosti vyměřena daň z přidané hodnoty za období od května 2011 do dubna 2012, přičemž pokud jde o měsíce květen – září roku 2011, došlo ke konkludentnímu vyměření daně, jako základ daně je vždy uvedena částka několika milionů korun, totéž platí o měsíce prosinec roku 2011 – duben 2012 a za měsíce říjen a listopad roku 2011 došlo k vyměření daně podle pomůcek ve výši 0 Kč. Těmito skutečnostmi se žalovaný, ani správce daně blížeji ve smyslu shora poukazované judikatury nezabýval.

Jako obiter dictum krajský soud uvádí, že výše uvedené závěry nutně neznamenají, že by nárok na odpočet daně musel být uznán tak, jak jej žalobce nárokuje. Žalobce stíhá povinnost doložit splnění podmínek nároku na odpočet daně z přidané hodnoty a žalovaný musí následně vyhodnotit skutkové okolnosti věci, zda odůvodňují zákonné přiznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty. Nebylo totiž možno fakticky vycházet pouze z neregistrace dodavatele k dani z přidané hodnoty, ve smyslu Směrnice Rady, bez vyřešení dalších podstatných skutkových okolností.

Dále žalobce namítal, že dodavatel pro něj nebyl nekontaktním, neboť s ním v rámci svojí činnosti komunikoval a že se výsledek žalobce neměl týkat registrace dodavatele k dani. K tomu krajský soud uvádí, že odůvodnění žalovaného se o tuto žalobcem zpochybňovanou skutečnost neopírá. Stejně tak rozhodnutí prvostupňového správce daně, neboť zde se argumentovalo prakticky výhradě neregistrovaným dodavatelem. Pokud tedy žalobce mířil proti tomuto dle žalobních tvrzení spornému zjištění v rámci daňové kontroly, nemůže mu takováto námitka svědčit, neboť z této skutkové okolnosti odůvodnění správních orgánů nevychází. Tuto žalobní námitku soud shledává nedůvodnou.

V. Závěr a náklady řízení

Napadné rozhodnutí žalovaného nemůže z hlediska přezkumu jeho zákonnosti obstát, soud jej poroto výrokem pod bodem I. tohoto rozsudku zrušil.

Ve smyslu § 78 odst. 4 s. ř. s. krajský soud dále vyslovil, že se věc vrací žalovanému k dalšímu řízení, v němž je žalovaný vázán právním názorem vysloveným krajským soudem ve zrušujícím rozsudku (§ 78 odst. 5 s. ř. s.). V dalším řízení tedy bude nutno napravit vytýkaná pochybení a v návaznosti na žalobcem uplatněné odvolací námitky opětovně přezkoumat zákonnost odvoláním napadeného prvostupňového správního rozhodnutí.

Výrok o náhradě nákladů řízení vychází z ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce měl ve věci plný úspěch, a proto má vůči žalovanému právo na náhradu nákladů řízení před

soudem. Náklady řízení spočívají v zaplaceném soudním poplatku za žalobu ve výši 3 000 Kč a dále v nákladech právního zastoupení v celkové výši 11 228 Kč dle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif“). V daném případě se jedná o odměnu Mgr. Zdeňka Rumlíka, advokáta, za zastupování v řízení před krajským soudem, a to za dva úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení a písemné podání žaloby) dle § 7, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu ve výši 6 200 Kč (2 x 3 100 Kč); a dále o náhradu hotových výdajů ve výši 600 Kč (2 x 300 Kč). Vzhledem k tomu, že zástupce žalobce je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšuje se částka odměny za zastupování a náhrady hotových výdajů o částku 1 428 Kč odpovídající příslušné dani z přidané hodnoty. Celkem se tedy jedná o částku 8 228 Kč. Ke splnění uvedené povinnosti byla žalovanému stanovena přiměřená lhůta.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku lze podat do dvou týdnů po jeho doručení kasační stížnost. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních právních předpisů vyžadováno pro výkon advokacie.

V Brně dne 24. 8. 2017

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu