



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Naděždy Řehákové a soudců Mgr. Martina Kříže a JUDr. Ivanky Havlíkové v právní věci žalobce: **RAMI CZ s.r.o.**, se sídlem Praha 4, Freiwaldova 1007/2, IČO: 25318420, zast. Mgr. Tomášem Cimbotou, advokátem se sídlem Olomouc, Horní náměstí 7, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 31, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8.11.2013 č.j. 27629/13/5000-14303-711514

t a k t o :

- I. **Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 8.11.2013 č.j. 27629/13/5000-14303-711514 se zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.**
- II. **Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 23.570,- Kč do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku k rukám právního zástupce žalobce advokáta Mgr. Tomáše Cimboty.**

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím označeným v záhlaví tohoto rozsudku (dále jen „napadené rozhodnutí“) žalovaný na základě odvolání podaného žalobcem proti dodatečnému platebnímu výměru ze dne 16.11. 2012 č.j. 277083/12/011512109230 vydanému Finančním úřadem pro Prahu - Jižní Město (dále jen „správce daně“) na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období měsíce února roku 2010, kterým byla žalobci doměřena daň ve výši 1.369.450,- Kč a současně bylo rozhodnuto o zákonné povinnosti uhradit penále v celkové výši 273.890,- Kč, změnil odvoláním napadený dodatečný platební výměr toliko v části týkající se bankovního spojení s tím, že v ostatním zůstává jeho výrok beze změny.

V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný nejprve stručně shrnul skutkový stav věci a obsah žalobcova odvolání a za právní základ sporu označil otázku, zda žalobci vznikl nárok na odpočet DPH, když přijal zdanitelné plnění od osoby neregistrované jako plátce DPH. Následně žalovaný vymezil hlavní pojmy vztahující se k dané problematice (DPH, daň na vstupu, předmět DPH, plátce daně, obrat, osoba povinná k dani, ekonomická činnost, zdanitelné plnění, nárok na odpočet daně, daňový doklad) a shrnul výstup předchozího řízení. Uvedl, že v rámci postupu k odstranění pochybností za zdaňovací období září 2011 bylo u žalobce zjištěno neoprávněné uplatnění daně na vstupu za přijaté zdanitelné plnění od společnosti Oprchal, spol. s r.o. (dále jen „společnost Oprchal“), které byla ke dni 31.12.2009 zrušena registrace k DPH z moci úřední pro neplnění zákonem stanovených povinností. V důsledku tohoto zjištění správce daně zahájil dne 11.1.2012 u žalobce daňovou kontrolu za zdaňovací období leden až prosinec 2010, leden až srpen 2011 a říjen až prosinec 2011 v rozsahu přijatých zdanitelných plnění od společnosti Oprchal na zhotovení různých součástí stavby - budova žalobce na adrese Otakara Jaroše 235/11, Vyškov a za výkopové práce a dovoz zásypového materiálu (subdodávky). Při zahájení daňové kontroly předložil žalobce správci daně kopie dokladů vystavených společností Oprchal. Správce daně postoupil informaci o těchto daňových dokladech vystavených společností Oprchal místně příslušnému správci daně společnosti Oprchal. V odpovědi ze dne 4.4.2012 místně příslušný správce daně společnosti Oprchal uvedl, že u společnosti Oprchal bylo provedeno místní šetření a že na základě § 108 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro rozhodnou dobu (dále jen „ZDPH“) je společnost Oprchal povinna přiznat a zaplatit DPH.

Dne 23.4.2012 bylo správci daně doručeno vyjádření žalobce k zahájené daňové kontrole spolu s doplňkovými doklady (bankovní výpisy). V předmětném vyjádření navrhl žalobce konkrétní důkazní prostředky k prokázání, že fakturované práce byly skutečně provedeny společností Oprchal. Ve vyjádření dále uvedl, že fakt, že v předmětném zdaňovacím období nebyla společnost Oprchal registrována jako plátce DPH, není překážkou pro uplatnění nároku na odpočet DPH za přijaté zdanitelné plnění od této společnosti, neboť společnost Oprchal překročila obrat zákonem stanovený pro vznik plátcovství DPH. Žalobce poukázal na to, že společnost Oprchal překročila stanovený obrat již díky příjmům od samotného žalobce. Žalobce k uvedenému poukázal na rozsudek ESD ze dne 22.12.2010 ve věci C-438/09 Boguslaw Juliusz Dankowski v. Dyrektor Izby Skarbowej w Lodz (dále jen „rozsudek Dankowski“). Ve vyjádření rovněž zdůraznil, že v rámci vytykácího řízení za zdaňovací období leden 2010 nezjistil místně příslušný Finanční úřad ve Vyškově žádná pochybení. Stejně závěry vyplývají rovněž z dalších podání žalobce, označených jako „Oznámení o převzetí právního zastoupení a vyjádření“ (č.j. 154031/12 ze dne 4.5.2012) a „Předložení právního rozboru“ (č.j. 158560/12 ze dne 11.5.2012). V právním rozboru č.j. 158560/12 bylo zpracovatelem Mgr. Z. K. mimo jiné uvedeno, že „*byl doložen soubor faktur vystavených společností Oprchal v roce 2009*“ a následoval výčet faktur. Zde uvedené faktury vystavené společností Oprchal žalobci v roce 2009 však správci daně ve skutečnosti předloženy nebyly.

Správce daně vyzval žalobce dne 25.6.2012 k doložení a prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně (výzva č.j. 190322/12/011934109114), konkrétně evidence pro daňové účely za zdaňovací období leden až prosinec 2010, leden až srpen 2011, říjen až prosinec 2011, daňových dokladů za přijatá zdanitelná plnění od společnosti Oprchal za zdaňovací období leden až srpen 2011, říjen až prosinec 2011 a důkazních prostředků, které prokazují, že přijatá zdanitelná plnění od společností Oprchal v rozsahu zdaňovacích období zahájené daňové kontroly byla fakticky uskutečněna tak, jak je deklarováno v daňových dokladech. Doplňkové doklady spolu s vyjádřením žalobce byly doručeny správci

daně dne 19.7.2012. Dne 6.8.2012 byl žalobci zaslán k vyjádření výsledek kontrolního zjištění z daňové kontroly k DPH. Dne 11.9.2012 obdržel správce daně vyjádření žalobce k výsledku kontrolního zjištění. Dne 12.11.2012 byla projednána zpráva o daňové kontrole č.j. 250863/12/011934109114 (protokol č.j. 273348/12/011934109114). Ve zprávě o daňové kontrole správce daně konstatoval, že faktury předložené žalobcem, které byly vystaveny společností Oprchal, která k datu uskutečnění plnění nebyla z důvodu zrušení registrace k DPH plátcem DPH, nelze v daňovém řízení považovat za řádné daňové doklady, které by dokládaly oprávněnost nároku na odpočet DPH, přičemž odkázal na § 73 odst. 1 ZDPH. Správce daně dále konstatoval, že v rámci daňové kontroly nezpochybňoval faktické uskutečnění plnění, a proto se nezabýval hodnocením žalobcem navržených důkazů, které měly uvedené prokázat. Dle správce daně nelze na daný případ aplikovat rozsudek Dankowski, neboť společnost Oprchal byla do 31.12.2009 plátcem DPH a k témuž datu jí byla registrace zrušena. Nejedná se tedy o osobu, která nebyla dosud registrována jako plátce DPH. K vyjádření žalobce, že místně příslušný Finanční úřad ve Vyškově v rámci vytýkacího řízení za zdaňovací období leden 2010 nezjistil žádné pochybení, správce daně konstatoval, že v rámci zahájení daňové kontroly nevznikl žalobce žádnou výhradu směřující proti obsahu protokolu o zahájení daňové kontroly ze dne 11.1.2012, č.j. 2065/12/011934109114, ani proti vymezení předmětu a rozsahu daňové kontroly. Na základě výsledků daňové kontroly byla žalobci doměřena DPH za zdaňovací období měsíce února 2010, a to dodatečným platebním výměrem ze dne 16.11.2012 č.j. 277083/12/011512109230.

V rámci vlastního posouzení věci žalovaný uvedl, že se nejprve zabýval tím, zda na dané řízení dopadají závěry učiněné v rozsudku Dankowski. Žalovaný se neztotožnil se závěrem správce daně, že rozsudek Dankowski nelze na předmětné řízení použít, neboť společnost Oprchal již byla v minulosti registrována jako plátce DPH a její registrace byla zrušena z moci úřední pro neplnění zákonem stanovených povinností. Dle žalovaného není pro aplikaci závěrů obsažených v rozsudku Dankowski stěžejní, zda daňový subjekt již byl někdy registrován k DPH či nikoli, ale to, zda v okamžiku uskutečnění zdanitelného plnění nebyl registrován k DPH, ačkoli jinak splňoval předpoklady pro to být plátcem DPH stanovené v ZDPH. Aby mohly být na předmětný skutkový stav aplikovány závěry rozsudku Dankowski, je třeba naplnit podmínky v rozsudku stanovené. Musí být zejména konstatován nárok na odpočet DPH, která měla být odvedena u plnění, která byla zdanitelná a nebyla osvobozená od daně, a musí zde existovat daňový doklad obsahující všechny zákonem stanovené náležitosti. Rovněž je nutno posoudit, zda poskytovatel předmětných plnění, tedy společnost Oprchal, byla osobou povinnou k dani.

Dle názoru žalovaného byla v předmětném zdaňovacím období měsíce února roku 2010 společnost Oprchal osobou povinnou k dani, a to jak podle § 5 odst. 1 ZDPH, tak čl. 9 Směrnice č. 2006/112/ES, neboť z faktury vystavené společností Oprchal a předložené žalobcem vyplývá, že v té době vykonávala samostatně ekonomickou činnost (faktura č. 011/10). Společnost Oprchal nebyla v předmětném zdaňovacím období osobou osvobozenou od uplatňování daně, neboť její obrat v měsíci únoru za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců nepochybně převýšil částku 1,000.000,- Kč, která je v § 6 odst. 1 ZDPH stanovena jako limitní pro toto osvobození. To vyplývá z faktury č. 003/10 s datem uskutečnění zdanitelného plnění 28.1.2010 na částku vč. DPH 9.717.156,- Kč a z faktury č. 011/10 s datem uskutečnění zdanitelného plnění 28.2.2010 na částku vč. DPH 8.216.697,60,- Kč. Plnění poskytnuté společností Oprchal lze dle odvolacího orgánu podřadit pod předmět DPH a je zdanitelným plněním. Pro vznik nároku na odpočet DPH je pak rozhodující, zda byla přijatá zdanitelná plnění použita žalobcem pro uskutečňování jeho ekonomické činnosti. To nebylo správcem

daně zpochybněno a žalovaný tedy vycházel z toho, že v tomto ohledu byly podmínky pro vznik nároku na odpočet daně splněny, s výjimkou podmínky podle § 73 odst. 1 ZDPH, podle kterého nárok na odpočet prokazuje plátce daňovým dokladem, který byl vystaven plátcem. Uvedená podmínka je však řešena právě rozsudkem Dankowski. Žalovaný dále konstatoval, že daňové doklady vystavené společností Oprchal splňují náležitosti stanovené v § 73 odst. 12 ZDPH i v čl. 226 Směrnice č. 2006/112/ES.

Z výše uvedeného dle názoru žalovaného vyplývá, že na daný skutkový stav lze aplikovat závěry obsažené v rozsudku Dankowski. Pro posouzení nároku na odpočet DPH ze zdanitelných plnění poskytnutých společností Oprchal tedy není rozhodující, zda byla společnost Oprchal registrována jako plátce DPH. Žalobci vznikl nárok na odpočet DPH ze zdanitelných plnění přijatých od společnosti Oprchal od okamžiku, kdy měla být společnost Oprchal registrována jako plátce DPH, kdyby splnila svoji registrační povinnost. Nárok na odpočet mohl být tedy žalobcem uplatněn od prvního dne třetího měsíce následujícího po měsíci, ve kterém společnost Oprchal překročila obrat stanovený v § 6 odst. 1 ZDPH, tedy 1.000.000,- Kč.

Další otázkou, kterou žalovaný zkoumal, je otázka, zda a kdy byl společností Oprchal překročen obrat 1.000.000,- Kč. Žalovaný v této souvislosti poznamenal, že musí vycházet z údajů, které má k dispozici, tedy z faktur vystavených společností Oprchal a předložených žalobcem. Žalobce v předmětném řízení předložil pouze faktury vystavené společností Oprchal v roce 2010. Ačkoli v právním rozboru č.j. 158560/12 ze dne 11.5.2012 zmínil zpracovatel rozboru Mgr. Z. K. faktury společnosti Oprchal za rok 2009, tyto nebyly správci daně předloženy.

Z faktur vystavených společností Oprchal a předložených žalobcem vyplývá, že k překročení stanoveného obratu 1.000.000,- Kč došlo již v lednu 2010 (faktura č. 003/10 s datem uskutečnění zdanitelného plnění 28.1.2010 na částku vč. DPH 9.717.156,-Kč). Kdyby společnost Oprchal splnila svoji registrační povinnost, stala by se plátcem od 1.4.2010. Žalobce si tedy mohl nárokovat odpočet DPH ze zdanitelných plnění uskutečněných společností Oprchal od tohoto data, tedy od 1.4.2010. Žalobce si však nárokoval odpočet DPH ze zdanitelného plnění poskytnutého společností Oprchal již ve zdaňovacím období měsíce února roku 2010, a to na základě faktury č. 011/10. Správcem daně tak byla v dodatečném platebním výměru ze dne 16.11.2012 č.j. 277083/12/011512109230 DPH doměřena v souladu se zákonnými ustanoveními ZDPH, Směrnici č. 2006/112/ES i závěry plynoucími z rozsudku Dankowski.

Žalovaný se tedy shoduje s tvrzením žalobce, že by na daný případ měly být aplikovány závěry obsažené v rozsudku Dankowski, neztotožňuje se však s námitkou, že u daného rozsudku ESD je závazný pouze výrok a nikoli odůvodnění. V případě řešeném rozsudkem Dankowski byla předmětem řízení žádost o rozhodnutí o předběžné otázce. V takovém případě tvoří rozhodnutí nedílný celek, jelikož zde ESD nerozhoduje spor, ale odpovídá na jednu nebo více právních otázek a celý rozsudek je jakési shrnutí odpovědí ESD na tyto otázky.

K námitce žalobce, že správce daně vůbec neřešil postavení společnosti Oprchal, žalovaný poukázal na to, že správce daně nebyl místně příslušným správcem daně společnosti Oprchal, nemohl tedy u společnosti Oprchal zahájit daňovou kontrolu. Správce daně postoupil informaci o daňových dokladech vystavených společností Oprchal a předložených žalobcem místně příslušnému správci daně společnosti Oprchal. V odpovědi ze dne 4.4.2012 místně příslušný správce daně společnosti Oprchal uvedl, že u společnosti Oprchal bylo provedeno

místní šetření a že na základě § 108 ZDPH je společnost Oprchal povinná přiznat a zaplatit DPH. K uvedenému odvolacímu bodu žalovaný dále odkázal na Stanovisko GFR, podle kterého „S ohledem na zavedená pravidla a funkci registru plátců je ovšem legitimně očekávatelné, že v případech, kdy poskytovatel plnění uvedený na dokladu v registru plátců DPH uveden není, bude daňový status poskytovatele z pozice podmínek pro uplatnění nároku na odpočet předmětem možného zpochybnění a následného dokazování. Tohoto si musí být vědom zejména příjemce plnění, který bude nárok na odpočet chtít uplatnit – musí mít prověřenu i tuto okolnost svědčící o naplnění podmínky pro dotčený nárok. Dovolávat se bez dalšího povinnosti vyhledávání relevantních skutečností správcem daně není opodstatněné. S ohledem na běžnou praxi a z logiky věci lze rozumně požadovat po poskytovateli a příjemci zdanitelného plnění poskytnutí rozhodných informací (a ověření prostřednictvím kontrolních postupů běžně užívaných v obchodní praxi) pro stanovení správného daňového režimu.“ Vzhledem k výše uvedenému nelze dle žalovaného namítat, že správcem daně nebyl zjišťován skutečný stav věci. Bylo na žalobci, aby v případě, že společnost Oprchal nebyla uvedena v registru plátců DPH, sám předložil správci daně důkazy osvědčující, že společnost Oprchal splnila podmínky pro to být plátcem DPH, ačkoli nebyla registrována.

K námitce žalobce, že jeho povinnost zjišťovat, zda byla společnost Oprchal registrována jako plátc DPH, je rezignací na roli státu, žalovaný uvedl, že tento požadavek je logický a vyplývá z běžné obchodní praxe. Žalobce jako účastník obchodních vztahů musí zachovávat určitou míru obezřetnosti, přičemž je na něm samotném, jak toho dosáhne. Podle rozsudku NSS ze dne 3.2.2010, č.j. 1 Afs 103/2009-232 „každý subjekt vstupující do obchodních vztahů musí zachovávat náležitou míru obezřetnosti vzhledem k povaze své činnosti a zajišťovat si potřebné podklady pro splnění podmínek pro uplatnění eventuálních práv a povinností dle příslušných ustanovení zákona o DPH.“

Žalovaný dále uvedl, že mu nepřísluší se vyjadřovat k námitce trestního stíhání pracovníků „Finančního úřadu Brno-město“, jelikož předmětem odvolacího řízení je řízení před prvostupňovým správcem daně, nikoli před „Finančním úřadem Brno-město.“

K odvolací námitce, v níž žalobce poukazoval na to, že správce daně nepřihlédl k výsledkům vytykácího řízení k DPH za zdaňovací období ledna 2010, žalovaný podotkl, že zdaňovací období, za které byla doměřena DPH, a zdaňovací období, ke kterému bylo vedeno vytykácí řízení, nejsou shodné. Správci daně tak nevznikla povinnost přihlédnout k výsledkům daného vytykácího řízení při doměření daně za zdaňovací období února 2010. Jak konstatoval NSS ve svém rozsudku ze dne 25.10.2007, sp. zn. 7 Afs 193/2006, o překážce věci pravomocně rozhodnuté lze hovořit pouze a jedině za kumulativního splnění tří podmínek, a to identity předmětu, časového období a posuzované otázky. V daném případě však nebyla naplněna podmínka shodnosti časového období.

K poslední odvolací námitce, v níž žalobce brojl proti tomu, že mu nebyl při projednání zprávy o daňové kontrole poskytnut dostatečný čas na to, aby se mohl se zprávou seznámit, žalovaný uvedl, že prostor pro seznámení se s argumentací správce daně uvedenou ve zprávě o daňové kontrole je daňovému subjektu poskytnut v rámci institutu vyjádření k výsledku kontrolního zjištění, zakotveného v § 88 odst. 2 daňového řádu. V rámci samotného projednání zprávy o daňové kontrole se daňový subjekt setkává s novými informacemi pouze o protokolech a úředních záznamech v rozsahu uvedeném v § 88 odst. 1 daňového řádu a o stanovisku správce daně k tvrzením, návrhům a výhradám daňového subjektu k výsledku kontrolního zjištění, neboť ostatní je obsahem výsledku kontrolního zjištění, ke kterému měl daňový subjekt možnost se vyjádřit a který je nejvýznamnější částí

zprávy o daňové kontrole. V daném případě nedošlo na základě žalobce vyjádření k výsledku kontrolního zjištění ke změně výsledku kontrolního zjištění a tento fakt byl zpracován do zprávy o daňové kontrole. Žalobce měl tedy možnost seznámit se s argumentací správce daně uvedenou ve zprávě o daňové kontrole.

Přestože tedy žalovaný shledal žalobcem uplatněné námitky částečně důvodnými, dospěl k závěru, že nárok na odpočet DPH ze zdanitelného plnění u přijatého daňového dokladu č. 011/10 uplatnil žalobce neoprávněně.

Žalobou podanou u Městského soudu v Praze se žalobce domáhal zrušení napadeného rozhodnutí, jakož i zrušení jemu předcházejícího rozhodnutí správce daně, a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení. V žalobě předně konstatoval, že protokolem o ústním jednání ze dne 11.1.2012 u něj zahájil správce daně daňovou kontrolu DPH, a to za zdaňovací období leden - prosinec 2010, leden až srpen 2011 a říjen až prosinec 2011. V rámci provedené daňové kontroly se správce daně zaměřil na plnění poskytnutá stavební společnosti OPRCHAL, a to z toho důvodu, že této společnosti byla zrušena místně příslušným správcem daně z moci úřední registrace k DPH k 31.12.2009. Společnost Oprchal prováděla pro žalobce rozsáhlé stavební práce na výstavbě administrativně - skladového areálu „Centrum RAMI Vyškov“. Tyto práce společnost Oprchal prováděla a fakturovala fakturami vystavenými v roce 2010, v nichž uplatňovala cenu díla vč. DPH, uváděla své DIČ a další údaje, které je plátce DPH v daňových dokladech povinen uvádět. Žalobce faktury společnosti Oprchal řádně uhradil, a to včetně DPH. Následně si žalobce (sám měsíční plátce DPH) uplatnil nárok na odpočet DPH a tento mu byl přiznán. V rámci daňové kontroly zahájené a provedené správcem daně v roce 2012 však správce daně upozornil na to, že společnost Oprchal nebyla od 1.1.2010 již registrována jako plátce DPH, a tedy pokud vystavovala po tomto datu doklady jako plátce DPH (vč. nároku na úhradu DPH, kterou žalobce uhradil), nejednalo se o řádné daňové doklady. Nárok na odpočet DPH u žalobce tedy dle správce daně neměl být uznán, přestože žalobce dle těchto dokladů (faktur) společnosti Oprchal vše uhradil, a to včetně ve fakturách uvedené DPH.

Žalobce v rámci daňové kontroly důkazy řádně doložil a správce daně vzal z těchto tvrzení a důkazů za nesporné, že:

- a) společnost Oprchal fakticky provedla všechny stavební činnosti, které fakturovala z pohledu správce daně spornými fakturami uvedenými v kontrolním zjištění z 6.8.2012,
- b) že tyto faktury mají veškeré řádné náležitosti daňového dokladu, byly vystaveny společností Oprchal a je v nich uvedena řádně vypočtená sazba DPH,
- c) že žalobce řádně uhradil společnosti Oprchal veškeré jí fakturované částky, tedy jak základ daně, tak DPH,
- d) že fakturované částky za stavební práce přesahovaly částku více než deset milionů korun českých, tedy i z tohoto obrátového hlediska bylo zřejmé, že společnost Oprchal má být zákonným plátcem DPH,
- e) že sám žalobce je plátcem DPH a je oprávněn si uplatňovat nárok na odpočet DPH dle zákona.

Dále žalobce správci daně dokladoval, že se společností Oprchal spolupracoval již v roce 2009 a dříve, a znal ji tedy jako stabilního obchodního partnera. Současně žalobce uváděl, že byl v roce 2010 ze strany správce daně FÚ Vyškov podroben kontrole na DPH, kdy v rámci kontroly se kontroloval i leden 2010 a FÚ Vyškov nevznnesl žádné námitky či

připomínky. Jako další (a v podstatě nejvýznamnější argument) žalobce již v rámci daňové kontroly uvedl, že správce daně měl na jeho případ primárně aplikovat Směrnici č. 2006/18/ES ze dne 14. února 2006 a závazné výklady k této Směrnici, jakož i k jí předcházející Směrnici 77/388/EHS, zejména rozsudek Dankowski

Správce daně ve zprávě o daňové kontrole z data 12.11.2012 nezpochybnil ani faktické provedení prací, ani úhradu plateb žalobce vč. podoby faktur společnosti Oprchal, avšak setrval na stanovisku, že pro posouzení celé věci je pro něj stěžejní výklad ZDPH a naplnění tzv. registračního principu u plátce DPH s tím, že pokud společnost Oprchal od 1.1.2010 nebyla registrovaným plátcem DPH, nemohla ani vystavovat daňové doklady s DPH a žalobce (pokud daňové doklady vč. DPH uhradil) nemá nárok uplatnit si sám odpočet DPH. Správce daně rovněž vyslovil, že dle jeho názoru závěry rozsudku Dankowski na posuzovaný případ nedopadají. Jako měsíce, v nich žalobce uplatnil nárok na odpočet neoprávněně, uvedl správce daně měsíc leden 2010, únor 2010 a srpen 2010. Konstatoval, že „*Faktury, předložené daňovým subjektem, které byly vystavené osobou, která k datu uskutečnění zdanitelného plnění nebyla plátcem daně z přidané hodnoty, nelze v daňovém řízení považovat za řádné daňové doklady, které by dokládaly oprávněnost nároku na odpočet daně z přidané hodnoty. Zaplatil-li daňový subjekt někomu, kdo není plátcem daně z přidané hodnoty, nemá nárok na odpočet daně z přidané hodnoty a uskutečnil-li obchod s neexistujícím plátcem daně z přidané hodnoty, musí vycházet z toho, že v rámci svých podnikatelských aktivit nese i podnikatelské riziko. Podmínkou pro uplatnění nároku na odpočet daně je dle § 73 odst. 1 zákona 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění p.p. prokázání nároku na odpočet daně daňovým dokladem, který byl vystaven plátcem. Daňovým subjektem předložený právní rozbor ve věci uplatnění nároku na odpočet, opírající se o rozsudek v případě Dankowski ze dne 22.12.2010, C-438/09 nelze vztahovat na tento případ, neboť společnost OPRCHAL, spol. s r.o. byla do 31.12.2009 plátcem daně z přidané hodnoty a k témuž datu jí byla registrace zrušena.*“

Správce daně dále ve zprávě o kontrole a výsledku kontroly uvedl, že za měsíc leden 2010 vidí jako neoprávněný nárok na odpočet DPH v částce 1,619.526,- Kč, za měsíc únor 2010 ve výši 1,369.449,60 Kč a za měsíc srpen 2010 ve výši 2,236.779,- Kč. Dne 16.11.2012 byly žalobci doručeny tři dodatečné platební výměry, kterými mu byla doměřena DPH za leden 2010 v částce 1,619,526,- Kč, za únor 2010 ve výši 1,369.449,60 Kč a za srpen 2010 ve výši 2,236.799,- Kč, a též penále.

Žalobce konstatoval, že dne 26. 11. 2012 podal proti rozhodnutím správce daně za měsíce leden 2010, únor 2010 a srpen 2010 tři samostatná odvolání, v nichž upozornil na to, skutkový základ je ve všech případech shodný (což nepopíral ani správce daně). Poté v žalobě vyličil, jaké námitky v odvoláních uplatnil.

Dne 11.11.2013 obdržel žalobce dvě rozhodnutí žalovaného, a sice rozhodnutí č.j. 27628/13/5000-14303-711514, kterým žalovaný zrušil dodatečný platební výměr na DPH za měsíc leden 2010 a současně řízení ve věci zastavil, a dále napadené rozhodnutí č.j. 27629/13/5000-14303-711514, kterým žalovaný změnil dodatečný platební výměr v části týkající se bankovního spojení, avšak v ostatním zůstal jeho výrok beze změn. S odvolací námitkou stran aplikace směrnice ES, zejména Směrnice č. 2006/112/ES a dalších zde uvedených námitek s tím souvisejících, se žalovaný ztotožnil s tím, že tyto námitky zohlednil při posuzování odvolání. S odvolací námitkou stran aplikace rozsudku „Dankowski“ a závazností závěrů tohoto rozhodnutí se žalovaný rovněž ztotožnil s tím, že tyto námitky zohlednil při posuzování odvolání. Vedlejší odvolací námitky, jimiž žalobce brojil proti tomu,

že správce daně vůbec neřešil postavení společnosti Oprchal v celé věci, a proti možnému porušení procesních principů při projednání zprávy o daňové kontrole, žalovaný nepovažoval za důvodné. Odvolací námitku, že jiný finanční úřad, který prověřil DPH žalobce za měsíc leden, a to včetně dokladů od společnosti Oprchal, neměl žádné námitky a připomínky, žalovaný shledal důvodnou jen u odvolání vztahujícího se k DPH za leden 2010, nikoliv však ve vztahu k DPH za únor 2010.

Dne 18.11.2013 pak žalobce obdržel rozhodnutí o odvolání ohledně DPH za srpen 2010. Rozhodnutím č.j. 27630/13-5000-1403-711514 žalovaný zcela zrušil dodatečný platební výměr na DPH za měsíc srpen 2010 a řízení ve věci zastavil. Pokud jde o důvody tohoto rozhodnutí, pak žalovaný vyhověl odvolacím námitce stran aplikace směrnice ES, zejména Směrnice č. 2006/112/ES a dalších zde uvedených námitek s tím souvisejících, a též námitce ohledně aplikace rozsudku „Dankowski“ a závazností závěrů tohoto rozhodnutí; ostatní odvolací námitky však důvodnými neshledal. Rozhodnutí žalovaného, jež se vztahuje k srpnu 2010, je tak co do vypořádání odvolacích námitek v podstatě shodné s napadeným rozhodnutím, nicméně v rozhodnutí za měsíc srpen 2010 žalovaný uvádí, že *„Odvolací orgán přezkoumal odvoláním napadené rozhodnutí a shledal část uplatněných námitek důvodnými. Odvolací orgán rozdílně od prvostupňového správce daně konstatoval, že odvolatelem uplatněný nárok na odpočet DPH byl oprávněný a proto rozhodnutí správce daně o doměrku za srpen 2010 zrušil a řízení zastavil“*. V napadeném rozhodnutí za měsíc únor 2010 však žalovaný uvedl: *„Přesto, že odvolací orgán shledal odvolatelem uplatněné námitky částečně důvodnými, dospěl k závěru, že nárok na odpočet DPH ze zdanitelného plnění u přijatého dokladu č. 011/10 uplatnil odvolatel neoprávněně a proto rozhodnutí správce daně potvrzuje.“*

Žalobce tak má v rukou dvě rozhodnutí, kdy u stejného skutkového stavu, stejných odvolacích důvodů i stejného hodnocení odvolacích námitek je rozhodnutí stran února 2010 ve srovnání s rozhodnutím týkajícím se srpna 2010 rozdílné. Mimo to má k dispozici i rozhodnutí žalovaného týkající se ledna 2013 (správně 2010), které vyznělo opět v jeho prospěch. Na základě toho žalobce dovozuje, že žalovaný jako odvolací orgán nedostál řádně své přezkumné povinnosti dle § 114 daňového řádu. Přestože v odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedl, že se s hlavními odvolacími námitkami žalobce ztotožňuje a zohlední je při posouzení důvodnosti celého odvolání, fakticky se tímto postupem neřídil, což vynikne o to markantněji, že ve svých rozhodnutích za měsíce leden 2010 a srpen 2010 naopak žalobci vyhověl a odvoláními napadená rozhodnutí správce daně zrušil a řízení zastavil.

Žalobce má za to, že žalovaný jako odvolací orgán nerespektoval aplikační přednost Směrnice č. 2006/112/ES a závazné výklady této směrnice vč. výkladu podaného v rozsudku Dankowski a nepřihlédl řádně k dalším, žalobcem tvrzeným skutečnostem, ač v odvolacím řízení u odvolání za měsíce leden 2010 a srpen 2010 tak učinil.

Žalovaný navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl. Ve vyjádření k žalobě odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí a konstatoval, že určující spornou otázkou mezi stranami je skutečnost, zda žalobci vznikl nárok na odpočet DPH, když přijal zdanitelné plnění od osoby neregistrované jako plátce DPH. Relevantní a určující pro zodpovězení sporné otázky je dle žalovaného právní úprava obsažená v § 72a § 73 ZDPH, přičemž v daném případě je třeba zohlednit článek 168 písm. a) Směrnice č. 2006/112/ES, který stanoví, že: *„Jsou-li zboží a služby použity pro účely zdaněných plnění osoby povinné k dani, má tato osoba nárok ve členském státě, v němž tato plnění uskutečňuje, odpočíst od daně, kterou je povinna odvést, částku DPH, která je splatná nebo byla odvedena v tomto členském státě za zboží, jež jí bylo nebo bude dodáno, nebo za službu, jež jí byla nebo bude poskytnuta*

jinou osobou povinnou k dani", a současně taktéž článek 178 písm. a) Směrnice č. 2006/112/ES, kde je uvedeno, že: „Pro uplatnění nároku na odpočet daně musí osoba povinná k dani splňovat tyto podmínky. Při odpočtu daně podle článku 168 písm. a) při dodání zboží a poskytnutích služeb musí mít fakturu vystavenou v souladu s články 220 až 236 a články 238, 239 a 240.“

K žalobní ohledně nesprávné interpretace rozsudku Dankowski žalovaný uvedl, že prvostupňový správce daně se sice neztotožnil s aplikací rozsudku Dankowski na předmětný případ, odvolací orgán však jeho závěry překonal. Žalovaný se rozchází se závěrem správce daně zejména z toho důvodu, že dle jeho názoru není stěžejní skutečnost, že společnost Oprchal již byla v minulosti registrována jako plátce DPH a její registrace byla zrušena z moci úřední pro neplnění zákonem stanovených povinností. Pro možnost aplikace rozsudku Dankowski na předmětný případ je naopak důležité, zda v okamžiku uskutečnění zdanitelného plnění nebyl daňový subjekt registrován k DPH, ačkoliv jinak splňoval předpoklady pro to být plátcem daně z přidané hodnoty stanovené v ZDPH. Společnost Oprchal byla v předmětném zdaňovacím období, tj. v únoru 2010, osobou povinnou k dani a tato současně nebyla osobou osvobozenou od uplatňování daně, neboť její obrat v měsíci únoru za nejvýše 12 bezprostředně po sobě jdoucích kalendářních měsíců nepochybně převýšil částku 1 000 000,- Kč, s odkazem na faktury č. 003/10 a č. 011/10. Plnění společnosti Oprchal lze podřadit pod předmět DPH a toto plnění je současně zdanitelným plněním. Žalovaný konstatoval naplnění podmínek aplikovatelnosti rozsudku Dankowski na předmětný případ a shrnul, že žalobci vznikl nárok na odpočet DPH od okamžiku, kdy společnost Oprchal měla být registrována jako plátce DPH, kdyby splnila svoji registrační povinnost. Na základě ZDPH platného v předmětném období mohl být nárok na odpočet DPH uplatněn od prvního dne třetího měsíce následujícího po měsíci, ve kterém společnost Oprchal překročila obrat 1 000 000,- Kč (§ 6 odst. 1 ZDPH). Z předmětného spisu je patrné, že obrat byl překročen již v lednu 2010. Za předpokladu, že by společnost Oprchal splnila svoji registrační povinnost, stala by se plátcem ode dne 1.4.2010. Z uvedeného plyne bezrozporný závěr provedený žalovaným, že si žalobce mohl nárokovat odpočet daně z přidané hodnoty ze zdanitelného plnění poskytnutého společností Oprchal od data 1.4.2010. Napadené rozhodnutí je stran této žalobní námitky zcela v souladu s rozsudkem Dankowski, a současně i se směrnicí č. 2006/112/ES a se ZDPH.

K žalobní námitce, která se týká komparace napadeného rozhodnutí s rozhodnutím o odvolání daňového subjektu za zdaňovací období leden 2010, žalovaný poznamenal, že rozdílnost závěrů obou rozhodnutí je dána skutečností, že tato rozhodnutí stojí na jiném skutkovém základě. V případě zdaňovacího období měsíce ledna roku 2010 bylo u žalobce vedeno vytýkácí řízení Finančním úřadem ve Vyškově. Na základě tohoto vytýkácího řízení byla žalobci vyměřena DPH platebním výměrem č.j. 28749/10/341910706958 ze dne 26.3.2010. Následně byla zahájena daňová kontrola za zdaňovací období leden až prosinec 2010, leden až srpen 2011 a říjen až prosinec 2011. K této situaci se vyjadřuje rozhodnutí NSS č.j. 5 Afs 8/2010 - 138 ze dne 8.11.2010, kde je uvedeno, že v případě, že správce daně jednou uzná oprávněnost nároku na odpočet daně z deklarovaného plnění, nemůže již být tato otázka řešena v rámci následně provedené daňové kontroly. Takto vzniká překážka věci pravomocně rozhodnuté u konkrétní daňové povinnosti. Z toho s odkazem na rozsudek NSS č.j. 7 Afs 193/2006 - 79 ze dne 25.10.2007 vyplývá, že platebním výměrem č.j. 28749/10/341910706958 ze dne 26.3.2010 byla založena překážka věci pravomocně rozhodnuté pro uskutečnění daňové kontroly k DPH za zdaňovací období leden 2010, se závěrem, že daňová kontrola byla v rozsahu zdaňovacího období měsíce ledna 2010 nezákonná.

K námitce, v níž žalobce porovnává napadené rozhodnutí s rozhodnutím o odvolání č.j. 27630/13/5000-14303-711514 ze dne 15.11.2013, které se vztahuje ke zdaňovacímu období srpen 2010, žalovaný uvedl, že z výše uvedeného je patrné, že žalobci vznikl nárok na odpočet DPH od okamžiku, kdy měla být společnost Oprchal registrována jako plátc DPH, kdyby splnila svoji registrační povinnost. Na základě ustanovení § 6 ZDPH mohl být nárok na odpočet DPH uplatněn od prvního dne třetího měsíce následujícího po měsíci, ve kterém společnost Oprchal překročila obrát 1 000 000,- Kč. Jestliže bylo prokázáno, že byl tento obrát překročen již v lednu, stává se rozhodným datem v předmětném případě den 1.4.2010, tedy den, od kterého by se společnost Oprchal stala plátcem daně, kdyby splnila svoji registrační povinnost. V případě zdanitelného plnění uskutečněného v únoru 2010 si žalobce nemohl nárokovat odpočet daně z přidané hodnoty, neboť uskutečněné zdanitelné plnění bylo z hlediska časové osy před datem 1.4.2010. Z hlediska zdanitelného plnění uskutečněného v srpnu 2010 je situace odlišná, uskutečnění zdanitelného plnění následovalo až po datu 1.4.2010, což založilo nárok žalobce na odpočet daně z přidané hodnoty. V tom spočívá důvod, který zakládá rozdílnost výroků rozhodnutí o odvolání stran měsíce února a srpna 2010.

Žalovaný uzavřel, že správce daně i žalovaný aplikovali ZSDP, Směrnici č. 2006/112/ES i rozsudek Dankowski ve všech odvolacích řízeních, tedy u období leden 2010, únor 2010 i srpen 2010, a že tato skutečnost je patrná z odůvodnění všech rozhodnutí o odvolání (leden 2010, únor 2010, srpen 2010).

V replice k vyjádření žalovaného žalobce konstatoval, že procesní obranu žalovaného lze shrnout de facto do jediného bodu – žalovaný sice aplikaci směrnice č. 2006/18/ES a rozsudku „Dankowski“ na žalobcův případ uznává, ale nárok na odpočet DPH za období roku 2010 je ochoten žalobci uznat teprve počínaje 1.4.2010, neboť dle výkladu žalovaného se osoba povinná k dani (společnost OPRCHAL s.r.o.) stává plátcem teprve od prvního dne třetího měsíce následujícího po měsíci, ve kterém překročila stanovený obrát. Do tohoto období měsíc únor 2010 nespádá.

Žalobce má však za to, že splnil předpoklady pro uplatnění nároku na odpočet DPH i za měsíc únor 2010, a to ve smyslu nadřazené unijní právní úpravy i evropské judikatury vykládající příslušnou směrnici, když unijní předpisy ani s pojmem „registrace plátce“ jako relevantní podmínkou pro uplatnění nároku na odpočet nepracují a rovněž termín „osoba povinná k dani se stává plátcem“ je dle unijních (nadřazených) předpisů vykládán zcela jinak, než jak jej stanovila tehdejší právní úprava v § 94 odst. 1 ZDPH. Žalovaný navíc aplikuje § 94 odst. 1 věta první (ve znění účinném v rozhodném období) zcela nesprávně i podle ZDPH. Ve spojení s § 95 odst. 1 ZDPH zákon předpokládá, že první věta § 94 odst. 1 se uplatní jen tehdy, pokud se plátc daně registroval. Pokud se však neregistroval (resp. registraci neobnovil poté, co společnosti Oprchal zrušil registraci k datu 31.12.2009 jeho místně příslušný správce daně), pak ZDPH hovoří ve větě druhé § 94 odst. 1 o tom, že „Nesplní-li registrační povinnost podle § 95 odst. 1, stává se plátcem datem účinnosti registrace uvedeným na rozhodnutí o registraci.“

Z výše uvedeného je zřejmé, že ZDPH v uvedeném období neodpovídal, resp. porušoval, principy daňové úpravy unijního práva, a správce daně tak měl vycházet při uplatnění nároku na odpočet toliko z toho, že:

- a) osoba uplatňující nárok na odpočet je sama plátcem DPH,

b) nárok na odpočet je uplatněn na DPH odvedené za služby osobou, která sice k datu vystavení faktury s DPH není registrována jako plátc DPH, ale fakticky splňuje v daném okamžiku podmínky plátcem být (přesáhla v příslušném období obrát min. 1,000.000,- Kč, etc.) a pouze u ní absenteje ono splnění registrační povinnosti,

c) faktury vystavené osobou, která splňuje všechny podmínky pro plátcovství (pouze u ní absenteje ona registrace) musejí mít všechny náležitosti řádného daňového dokladu,

d) služba nebo dodávka zboží musí být reálně poskytnuta a DPH musí být osobě poskytující tuto službu uhrazena a

e) v posuzovaném případě měl rovněž zohlednit to, že registrace společnosti Oprchal byla (ať již díky protiprávnímu jednání společnosti Oprchal nebo jeho místně příslušného správce daně, in eventum společným jednáním) zrušena dle § 106 odst. 7 ZDPH protiprávně.

Žalobce v replice namítl, že žalovaný, ač ve vyjádření k žalobě tvrdí (shodně jako v napadeném rozhodnutí), že na žalobcův případ, pokud jde o řešení nároku na odpočet DPH za měsíc únor 2010, řádně aplikoval Směrnici č. 2006/112/ES a rozsudek Dankowski, tak ve skutečnosti neučinil. Následně žalobce citoval některé závěry obsažené v rozsudku Dankowski a též závěry obsažené v rozhodnutí ESD ve spojené věci C-80/11, C-142/11, C-118/11, které označil za zásadní pro posouzení jeho případu. Namítl též, že správce daně, jakož i sám žalovaný se při posuzování jeho nároku na odpočet DPH za únor 2010 dopustili i dalších pochybení. Za toto pochybení žalobce skutečnost, že se správce daně ani žalovaný nezabývali jeho podpůrnou argumentací, že společnost Oprchal uskutečňovala zdanitelná plnění v roce 2008 i v roce 2009 (a to v řádu milionů korun jen při poskytování služeb a prací žalobci), ani žalobcem vyslovenou pochybností, zda registrace společnosti Oprchal byla jeho místně příslušným správcem daně zrušena důvodně. V další části repliky pak žalobce vylíčil důvody, které podle něj dokládají, že nebyl dán žádný důvod pro to, aby správce daně společnosti Oprchal registraci zrušil.

V podání došlém soudu dne 21.9.2015 žalobce odkázal na aktuální rozhodovací praxi Nejvyššího správního soudu, zejména na rozhodnutí tohoto soudu vydané pod č.j. 8 Afs 59/2013-33, v němž NSS shodně se závěry rozsudku Dankowski a při zohlednění unijního evropského práva podrobně vyložil, že „I. Registrační povinnost (§ 125 až § 131 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu) je otázkou pouze evidenční, nikoliv rozhodující pro plnění povinností a uplatnění práv plátce. II. Nepřiznání nároku na odpočet DPH je výjimkou ze základní zásady, kterou tento nárok představuje, proto nepřiznání nároku na odpočet odběrateli nelze opírat toliko o zjištění, že dodavatel nebyl plátcem registrovaným.“ NSS dále konstatoval, že stěžovatel si navíc těžko mohl sám relevantně ověřit, zda je jeho obchodní partner skutečně plátcem DPH, neboť „Platný právní předpis v rozhodné době neukládal správci daně povinnost uveřejnit seznam plátců (§24 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků), stejně od 1.1. 2011 je správce daně oprávněn, nikoliv povinen zpřístupnit údaje v registru plátců DPH dle § 95 odst. 12 zákona o DPH. Zároveň, jak je uvedeno na webových stránkách v systému ARES, všechny informace v tomto systému mají pouze informativní charakter a nemohou být použity jako průkazný podklad pro soudní řízení, ani nemůže být požadována náhrada škody, která by vznikla jejich využitím.“

Pokud tedy žalobce v roce 2010 společnost Oprchal ujišťovala a vystavenými fakturami s náležitostmi řádného daňového dokladu vč. DIČ a sazby DPH dokazovala, že je plátcem DPH, měl správce daně přisvědčit argumentům žalobce a nárok na odpočet mu přiznat za všechna období včetně února 2010, a to tím spíše, pokud za jiné měsíce roku 2010

žalobce se svou argumentací před odvolacím orgánem uspěl a sporné platební výměry za měsíce leden 2010 a srpen 2010 byly zrušeny.

V podání ze dne 26.1.2016 se žalobce dovolává závěrů, které Nejvyšší správní soud k dané problematice zaujal v rozhodnutí sp. zn. 9 Afs 189/2015. Konstatoval, že přestože se již výklad směrnice č. 2006/112/ES jednoznačně ustálil tak, že žalobce v rozhodném období nárok na odpočet měl, žalovaný, resp. aktuální správce daně nejenže neoprávněně zadržuje jeho finanční prostředky uhrazené na základě sporného dodatečného platebního výměru, ale aktuálně požaduje další finanční plnění v částce 530.000,- Kč, které vymezuje jako úroky z prodlení.

Po provedeném řízení dospěl soud k závěru, že žaloba je důvodná.

Předně je třeba konstatovat, že převážnou část žaloby tvoří popis průběhu řízení, jež vyústilo ve vydání napadeného rozhodnutí, a dále rekapitulace odvolacích námitek, které žalobce uplatnil v odvolání proti prvostupňovému dodatečnému platebnímu výměru. Tuto rekapitulační pasáž nelze považovat za řádné žalobní body (námítky) ve smyslu § 71 odst. 1 písm. d) s.ř.s. V řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu podle § 65 a násl. s.ř.s. je předmětem soudního přezkumu napadené rozhodnutí vydané žalovaným jakožto odvolacím orgánem (podle § 69 s.ř.s. je žalovaným správní orgán, který rozhodl v posledním stupni, nebo správní orgán, na který jeho působnost přešla). Za relevantní žalobní body tak lze považovat pouze ta žalobní tvrzení, z nichž je patrné, z jakých skutkových a právních důvodů považuje žalobce za nezákonný výrok napadeného rozhodnutí. Pouhé zopakování odvolacích námitek bez toho, že by žalobce uvedl, z jakých konkrétních důvodů nesouhlasí se způsobem, jakým se s těmito námitkami vypořádal žalovaný odvolací orgán v napadeném rozhodnutí, je v tomto směru nedostatečné.

Soud rovněž nemohl přehlédnout, že některé námitky žalobce uplatnil poprvé až v replice k vyjádření žalovaného. Přestože žalovaný svůj závěr o nepřiznání nároku na odpočet daně žalobci za únor 2010 již v napadeném rozhodnutí vystavěl právě na aplikaci § 94 odst. 1 věty první ZDPH (ze strany žalovaného se tedy nejedná o procesní obranu uplatněnou až ve vyjádření k žalobě), žalobce tento postup správního orgánu v žalobě žádnou konkrétní námitkou nezpochybnil, a poprvé tak učinil až v replice. Až v replice poprvé zazněla také námitka, že ke zrušení registrace (plátce DPH) u společnosti Oprchal došlo v rozporu se zákonem. K těmto námitkám soud nemohl přihlížet, neboť byly vzneseny až po uplynutí zákonem stanovené lhůty pro rozšíření žaloby (§ 71 odst. 2 s.ř.s.). Pokud by soud postupoval opačně, tedy pokud by překročil rozsah včas uplatněných žalobních námitek, jednal by v rozporu s ustanoveními § 75 odst. 2 s.ř.s. a § 71 odst. 2 věta třetí s.ř.s., které mu ukládají přezkoumat napadené rozhodnutí pouze v mezích žalobních bodů uplatněných v zákonem stanovené lhůtě.

Důvodnými soud neshledal ani námitky, ve kterých žalobce poukazuje na to, že napadené rozhodnutí vyznělo v jeho neprospěch, zatímco v případě odvolacích řízení vztahujících se ke zdaňovacím obdobím leden 2010 a srpen 2010 byl úspěšný, přestože se jednalo o věci se shodným skutkovým základem.

Z rozhodnutí žalovaného, které se týká zdaňovacího období leden 2010, a také z rozhodnutí, jež se týká srpna 2010, je zcela zřejmé, z jakých důvodů žalovaný rozhodl jinak, než tomu bylo v případě řešeném napadeným rozhodnutím. Pokud jde o rozhodnutí o odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru na DHP za zdaňovací období leden

2010, žalovaný odvolání vyhověl, protože dospěl k závěru, že dříve vydaným platebním výměrem č.j. 28749/10/341910706958 ze dne 26.3.2010 byla založena překážka věci pravomocně rozhodnuté pro uskutečnění daňové kontroly k DPH za zdaňovací období leden 2010, z čehož následně dovodil, že zahájená daňová kontrola DPH byla v rozsahu zdaňovacího období měsíce ledna 2010 nezákonná. Právě a pouze to bylo důvodem, pro který žalovaný v odvolacím řízení zrušil dodatečný platební výměr na DHP za zdaňovací období leden 2010 a řízení v této věci zastavil. V napadeném rozhodnutí, jež se týká zdaňovacího období únor 2010, žalovaný žádný závěr o nezákonnosti daňové kontroly nezaujal.

Rozhodnutí žalovaného o odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru na DHP za zdaňovací období srpen 2010 je vskutku vystavěno na totožných skutkových zjištěních a shodném právním posouzení, jako tomu je u napadeného rozhodnutí. Jediným, avšak podstatným rozdílem je pozdější rozhodné zdaňovací období. Na základě zjištění, že společnost Oprchal prokazatelně překročila obrát 1 000 000,- Kč v lednu 2010, dospěl žalovaný s použitím § 94 odst. 1 věty první ZDPH k závěru, že rozhodným datem je den 1.4.2010, od kterého by se společnost Oprchal stala plátcem daně, kdyby splnila svoji registrační povinnost. S ohledem na toto rozhodné datum se pak liší závěr žalovaného o oprávněnosti nároku žalobce na odpočet daně v jednotlivých zdaňovacích obdobích. Protože žalovaný shledal oprávněným nárok žalobce na odpočet daně ze zdanitelných plnění, která se uskutečnila až po uvedeném datu, zrušil odvoláním napadený dodatečný platební výměr na DHP za zdaňovací období srpen 2010 a řízení v této věci zastavil. V odůvodnění zrušovacího rozhodnutí na str. 11 výslovně konstatoval, že *„Odvolatel si tedy mohl nárokovat odpočet DPH ze zdanitelných plnění uskutečněných společností Oprchal od tohoto data, tedy od 1.4.2010 Jelikož všechna zdanitelná plnění, ze kterých si odvolatel nárokoval odpočet DPH, měla datum uskutečnění po 1.4.2010, měl odvolatel na základě výše uvedeného v bodě (35) tohoto rozhodnutí nárok na odpočet DPH a z těchto zdanitelných plnění, a to i přes to, že společnost Oprchal nebyla v této době registrována jako plátce DPH. Doměření DPH prvostupňovým správcem daně dodatečným platebním výměrem ze dne 16.11.2012 č.j. 277084/12/011512109230 bylo tedy nezákonné.“* Je zcela logické, že v případě rozhodného zdaňovacího období únor 2010 byl závěr žalovaného opačný.

Lze shrnout, že žalobce na základě rozhodnutí žalovaného, která se týkají zdaňovacích období leden 2010 a srpen 2010, nemohl legitimně očekávat, že žalovaný vyhově též odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru na DHP za zdaňovací období únor 2010, neboť tato rozhodnutí jsou vystavěna na jiných závěrech, než tomu bylo v případě napadeného rozhodnutí.

Soud však shledal opodstatněnou námitku, v níž žalobce vytýká žalovanému, že při vydání napadeného rozhodnutí nerespektoval aplikační přednost Směrnice č. 2006/112/ES a závazné výklady této směrnice včetně výkladu podaného v rozsudku Dankowski. Žalovaný, ač v napadeném rozhodnutí tvrdí, že skutkový stav případu posoudil v souladu s příslušnou právní úpravou Evropské unie a zohlednil závěry vyplývající z rozsudku Dankowski, tak ve skutečnosti neučinil.

V rozsudku Dankowski, jehož se žalobce právem dovolává, se Soudní dvůr Evropské unie v minulosti vyjádřil k otázce, která je klíčovou pro posouzení zákonnosti napadeného rozhodnutí, tj. k otázce, zda je registrace poskytovatele služeb k dani z přidané hodnoty podmínkou pro uplatnění nároku na odpočet daně. V uvedené věci pan Dankowski obdržel službu od svého dodavatele, který nesplnil svou povinnost danou mu polským právem registrovat se k dani z přidané hodnoty. Polská daňová správa na základě toho, že faktury byly

vystaveny subjektem neregistrovaným k dani, odmítla uznat nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, který pan Dankowski uplatnil (viz body 14 až 16 rozsudku ve věci Dankowski). V uvedeném rozsudku Soudní dvůr na předběžné otázky odpověděl takto:

1. *Článek 18 odst. 1 písm. a) a čl. 22 odst. 3 písm. b) šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu - Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně, ve znění směrnice Rady 2006/18/ES ze dne 14. února 2006, musí být vykládány v tom smyslu, že osoba povinná k dani má nárok na odpočet DPH odvedené za služby poskytnuté jinou osobou povinnou k dani, která není registrována k DPH, pokud příslušné faktury obsahují veškeré údaje požadované uvedeným čl. 22 odst. 3 písm. b), především pak údaje, které jsou nezbytné k identifikaci osoby, která uvedené faktury vystavila, a povahy poskytovaných služeb.*

2. *Článek 17 odst. 6 šesté směrnice 77/388/EHS, ve znění směrnice 2006/18, musí být vykládán v tom smyslu, že brání vnitrostátním právním 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.*

Jak konstatoval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 3.12.2015 č.j. 9 Afs 189/2015 – 32, šestá směrnice č. 77/388/EHS byla sice zrušena směrnicí č. 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty, která vstoupila v platnost dne 1.1.2007, avšak rozsudek ve věci Dankowski má význam i ve vztahu k vnitrostátní právní úpravě účinné v době aplikovatelnosti směrnice č. 2006/112/ES. Dokladem je např. to, že jedním z důvodů pro přijetí zákona č. 502/2012 Sb., který měnil zákon o dani z přidané hodnoty, bylo sladění úpravy registrační povinnosti s daným rozsudkem Soudního dvora.

Žalovaný v napadeném rozhodnutí nikterak nezpochybnil, že společnost Oprchal byla v rozhodném zdaňovacím období měsíce února roku 2010 osobou povinnou k dani, a to jak podle § 5 odst. 1 ZDPH, tak čl. 9 směrnice č. 2006/112/ES, a že v předmětném zdaňovacím období nebyla osobou osvobozenou od uplatňování daně, neboť její obrat v měsíci únoru za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců nepochybně převýšil částku 1.000.000,- Kč, která je v § 6 odst. 1 ZDPH stanovena jako limitní pro toto osvobození. Mezi stranami rovněž není sporu o tom, že plnění poskytnuté společností Oprchal žalobci lze podřadit pod předmět DPH a že se jedná o zdanitelné plnění. Správce daně ani žalovaný nezpochybnili ani další podmínku, která je rozhodující pro vznik nároku na odpočet daně, a sice že přijatá zdanitelná plnění byla použita žalobcem pro uskutečňování jeho ekonomické činnosti. Jak žalovaný výslovně uvedl v napadeném rozhodnutí, vycházel z toho, že v tomto ohledu byly podmínky pro vznik nároku žalobce na odpočet daně splněny. Žalovaný rovněž konstatoval, že daňové doklady vystavené společností Oprchal splňují náležitosti stanovené v § 73 odst. 12 ZDPH i v čl. 226 směrnice č. 2006/112/ES. Svůj závěr o nemožnosti přiznat žalobci jím uplatněný nárok na odpočet daně žalovaný zbudoval výlučně na konstrukci, která spočívá v aplikaci § 94 odst. 1 věty první ZDPH. Podle tohoto ustanovení (ve znění účinném v rozhodném zdaňovacím období) platí, že *osoba povinná k dani, se sídlem nebo místem podnikání v tuzemsku, jejíž obrat za nejvýše 12 kalendářních měsíců přesáhne částku uvedenou v § 6, se stává plátcem od prvního dne třetího měsíce následujícího po měsíci, ve kterém překročila stanovený obrat, nestane-li se podle tohoto zákona plátcem dříve*. Tato konstrukce je však v rozporu s komunitárním právem.

Směrnice č. 2006/112/ES žádnou podmínku nároku na odpočet daně, která by spočívala v jeho provázanosti s okamžikem, kdy se poskytovatel služeb – osoba povinná k dani stane podle národní úpravy registrovaným plátcem daně, nestanoví. Podle článku 167 této Směrnice nárok na odpočet daně vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpočitatelné daně. Podle článku 168 písm. a) této Směrnice jsou-li zboží a služby použity pro účely zdaněných plnění osoby povinné dani, má tato osoba nárok ve členském státě, v němž tato plnění uskutečňuje, odpočíst od daně, kterou je povinna odvést, DPH, která je splatná nebo byla odvedena v tomto členském státě za zboží, jež jí bylo nebo bude dodáno, nebo za službu, jež jí byla nebo bude poskytnuta jinou osobou povinnou k dani. Jedná se o obsahově shodnou úpravu, která byla dříve zakotvena v článku 17 odst. 1 a 2 šesté směrnice. I pro výklad směrnice č. 2006/112/ES platí následující závěry, které ESD jednoznačně formuloval v rozsudku Dankowski:

- (22) *Nárok na odpočet stanovený v čl. 17 odst. 2 šesté směrnice je nedílnou součástí systému DPH a nemůže být v zásadě omezen (viz rozsudky ze dne 8. ledna 2002, Metropol a Stadler, C-409/99, Recueil, s. I-81, bod 42, jakož i ze dne 26. května 2005, Kretztechnik, C-465/03, Sb. rozh. s. I-4357, bod 33).*

- (33) *Bez ohledu na význam, jaký má taková registrace pro řádné fungování systému DPH, nemůže však porušení této povinnosti osobou povinnou k dani zpochybnit nárok na odpočet, který přiznává čl. 17 odst. 2 šesté směrnice jiné osobě povinné k dani.*

- (34) *Článek 22 odst. 1 šesté směrnice totiž upravuje pouze povinnost, aby osoby povinné k dani oznámily zahájení, změnu a ukončení svých činností, avšak neopravňuje nijak členské státy k tomu, aby v případě nepředložení takového oznámení odložily možnost uplatnit nárok na odpočet až do skutečného začátku obvyklého uskutečnění zdaněných plnění nebo připravily osobu povinnou k dani o možnost uplatnit tento nárok (viz rozsudky ze dne 21. března 2000, Gabalfrisa a další, C-110/98 až C-147/98, Recueil, s. I-1577, bod 51, a ze dne 21. října 2010, Nidera Handelscompagnie, C-385/09, dosud nezveřejněný ve Sbírce rozhodnutí, bod 48).*

- (35) *Pokud má příslušný správce daně k dispozici údaje potřebné k tomu, aby určil, že osoba povinná k dani je jakožto příjemce obchodních operací povinna odvést DPH, nemůže ukládat, pokud jde o nárok uvedené osoby na odpočet daně odvedené na vstupu, další podmínky, které by mohly vést k tomu, že by tento nárok nebylo možné uplatnit (viz rozsudky ze dne 8. května 2008, Ecotrade, C-95/07 a C-96/07, Sb. rozh. s. I-3457, bod 64, jakož i ze dne 30. září 2010, Uszodaépítő, C-392/09, dosud nezveřejněný ve Sbírce rozhodnutí, bod 40).*

- (36) *Případné porušení povinnosti uvedené v čl. 22 odst. 1 šesté směrnice poskytovatelem služeb nemůže proto zpochybnit nárok na odpočet, který příjemci uvedených služeb přiznává čl. 17 odst. 2 této směrnice.*

- (38) *Z výše uvedeného vyplývá, že čl. 18 odst. 1 písm. a) a čl. 22 odst. 3 písm. b) šesté směrnice musí být vykládány v tom smyslu, že osoba povinná k dani má nárok na odpočet DPH odvedené za služby poskytnuté jinou osobou povinnou k dani, která není registrována k DPH, pokud příslušné faktury obsahují veškeré údaje požadované uvedeným čl. 22 odst. 3 písm. b), především pak údaje, které jsou nezbytné k identifikaci osoby, která uvedené faktury vystavila, a povahy poskytovaných služeb.*

- (47) *Z výše uvedeného vyplývá, že čl. 17 odst. 6 šesté směrnice musí být vykládán v tom smyslu, že **brání vnitrostátním právním předpisům, které vylučují nárok na odpočet DPH***

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.

Z právě citovaných závěrů jednoznačně plyne, že přiznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty nelze podmiňovat tím, zda osoba povinná k dani, která zdanitelné plnění poskytla, je či není pro účely DPH registrována jako plátcе daně. Registrační povinnost osoby povinné k dani je totiž otázkou pouze evidenční, nikoliv rozhodující pro plnění povinností a uplatnění práv plátce. To je ostatně zřejmé i ze skutečnosti, že směrnice č. 2006/112/ES v relevantních ustanoveních upravujících nárok na odpočet daně nehovoří o (registrovaném) plátcі daně, ale o osobě povinné k dani. Jak již bylo konstatováno shora, v souzené věci správce daně ani žalovaný nezpochybnili, že žalobce i společnost Oprchal v rozhodném zdaňovacím období osobami povinnými k dani byli.

Žalovaný tedy v souzené věci vycházel z právní úpravy pojmu „plátce“ v české právní úpravě (§ 4 odst. 1 písm. s/ ZDPH), avšak jeho závěr, že žalobce má nárok na odpočet daně pouze z těch zdanitelných plnění přijatých od společnosti Oprchal, která se uskutečnila až poté, co se jmenovaná společnost stala plátcem daně podle § 94 odst. 1 věta první ZDPH, není v souladu s komunitární úpravou obsaženou ve směrnici č. 2006/112/ES, a je proto nezákonný.

Soud k tomu dodává, že aby se společnost Oprchal skutečně stala plátcem daně podle ustanovení § 94 odst. 1 věta první ZDPH, z něhož žalovaný vycházel, musela by předtím splnit registrační povinnost. Tento závěr zřetelně plyne z konstrukce celého ustanovení § 94 odst. 1 ZDPH, ze kterého je patrná návaznost jeho první věty na větu druhou, podle níž „*nesplní-li (osoba povinná k dani) registrační povinnost podle § 95 odst. 1, stává se plátcem datem účinnosti registrace uvedeným na rozhodnutí o registraci.*“ To, že by společnost Oprchal splnila registrační povinnost, však ze strany správního orgánu nebylo ničím doloženo.

Přestože registrace společnosti Oprchal k DPH byla zrušena k 31.12.2009 z moci úřední pro neplnění zákonem stanovených povinností, žalovaný v napadeném rozhodnutí potvrdil, že jmenovaná společnost překročila obrát 1.000.000,- Kč za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců. Ustanovení § 6 ZDPH navazuje na čl. 287 směrnice č. 2006/112/ES, dle něhož může Česká republika poskytnout osvobození od daně osobám povinným k dani, jejichž roční obrát je nejvýše roven ekvivalentu 35 000 eur v korunách při kurzu platném ke dni 1.5.2004, kdy přistoupila k Evropskému společenství. Vzhledem k překročení obrátu dle § 6 ZDPH nebyly 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 má žalobce ve světle závěrů rozsudku Dankowski nárok na odpočet daně.

K otázce výše obrátu společnosti Oprchal je třeba dále uvést, že nebylo povinností žalobce, aby v řízení prokazoval, zda a kdy konkrétně společnost Oprchal dosáhla zákonem stanovené výše obrátu. Právě tato otázka přitom byla z pohledu žalovaného rozhodná pro neuznání žalobcova nároku na odpočet daně, neboť žalovaný v napadeném rozhodnutí dovodil, že společnost Oprchal překročila obrát 1.000.000,- Kč v lednu 2010, a za rozhodný proto označil den 1.4.2010, od kterého by se tato společnost stala podle § 94 odst. 1 věty první ZDPH plátcem daně (pokud by ovšem předtím splnila svou registrační povinnost). Na základě této konstrukce žalovaný dospěl k závěru, že žalobce si mohl oprávněně nárokovat odpočet DPH ze zdanitelných plnění uskutečněných společnostmi Oprchal až od uvedeného data, tedy od 1.4.2010.

Se zřetelem k tomu, že žalobce jakožto daňový subjekt nemá – na rozdíl od správce daně - zákonem dané pravomoci k tomu, aby prověřil celkovou výši ročního obratu jiného daňového subjektu (zde společnosti Oprchal), bylo povinností správce daně, aby v případě pochybností o tom, zda a kdy konkrétně tato společnost dosáhla výše obratu uvedené v § 6 ZDPH, tuto okolnost sám prověřil a svá zjištění doložil relevantními důkazy. Žalobce, jehož nárok na odpočet daně byl v řízení správcem daně zpochybněn, mohl být v tomto směru správci daně samozřejmě nápomocen a mohl rovněž předkládat důkazní prostředky, které prokazovaly výši obratu jeho poskytovatele služeb v rozhodném období. Soudu není známo, proč žalobce až v řízení před soudem předložil faktury vystavené společností Oprchal, které se týkají zdanitelných plnění poskytnutých v roce 2009 a o kterých žalovaný v napadeném rozhodnutí tvrdí, že se o nich žalobce ve svých podáních sice zmínil, ale správci daně je nepředložil. Nepředložení těchto faktur žalobcem v průběhu daňového řízení nezbavovalo správce daně odpovědnosti za řádné prověření celkové výše ročního obratu společnosti Oprchal v rozhodném období.

Nerespektování závěrů plynoucích z judikatury ESD ze strany žalovaného dle názoru soudu spočívá také v tom, že žalovaný se v souzené věci dostatečně nezabýval otázkou dobré víry žalobce. Konkrétně šlo o posouzení toho, zda jednání společnosti Oprchal spočívající ve vystavení faktur na žalobci poskytnutá zdanitelná plnění s vyčíslením DPH bylo skutečně se záměrem zkrácení daňové povinnosti, a pokud ano, zda o tom žalobce věděl či alespoň mohl a měl vědět.

I když v dané věci nevyvstalo podezření z účasti žalobce v tzv. kolotočovém podvodu (tzv. carousel fraud), který se týká řady po sobě jdoucích činností, které vykonává několik subjektů v řetězci dodávek, a společný evropský systém DPH je charakterizován tím, že DPH podléhá každé plnění v rámci řetězce dodávek, i v tomto případě platí, že každé plnění musí být zohledněno samo o sobě a musí být posouzeno objektivně a jako takové, a je třeba chránit dobrou víru nevinného účastníka obchodního vztahu, který nemusí vědět o podvodném jednání. Soudní dvůr EU opakovaně vyslovil názor, že „nárok osoby povinné k dani, která uskutečnila plnění, na odpočet daně z přidané hodnoty odvedené na vstupu není dotčen okolností, že v řetězci dodávek, v němž byla tato plnění uskutečněna, je jiné plnění, které předchází nebo následuje po plnění uskutečněném touto osobou povinnou k dani, zasaženo podvodem s daní z přidané hodnoty, aniž by to sama posledně uvedená věděla nebo mohla vědět“ (viz právní závěr rozsudku ze dne 12. 1. 2006 ve spojených věcech Optigen a další, C-354/03, C-355/03 a C 484/03, Sb. rozh. s. I-483, ECLI:EU:C:2006:16; srov. též rozsudek ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech Kittel a další, C-439/04 a C-440/04, Sb. rozh. s. I-6161, ECLI:EU:C:2006:446 nebo rozsudek ze dne 21. 6. 2012, ve spojených věcech Mahagében a Dávid, C-80/11 a C-142/11, ECLI:EU:C:2012:373).

Dospěl-li žalovaný k závěru, že na základě rozhodnutí o zrušení registrace u společnosti Oprchal je možné uvažovat o odepření nároku na odpočet daně u žalobce, bylo hodnocení otázky dobré víry žalobce na místě. Plátce daně má totiž nárok na odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění i v případě, že jiná transakce, předcházející či následující v řetězci obchodních vztahů, byla uskutečněna se záměrem zkrácení daňové povinnosti, ovšem pouze za podmínky, že plátce daně o takovém záměru nevěděl a nemohl vědět (srov. např. rozsudek NSS ze dne 27.7.2007, čj. 5 Afs 129/2006 – 142 či rozsudek ze dne 30.4.2008, čj. 1 Afs 15/2008 - 100). Bylo proto na žalovaném, aby dostatečně prokázal objektivní okolnosti umožňující učinit závěr, že žalobce věděl nebo musel vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem

či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci na vstupu, resp. že bylo společností Oprchal uskutečněno se záměrem zkrátit daňovou povinnost. Obranu žalobce, jenž se hájil tím, že se společností Oprchal obchodoval dlouhodobě a že nemohl vědět, že jí byla registrace plátce DPH zrušena, však žalovaný blíže nezkoumal a svůj závěr opřel toliko o posouzení shora uvedené právní otázky „plátcovství“.

Jak konstatoval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 30.7.2014 č.j. 8 Afs 59/2013 – 33, pro dovození nedostatku dobré víry je třeba brát v potaz veškeré relevantní skutečnosti. Vzhledem k tomu, že v daném případě nejde o „kolotočový podvod“, by vyhodnocení možné vědomosti či nevědomosti žalobce patrně nebylo příliš spleťité. Soud na tomto místě podotýká, že i k otázce posuzování dobré víry daňového subjektu, který nárokuje odpočet daně, existuje ustálená judikatura ESD. Poukázat lze na závěry, které dovodil ESD v rozsudku ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, především pak závěry uvedené v odst. 61 - 66 tohoto rozhodnutí:

- (60) *Jestliže existují náznaky vzbuzující podezření, že došlo k nesrovnalosti nebo podvodu, lze samozřejmě od obezřetného subjektu v závislosti na okolnostech projednávaného případu vyžadovat, aby si zjistil informace o druhém subjektu, u něhož zamýšlí nakoupit zboží či služby za účelem ujištění se o jeho věrohodnosti.*

- (61) *Obecně však nemůže daňový orgán vyžadovat, aby osoba povinná k dani, která chce uplatnit nárok na odpočet DPH, ověřovala, zda vystavitel faktury týkající se zboží a služeb, na které je uplatňován tento nárok, je v postavení osoby povinné k dani, zda má k dispozici dotčené zboží a je s to uvedené zboží dodat a že splnil své povinnosti ohledně podání daňového přiznání a úhrady DPH, a tím se ujistila, že nedošlo k nesrovnalostem či podvodu u subjektu na vstupu, a dále aby v tomto ohledu měla k dispozici potřebné doklady.*

- (62) *Je totiž v zásadě na daňových orgánech, aby u osob povinných k dani provedly nezbytné kontroly za účelem odhalení nesrovnalostí nebo podvodů a uložily sankce osobě povinné k dani, která se těchto nesrovnalostí či podvodů dopustila.*

- (63) *Podle judikatury Soudního dvora mají členské státy povinnost ověřovat daňová přiznání osob povinných k dani, jejich účetní výkazy a jiné relevantní dokumenty (viz rozsudky ze dne 17. července 2008, Komise v. Itálie, C-132/06, Sb. rozh. s. I-5457, bod 37 a ze dne 29. července 2010, Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski, C-188/09, Sb. rozh. s. I-7639, bod 21).*

- (64) *Směrnice 2006/112 ukládá za tímto účelem především v článku 242 povinnost každé osoby povinné k dani vést účetnictví dostatečně podrobné k uplatnění daně a ke kontrole jejího uplatnění správcem daně. K usnadnění provedení tohoto úkolu stanoví články 245 a 249 této směrnice oprávnění příslušných orgánů nahlížet do faktur, které musí osoba povinná k dani uchovávat podle článku 244 uvedené směrnice.*

- (65) *Z toho vyplývá, že kdyby správce daně pod hrozbou, že odmítne přiznat nárok na odpočet, vyžadoval od osob povinných k dani učinit opatření uvedená v bodě 61 tohoto rozsudku, přenesl by v rozporu s uvedenými ustanoveními vlastní kontrolní úkoly na osoby povinné k dani.*

- (66) *Vzhledem k výše uvedenému musí být články 167, 168 písm. a), 178 písm. a) a 273 směrnice 2006/112 vykládány v tom smyslu, že brání vnitrostátní praxi, podle níž daňový*

orgán odmítne přiznat nárok na odpočet z důvodu, že se osoba povinná k dani neujistila, zda vystavitel faktury na zboží, na které je uplatňován nárok na odpočet, byl v postavení osoby povinné k dani, která měla k dispozici dotčené zboží a byla schopna toto zboží dodat, a zda splnil své povinnosti ohledně podání daňového přiznání a úhrady DPH, nebo z důvodu, že uvedená osoba povinná k dani nemá kromě uvedené faktury k dispozici jiné doklady, jimiž lze prokázat, že byly tyto skutečnosti splněny, ačkoli hmotněprávní a formální podmínky upravené směrnicí 2006/112 k uplatnění nároku na odpočet byly splněny a osoba povinná k dani nemá žádné indicie odůvodňující podezření, že na straně uvedeného vystavitele došlo k nesrovnalostem či podvodu.

Ve světle citovaných závěrů ESD neobstojí argumentace žalovaného, který v napadeném rozhodnutí s poukazem na stanovisko Generálního finančního ředitelství ve věci 335/27.04.11 odmítl žalobcovu obranu, že jeho povinnost zjišťovat, zda byla společnost Oprchal v rozhodné době registrována jako plátce DPH, je rezignací na roli státu, a tento požadavek označil za logický a vyplývající z běžné obchodní praxe s tím, že žalobce musí mít prověřenu i tuto okolnost svědčící o naplnění podmínek pro nárok na odpočet daně a nemůže se opodstatněně dovolávat povinnosti vyhledání relevantních skutečností správcem daně.

S přihlédnutím ke všem shora uvedeným skutečnostem soudu nezbylo než napadené rozhodnutí pro nezákonnost zrušit (§ 78 odst. 1 s.ř.s.). V souladu s § 78 odst. 4 s.ř.s. soud současně vyslovil, že se věc vrací žalovanému k dalšímu řízení. Právním názorem, který soud ve zrušujícím rozsudku vyslovil, je v dalším řízení správní orgán vázán (§ 78 odst. 5 s.ř.s.). Za splnění podmínek zakotvených v ust. § 51 odst. 1 s.ř.s. soud o věci samé rozhodl bez nařízení jednání (žalobce s tímto postupem výslovně souhlasil a žalovaný nevyjádřil do dvou týdnů od doručení výzvy soudu svůj nesouhlas s takovým projednáním věci).

Ve druhém výroku tohoto rozsudku přiznal soud v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 věta první s.ř.s. žalobci, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení. Náklady, které žalobci v řízení vznikly, spočívají v zaplaceném soudním poplatku ve výši 3.000,- Kč a v nákladech souvisejících s právním zastoupením žalobce advokátem. Tyto jsou tvořeny jednak odměnou za právní zastoupení žalobce advokátem, a to za pět úkonů právní služby (převzetí zastoupení, sepsání žaloby, replika, vyjádření ze dne 21.9.2015, vyjádření ze dne 26.1.2016), přičemž sazba odměny za každý z těchto úkonů činí 3.100,- Kč (§ 7, § 9 odst. 4 písm. d/ vyhlášky č. 177/1996 Sb., ve znění účinném od 1.1.2013). Náklady právního zastoupení žalobce jsou dále tvořeny pěti paušálními částkami ve výši 300,- Kč (§ 13 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., ve znění účinném od 1.9.2006) a částkou 3.570,- Kč odpovídající dani z přidané hodnoty, kterou je advokát povinen z odměny za zastupování a z náhrad odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (§ 57 odst. 2 s.ř.s.). Celková výše nákladů, které žalobci v tomto řízení vznikly, tedy činí 23.570,- Kč.

P o u č e n í :

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud. Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s.ř.s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno. 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 zákonů vyžadováno pro výkon advokacie. Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud.

V Praze dne 16. března 2016

JUDr. Naděžda Řeháková, v. r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
Lucie Horáková