



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Jany Brothánkové a soudců Mgr. Martina Kříže a Mgr. Jana Kašpara v právní věci žalobce: **Ing. J. K., konkurzní správce úpadce DB left, s.r.o., IČ:26761521, se sídlem Průhonice, Na Sídlišti 409**, zast. JUDr. Kristinou Škampovou, advokátkou se sídlem AK Pellicova 8a, Brno, proti žalovanému: **Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu**, Štěpánská 28, Praha 1, o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 19.11.2010 č.j. 13948/10-1300-106187, č.j.14300/10-1300-106187, č.j.14299/10-1300-106187, č.j.14298/10-1300-106187, č.j.14297/10-1300-106187, č.j.14296/10-1300-106187 a č.j. 14295/10-1300-106187,

t a k t o :

- I. Žaloba se zamítá.**
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení .**
- III. Žalobci se vrací soudní poplatek ve výši 2.000,-Kč. Tato částka mu bude vyplacena z účtu Městského soudu v Praze do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám JUDr. Kristiny Škampové, advokátky.**

O d ů v o d n ě n í

Žalobou napadenými rozhodnutími ze dne 19.11.2010, označenými v záhlaví, žalovaný zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutí o vyměření daně z přidané hodnoty postupem podle § 46 odst. 5 daňového řádu, kterým Finanční úřad pro Prahu 10 (dále jen „správce daně“) žalobci na základě dodatečných daňových přiznání podaných dne 31.10.2006 za zdaňovací období: 4.čtvrtletí 2005, leden, únor, březen, duben, květen a červenec 2006, dodatečně vyměřil daňovou povinnost.

Konkrétně

- rozhodnutím žalovaného č. j. 13948/10-1300-106187 bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí o vyměření daně z přidané hodnoty správcem daně postupem podle § 46 odst. 5

daňového řádu na základě dodatečného daňového přiznání za zdaňovací období **4.čtvrtletí 2005**, kterým byla dodatečně vyměřena daňová povinnost ve výši 17 717 268,-Kč,

- rozhodnutím žalovaného č.j. 14300/10-1300-106187 bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí o vyměření daně z přidané hodnoty správcem daně postupem podle § 46 odst. 5 daňového řádu na základě dodatečného daňového přiznání za zdaňovací období **leden 2006**, kterým byla dodatečně vyměřena daňová povinnost ve výši 4 765 414,-Kč,

- rozhodnutím žalovaného č.j. 14299/10-1300-106187 bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí o vyměření daně z přidané hodnoty správcem daně postupem podle § 46 odst. 5 daňového řádu na základě dodatečného daňového přiznání za zdaňovací období **únor 2006**, kterým byla dodatečně vyměřena daňová povinnost ve výši 1 404 916,-Kč,

- rozhodnutím žalovaného č.j. 14298/10-1300-106187 bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí o vyměření daně z přidané hodnoty správcem daně postupem podle § 46 odst. 5 daňového řádu na základě dodatečného daňového přiznání za zdaňovací období **březen 2006**, kterým byla dodatečně vyměřena daňová povinnost ve výši 1 455 552,-Kč,

- rozhodnutím žalovaného č.j. 14297/10-1300-106187 bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí o vyměření daně z přidané hodnoty správcem daně postupem podle § 46 odst. 5 daňového řádu na základě dodatečného daňového přiznání za zdaňovací období **duben 2006**, kterým byla dodatečně vyměřena daňová povinnost ve výši 9 417 699,-Kč,

- rozhodnutím žalovaného č.j. 14296/10-1300-106187 bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí o vyměření daně z přidané hodnoty správcem daně postupem podle § 46 odst. 5 daňového řádu na základě dodatečného daňového přiznání za zdaňovací období **květen 2006**, kterým byla dodatečně vyměřena daňová povinnost ve výši 865 816,-Kč,

- rozhodnutím žalovaného č.j. 14295/10-1300-106187 bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí o vyměření daně z přidané hodnoty správcem daně postupem podle § 46 odst. 5 daňového řádu na základě dodatečného daňového přiznání za zdaňovací období **červenec 2006**, kterým byla dodatečně vyměřena daňová povinnost ve výši 6 846 706,-Kč,

Žalobce v bodě III. žaloby uvádí skutkový stav, tvrdí, že v letech 2005-2006 obchodoval s emisními povolenkami, tyto také prodal společnosti ELECRABEL NV/SA (dále jen „zřizovatel“) se sídlem v Belgii a na tuto transakci vystavil daňové doklady, v nichž neuplatnil daň z přidané hodnoty(dále jen „DPH“) s tím, že se jedná o službu, u níž místo plnění dle § 10 odst. 6 písm. a) zákona č. 235/2004 Sb.(dále jen zákon o DPH nebo ZSDP) je v Belgii, tedy v jiném členském státě EU. Podle žalobce v té době znění zákona o DPH rozlišovalo režim přenosu místa zdanitelného plnění podle toho, zda příjemce služby měl v tuzemsku provozovnu či nikoli, bez ohledu na to, zda byla služba poskytnuta této provozovně či příjemci mimo tuzemsko. Tento nesoulad s evropskými směrnici by bylo možno překlenout eurokonformním výkladem, ale Ministerstvo financí dne 29.8.2006 vydalo Informaci ke stanovení místa plnění podle § 10 odst. 6 a 7 zákona o DPH, ve které instruovalo finanční úřady tak, že pokud má společnost se sídlem v jiném členském státě EU provozovnu v ČR, pak je místo plnění vždy v ČR a plnění podléhá DPH v ČR a je pro účely DPH považováno za plnění poskytované provozovně, bez ohledu na to, zda je provozována příjemcem a finálním spotřebitelem této služby.

V září 2006 žalobce zjistil, že zřizovatel má v ČR zřízenou organizační složku, která je ve smyslu zákona o DPH provozovnou, a ač se domníval, že jeho dosavadní postup je v souladu se Směrnicí 77/388/EHS, Šestá směrnice Rady ze dne 17.5.1977 (dále jen „Šestá směrnice“) a také s jedním z možných výkladů tuzemského práva, rozhodl se postupovat podle výkladu Ministerstva financí a z důvodu opatrnosti proto vystavil nové faktury na organizační složku belgického zřizovatele v ČR a podal dodatečná daňová přiznání.

Protože byl přesvědčen o správnosti svého původního postupu, podal proti vyměření (konkludentně dle dodatečného daňového přiznání) odvolání, namítal neeurokonformní aplikaci tuzemských předpisů a žádal zrušení dodatečných daňových přiznání a vrácení nesprávně odvedené DPH. Podle žalobce došlo tak k paradoxní situaci, kdy původně vystavil správně daňové doklady bez daně, ty stornoval, vystavil nové s daní a podal dodatečná přiznání a v odvolacím řízení se domáhal závěru, že původně vlastně jednal správně. Žalovaný však odvolání zamítl s odůvodněním v intencích stanoviska Ministerstva financí.

Žalobce podal proti těmto rozhodnutím žalobu (datum nápadu 23.5.2007) k Městskému soudu v Praze, a tento soud rozsudky pod čj. 8 Ca 165/2007(4.čtvrtletí 2005, PM:18.12.2008), 8 Ca 167/2007(leden 2006, PM .14.7.2010), 8 Ca 168/2007(únor 2006, PM 14.7.2010), 8 Ca 169/2007(březen 2006, PM 21.6.2010), 8 Ca 170/2007(duben 2006, PM 21.6.2010), 8 Ca 171/2007 (květen 2006, PM 21.6.2010) a 8 Ca 166/2007(červenec 2006, PM 18.12.2008)/pozn. údaje v závorkách doplněny soudem, PM zkratka pro právní moc rozsudků/ rozhodnutí žalovaného o odvolání zrušil s tím, že při stanovení místa plnění je třeba přihlídnout k tomu, kde byla služba skutečně zkonzumována, bez ohledu na existenci tuzemské provozovny příjemce plnění.

Žalovaný poté v dalším řízení zaslal žalobci výzvu 2.2.2010 k prokázání místa uskutečnění zdanitelného plnění, této žalobce 15.2.2010 vyhověl, žalovaný následně akceptoval jeho závěr, že k uskutečnění zdanitelného plnění skutečně došlo mimo tuzemsko, žalobce následně předpokládal, že bude odvolání vyhověno a daň mu vrácena. Byly mu však zaslány nové výzvy ze dne 14.5.2010 a 13.8.2010, které obsahovaly zcela nový důvod pro který nelze odvoláním vyhovět a sice, že dle ust. § 108 odst. 1 písm. m) zákona o DPH má tuto daň odvést ten daňový subjekt, který daň uvedl na daňovém dokladu. S tímto důvodem byla odvolání žalobce opět zamítnuta.

S tímto závěrem žalobce nesouhlasí a v bodě (IV.) namítá (žalobní body):

Nezákonnost rozhodnutí žalobce spatřuje v nesprávném právním posouzení, podle žalobce ust. § 108 odst. 1 písm. m) zákona o DPH na případ žalobce nedopadá, a to proto, že dle § 2 odst. 1 písm.b) zákona o DPH je předmětem daně poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku, jde o podmínku, za které je možno poskytnutou službu podřadit pod systém DPH v ČR a tato podmínka nebyla splněna. Místo plnění bylo mimo tuzemsko. Tuto skutečnost i žalovaný postavil najisto po provedeném dokazování na základě předchozích rozsudků, tedy zdanitelné plnění není předmětem daně v ČR, proto nemůže vzniknout daňová povinnost takovou daň odvést a žalovaný se s tímto tvrzením dostatečně nevypořádal.

Proti možné aplikaci ust. § 108 zákona o DPH pro plnění s místem plnění mimo tuzemsko žalobce argumentuje dále tím, že před aplikací tohoto ustanovení je nutno vzít v úvahu povahu konkrétního zdanitelného plnění a především funkci, kterou v systému zákona o DPH toto ustanovení má, resp. celá Hlava IV „Správa daně v tuzemsku“, která navozuje, že tato řeší správu daně v tuzemsku, tedy pravidla pro výběr DPH ze zdanitelných plnění s místem plnění v tuzemsku (k tomu odkazuje na komentář, dle něhož ust. § 108 nelze

použit, pokud je místo plnění v jiném členském státě). Výklad žalovaného považuje za absurdní, protože by v konečném důsledku pod jurisdikci českého správce daně přivedl všechny osoby v EU, které kdy uvedly daň na faktuře; toto odporuje požadavku teritoriálního omezení výběru daní na transakce s místem plnění v ČR. Žalobce rovněž nesouhlasí s argumentací žalovaného ohledně smyslu uvedeného ustanovení tj. vybrat daň u plnění, které nebylo zdanitelným plněním, ale byla na dokladu uvedena daň. Tento výklad obhajuje zamezení ztrát státního rozpočtu a zabránění bezdůvodnému obohacení daňového subjektu, tento smysl však ze zákona nevyplývá (smyslem zákona není maximalizace příjmů státního rozpočtu).

Podle žalobce tak skutkové zjištění, že místo plnění bylo v Belgii apriori vylučuje aplikaci ust. § 108 zákona o DPH pro určení plátce. Bylo by použitelné na tuzemská plnění, která by nebyla z nějakého důvodu plněním zdanitelným (např. osvobozená), avšak daňový subjekt by daň na dokladu uvedl, nelze je však aplikovat tak, aby pod toto byla zahrnuta transakce, která byla zákonem - hraničním určovatelem uvedeným v úvodu (§ 2) vyloučena.

Žalobce souhlasí s tím, že ust. § 108 odst. 1 písm.m) zákona o DPH je implementací čl. 21 odst. 1 písm.c) Šesté směrnice, ale žalovaný opět při výkladu opomíjí, že čl. 21 odst. 1 uvedené směrnice je opět uvozen textem „v rámci vnitřního systému“, tedy odkazuje na úpravu daňové správy uvnitř jednotlivých členských států při výběru daně s místem plnění v tuzemsku.

K výkladu uvedeného článku Šesté směrnice žalovaný použil judikát ESD ve věci Stadeco (C-566/07 Stadeco BV). Podle žalobce je zde rozdíl, protože v onom případě stát požadoval odvést daň z plnění mimo členský stát, uvedeného na faktuře, za jiné skutkové situace, kdy došlo k nárokování daně na základě nezákonného postupu daňového subjektu (ten tvrdil, že vydal opravné doklady a požadoval vrácení odvedené DPH, ale vyšlo najevo, že doklady neopravil, vrácenou daň inkasoval, aniž by ji vrátil odběrateli, který by ji dále přiznal v rámci systému reverse charge). Žalobce tvrdí, že byl naopak v důsledku výkladu Ministerstva financí nucen přiznat daň v rozporu s komunitárním právem a od počátku na to upozorňoval, tedy do situace popsané v uvedeném rozsudku se dostal nikoli vlastní vinou a nezákonným postupem svým, ale správce daně. Podle žalobce nelze tedy abstrahovat od skutkového stavu; ESD by v jejich případě dbal zásady, že členský stát nemůže benefitovat z porušení povinnosti řádně a včas implementovat Směrnici, toto porušení nemůže jít k tíži žalobce.

V bodě V. se žalobce dovolává odpovědnosti státu za správnou implementaci Šesté směrnice. Tvrdí, že v daňovém řízení postupoval úzkostlivě v souladu vždy s aktuálním zněním zákona o DPH a „oficiálním výkladem“, který se měnil, odkazuje na přehled vývoje právní úpravy a změn textu ust. § 10 odst. 6 ve znění účinném do 31.12.2008, uvádí text Informace Ministerstva financí, text čl. 9 odst. 2 písm.e) Šesté směrnice, text ust. § 10 odst. 6 ve znění účinném po 1.1.2009 tj. po novelizaci, která podle jeho názoru uvedla do souladu text zákona o DPH s uvedenou směrnicí a text důvodové zprávy k novele zák. č. 302/2008, s tím, že v této zprávě je přiznána chyba.

K důvodu žalovaného, že již nebude moci být v Belgii pro prekluzi daň odvedena žalobce zdůrazňuje, že tento stav nezpůsobil, naopak způsobil to zákonodárce a Ministerstvo financí. Žalovaný pak po rozsudku Městského soudu v Praze hledal jiný důvod pro zamítnutí odvolání, a kdyby tento důvod uvedl již v předchozím rozsudku, mohl se žalobce bránit včas, žalovaný však vyčkal prekluze a teprve potom vydal zamítavá rozhodnutí. Žalobce podal

odvolání proto, že chtěl odvést daň správně a kdyby mu hned poprvé žalovaný přisvědčil (ne až po soudu) měl by on i jeho odběratel možnost daň odvést správně. Stát je tak odpovědný za implementaci a porušení této povinnosti nemůže jít žalobci k tíži. Žalobce nemohl, jak tvrdí žalovaný, hned po rozsudku městského soudu provést změnu dokladů, toto nemá reálný základ, protože neměl jistotu, že mu daň bude vrácena a tedy nehodlal investovat stejnou částku podruhé.

V bodě VI. žalobce namítá vady odvolacího řízení, které spatřuje v tom, že radikální změnou argumentace žalovaného bylo porušeno právo žalobce na spravedlivý proces a zásada dvojinstančnosti. Žalovaný i po nápravě vnitrostátní úpravy (po novele) dlouho trval na svém, a došlo potom k tomu, že již žalobce nemůže pro uplynutí prekluzivních lhůt zjednat nápravu. K tomu poukazuje na nálezy ÚS II.ÚS 3168/09 s tím, že Ústavní soud netoleruje formalistický postup - použít sofistikované odůvodnění k prosazení zřejmé nespravedlnosti.

Žalovaný ve vyjádření k žalobě ohledně průběhu daňového řízení, obdobně jako v odůvodnění žalobou napadených rozhodnutí uvádí, že žalobce podal 31.10.2006 za uvedená zdaňovací období dodatečná daňová přiznání k dani z přidané hodnoty, ve kterých vykázal uskutečnění zdanitelných plnění se základní sazbou daně a zvýšil tak původně vykázanou daňovou povinnost o částky následně konkludentně doměřené. Současně správci daně doručil sdělení, obsahující důvody pro podání dodatečných daňových přiznání, z něhož vyplynulo, že vykázaná zdanitelná plnění spočívají v přenechání práva k využití povolenek na emise skleníkových plynů. Žalobce, co by obchodník s emisními povolenkami, v uvedených obdobích prodal dle faktur emisní povolenky společnosti ELECRABEL NV/SA se sídlem v Belgii (zřizovatel) s tím, že se jedná o službu, u níž místo plnění dle § 10 odst. 6 písm. a) zákona o DPH je v Belgii, která v tuzemsku není předmětem daně. V září 2006 žalobce zjistil, že zřizovatel má v ČR od roku 2003 zřízenou organizační složku Electrabel, se sídlem v Pardubicích, Pernerova 168 (dále jen „organizační složka“), která je ve smyslu zákona o DPH provozovnou. Žalobce proto vzhledem k existenci této organizační složky dospěl k závěru, že jde o plnění v tuzemsku a 27.10.2006 proto původní faktury, vystavené bez daně, stornoval a za prodej emisních povolenek vystavil nové doklady s daní, které vykázal v dodatečných daňových přiznáních. Současně však namítal, že ust. § 10 odst. 6 zákona o DPH je v rozporu se Šestou směrnicí, která předpokládá zdanění služby v místě skutečné spotřeby a uváděl, že emisní povolenky byly určeny výhradně pro zřizovatele v Belgii, nikoli pro organizační složku v tuzemsku. Správce daně vyměřil daň postupem podle § 46 odst. 5 daňového řádu, tedy ve shodě s údaji uvedenými v dodatečných daňových přiznáních a v odvolání proti tomuto doměření žalobce opět namítal, že by podle uvedené směrnice místem plnění bylo tuzemsko pouze za předpokladu, že by dotčené služby byly poskytnuty organizační složce a že samotná existence provozovny pro stanovení místa plnění v tuzemsku nepostačuje, dovolával se přímého účinku uvedené směrnice. Žalovaný odvolání zamítl, byl obdobně jako žalobce názoru, že podmínky uvedené v § 10 odst. 6 zákona o DPH nebyly vzhledem k existenci provozovny splněny, na rozdíl od žalobce ale měl za to, že nejsou důvody pro uplatnění přímého účinku Šesté směrnice.

Rozhodnutí o odvolání byla Městským soudem v Praze zrušena, a to rozhodnutí týkající se zdaňovacího období 4.čtvrtletí 2005 rozsudkem č.j. 8 Ca 165/2007-62 z 13.11.2008, rozhodnutí týkající se zdaňovacího období červenec 2006 rozsudkem č.j. 8 Ca 166/2007-61 rovněž ze dne 13.11.2008, v ostatních případech pak až následně rozsudky ze dne 28.5.2010 a z 10.6.2010. Soud dospěl k závěru, že oba právní předpisy (§ 10 odst. 6 zákona o DPH i čl. 9 odst. 2 Šesté směrnice) se shodují v tom, že pro určení místa plnění a

tedy i zdanění služby je relevantní existence tuzemské provozovny příjemce plnění pouze tehdy, je –li posuzovaná služba poskytnuta pro tuto provozovnu. Žalovanému vytkl, že se nezabýval námitkou, že služba byla poskytnuta výhradně pro zřizovatele.

Žalovaný se poté v rámci odvolacího řízení vedeného dále v prvních dvou případech zrušených rozhodnutí soudem proto zabýval zjištěním místa spotřeby emisních povolenek. Původně došel k tomu, že emisní povolenky spotřebovala organizační složka, přitom vycházel zejména z odpovědi na mezinárodní dožádání ze dne 1.9.2009, které obdržel od správce daně příslušného zřizovatele. Belgický správce daně uvedl, že konečným místem spotřeby emisních povolenek byla Česká republika, kde měl zřizovatel umístěny elektrárny a rovněž uvedl, že původně odvedená daň byla zřizovateli vrácena. Na základě vyjádření žalobce ze dne 17.2.2010 k výzvě ze dne 29.1.2010, v němž žalobce tuto skutečnost popřel s tím, že organizační složka v tuzemsku neprovozovala žádné elektrárny (jen obchodovala s elektřinou), provedl žalovaný za účelem místa spotřeby další šetření a zjistil, v součinnosti s Energetickým regulačním úřadem a Operátorem trhu s elektřinou, že zřizovateli ani organizační složce nebyla vydána licence na výrobu elektřiny a neměli ani zřízení účet v rejstříku emisních povolenek. Tvzení žalobce, že emisní povolenky nebyly určeny pro organizační složku v tuzemsku proto žalovaný uznal za prokázané, a proto konstatoval (str. 3 rozhodnutí), že ke spotřebě v tuzemsku organizační složkou nedošlo a příjemcem byl zřizovatel v Belgii, co by osoba registrovaná k dani v jiném členském státě a že daňová povinnost se tak přenesla na příjemce plnění.

S požadavkem žalobce na zrušení rozhodnutí o dodatečném vyměření DPH na základě dodatečného daňového přiznání však žalovaný nesouhlasil, protože žalobce původní doklady dne 27.10.2006, na nichž nebyla daň, stornoval a téhož dne vystavil doklady nové, s daní, to vedlo následně k vyměření dle podaných dodatečných přiznání.

Žalovaný proto v souvislosti s vystavením nových dokladů konstatoval, že dle § 108 odst. 1 písm.m) zákona o DPH je povinna přiznat a zaplatit daň osoba, která uvede daň na daňovém dokladu. Žalovaný dospěl k závěru, že i když žalobci nevznikla daňová povinnost z titulu uskutečnění zdanitelných plnění v tuzemsku, vznikla mu daňová povinnost na základě § 108 odst. 1 písm.m) zákona o DPH, neboť vystavil doklady, na nichž daň uvedl. Žalovaný zdůraznil, že tento postup pro žalobce nebude znamenat finanční újmu, protože příjemce plnění -zřizovatel- plnění dle těchto nových dokladů s daní akceptoval- v Belgii, kde na základě dokladů bez daně daň původně přiznal a odvedl, nárokoval její vrácení, čehož dosáhl a žalobci daň z přidané hodnoty uvedenou na nových dokladech prostřednictvím své organizační složky doplatil. S tímto závěrem žalovaný žalobce seznámil dne 14.5. 2010 a také dne 13.8.2010 písemně, kdy žalovaný sdělil žalobci proč neuznává jeho námitky (podané dne 11.6.2010) proti aplikaci ust. § 108 odst. 1 písm. m) zákona o DPH. Tyto námitky žalobce zopakoval a rozvedl v podání doručeném žalovanému dne 2.9.2010 (obsahově jsou shodné jako v žalobě).

Žalovaný k žalobním námitkám (obdobně jako v napadených rozhodnutích k námitkám ze dne 2.9.2010) uvedl, že akceptoval, že místo plnění se u posuzovaných služeb nacházelo mimo tuzemsko a nejednalo se tak o plnění, která byla v tuzemsku předmětem daně, nesouhlasí však s tím, že žalobci na základě dokladů, na nichž daň uvedl, nevznikla daňová povinnost dle § 108 odst. 1 písm.m) zákona o DPH, resp. je přesvědčen, že žalobci podle tohoto ustanovení (podle něhož je osoba, která uvedla daň na dokladu povinna daň přiznat a odvést) daňová povinnost vznikla. Žalovaný odmítá, že nevycházel z gramatického a teleologického výkladu zákona a na místo toho argumentoval účelem zákona, žalovaný žádný rozpor mezi textem a účelem tohoto zákonného ustanovení, kterým je výběr daně

zahrnuté v ceně plnění, nevidí. Nesouhlasí s žalobcem, že vzhledem k definici předmětu daně v § 2 zákona o DPH, nelze uvedené ust. § 108 téhož zákona aplikovat, neboť toto ustanovení určuje, kdo je osobou povinnou přiznat a zaplatit daň a z definice plnění, která jsou předmětem daně není důvod dovozovat, že pro vznik daňové povinnosti je uskutečnění plnění, které je předmětem daně, nutnou podmínkou a na základě toho ust. § 108 vykládat jinak, než zní. Smyslem ust. § 108 odst. 1 písm. m) zákona o DPH je vybrání daně z titulu jejího uvedení na dokladu, a to daně, která na tomto dokladu neměla být uvedena, neboť se neuskutečnilo zdanitelné plnění. Může jít např. o vystavení dokladu s daní neplátcem (nejběžnější situace), o uvedení daně u plnění, které je od daně osvobozeno, nebo právě o uvedení daně u plnění s místem uskutečnění mimo tuzemsko. Ani názor žalobce, že Hlava IV zákona „správa daně v tuzemsku“ znamená výhradně správu daně vybrané z titulu uskutečnění zdanitelného plnění, nemá dle žalovaného v zákoně oporu.

K odkazu žalobce na odbornou literaturu žalovaný poukazuje na to, že text, na který žalobce odkazuje, je –li posuzován jako celek, ani pro závěr žalobce nesvědčí, když oproti textu v obecném úvodu se v další části věnované již přímo ustanovení § 108 odst. 1 písm. m) resp. písm.k) (znění platné až od 1.1.2009) se uvádí že „daň je povinna správci přiznat a zaplatit jakákoli osoba, která uvede daň na daňovém dokladu a že toto pravidlo vychází z čl. 203 Směrnice Rady 2006/112/ES (*která vstoupila v účinnost od 1.1.2008, v posuzovaném období se toto pravidlo nacházelo v čl. 21 odst. 1 písm.c) Šesté směrnice*) a že se z plnění, které dani nepodléhá. nestává plnění zdanitelné jen z toho důvodu, že plátce uvede daň na dokladu“. Dle žalovaného je tak zřejmé, že autoři textu nepředpokládali, že se ust. § 108 týká výhradně zdanitelných plnění, jak tvrdil žalobce v odvolacím řízení. Obdobně žalovaný argumentoval i stran dalších výhrad žalobce, např. k námitce, že se ust. § 108 týká výhradně tuzemských zdanitelných plnění, odkázal na důvodovou zprávu k zákonu o DPH ze dne 6.11.2003, dle níž je mezi povinnými subjekty zahrnuta i jakákoliv jiná osoba, která uvede daň na dokladu.

K námitce, že daň měla být správně vybrána v jiném členském státě (Belgii), žalovaný uvedl, že skutečnost, že měla být vybrána jinde, nezbavuje plátce povinnosti odvést daň tam, kde ji na dokladech ve skutečnosti uvedl, byť se jedná o vznik daňové povinnosti nikoli z titulu uskutečnění zdanitelného plnění, ale z titulu uvedení na dokladu. Daň z předmětných plnění nadto v Belgii vybrána nebyla, sice tam původně byla přiznána zřizovatelem a odvedena, ale poté byla belgickým správcem daně na žádost zřizovatele vrácena, když zřizovatel uvedl, že původní doklady byly stornovány a ke zdanění došlo v České republice. Zřizovatel, resp. jeho organizační složka, nové doklady vystavené žalobcem akceptovali a daň z přidané hodnoty mu dne 28.11.2006 doplatili (výpis z účtu-příloha č. 7). Na základě nových dokladů pak uplatnili nárok na odpočet, který jim byl přiznán. V současné době již provedení zdanění v Belgii není možné vzhledem k uplynutí prekluzivních lhůt.

Žalovaný dále konstatuje, že jeho závěr je v souladu s čl. 21 odst. 1 písm.c) Šesté směrnice, jehož implementací je právě ust. § 108 odst. 1 písm.m) zákona o DPH, i rozsudkem ESD-C-566/07(Stadeco BV-) z 18.6.2009, dle něhož je smyslem tohoto ustanovení zabránit ztrátě daňových příjmů státu, k nimž může dojít vyplacením odpočtu na dani příjemci plnění a současně zabránit bezdůvodnému obohacení osoby, která, aniž by uskutečnila zdanitelné plnění, přesto na dokladu uvedla DPH a tuto inkasovala od příjemce. Žalovaný nesouhlasil s námitkou žalobce ohledně uvození tohoto článku „v rámci vnitřního systému“ a k tomu odkázal na stanovisko generální advokátky ESD J.K.ze dne 12.3.2009 ve věci Stadeco, která přímo v bodech 12/ až 15/ se k této námitce vyjadřuje (rovněž na str. 6 napadeného

rozhodnutí), a to se závěrem, že se čl. 21 odst. 1 písm.c) Šesté směrnice týká odpovědnosti vystavitele faktury za uvedenou daň, kterou ve skutečnosti dlužil v jiném členském státě.

Žalovaný, k námitce žalobce stran srovnatelnosti jeho situace s případem řešeným v rozsudku předně uvedeném společnosti Stadeco, uvedl, že jde o případy srovnatelné, v obojím případě šlo o uvedení daně na dokladech vystavených za plnění, která nebyla, vzhledem k místu uskutečnění služeb v jiném členském státě, v Belgii zdanitelná. Žalovaný srovnává danou věc s případem Stadeco a zdůrazňuje, že Evropský soudní dvůr při posuzování námitky, zda společnosti Stadeco vznikla v Belgii daňová povinnost, když se jednalo o fakturaci služeb s místem plnění v jiném členském státě, tedy při posuzování stejné námitky, jakou vznáší žalobce, došel k závěru, že čl. 21 odst. 1 písm.c) Šesté směrnice musí být vykládán v tom smyslu, že podle tohoto ustanovení existuje povinnost odvést daň z přidané hodnoty v tom členském státě, ke kterému se vztahuje daň z přidané hodnoty uvedená na faktuře nebo jiném dokladu sloužícím jako faktura, i když dotčené plnění nebylo v tomto členském státě předmětem daně. Pro ověření, ke kterému členskému státu se daň uvedená na faktuře vztahuje je relevantní zejména použitá sazba daně, měna ve které je vyjádřena dlužná částka, jazyk vyhotovení, obsah a kontext dotčené faktury, místo, ve kterém jsou vystavitel této faktury a příjemce poskytnuté služby usazeni, jakož i jejich chování. Žalovaný k tomu poznamenává, že v posuzovaném případě chování zřizovatele, organizační složky i žalobce, jakož i obsah faktur, jednoznačně svědčí pro závěr, že se daň uvedená na dokladech vztahuje k České republice. Námitka, že žalovaný svým výkladem pod jurisdikci českého správce daně přivedl všechny osoby EU, které kdy daň uvedly na faktuře, je neopodstatněná.

Námitce žalobce, že jde o situaci podobnou s uvedeným případem jen zdánlivě, protože společnost Stadeco porušila příslušný daňový zákon, zatímco žalobce postupoval podle zákona a pokynu Ministerstva financí, žalovaný oponuje s tím, že na vznik daňové povinnosti na základě ust. § 108 odst. 1 písm.m) zákona o DPH nemají vliv důvody, které k uvedení daně na dokladu vedly. Ze zákona ani z uvedeného rozsudku toto neplyne. K námitce, že pakliže to zavinil, pak neměla být daň vyměřena, ale měla by být vrácena odkazuje žalovaný na rozsudek ve věci C-309/06(Marks-Spencer) a dále, že sice došlo k pochybení finančních orgánů při výkladu, nesouhlasí však s tím, že by došlo k nesprávně implementaci příslušného článku Šesté směrnice. K tomu odkazuje na předně vydané rozsudky městského soudu, kdy k tomuto závěru soud nedošel, konstatoval, že dikci § 10 odst. 6 zákona o DPH ve vztahu k čl. 9 odst. 2 písm.e) Šesté směrnice shledává dostatečně jasnou....a že se oba předpisy shodují v tom, že relevantní je existence tuzemské provozovny, je-li služba poskytnuta pro tuto provozovnu. Nesouhlasí ani s tvrzením žalobce, že stát přiznal neprovedení implementace čl. 9 odst. 2 písm.e) Šesté směrnice v důvodové zprávě k novele zákona o DPH (zákon č. 302/2008 Sb.), neboť v tomto textu se pouze uvádí, že úprava ust. § 10 odst. 6 zákona o DPH se provádí z důvodu zajištění jednoznačného výkladu platné směrnice, a to s ohledem na uplatnění stejného postupu okolními členskými státy.

Dále žalovaný uvedl, že žalobce, ačkoli zdůrazňoval, že mu jde pouze o právo a povinnost odvést daň ve správné výši a daň vrátit organizační složce, aby ji zřizovatel mohl odvést v Belgii, doklady vystavené nesprávně s daní neopravil. Pokud opravu skutečně provést chtěl, mohl tak učinit již v roce 2008 na základě rozhodnutí soudu. Skutečnost, že odvolací orgán ve lhůtě, v níž bylo možné doklady opravit, o odvolání znovu nerozhodl, protože nejprve zjišťoval skutečného příjemce plnění, odvolateli v tomto postupu nebránila, oprava se provádí v aktuálním zdaňovacím období. Žalovaný proto odmítá, že lhůtu, v níž mohl žalobce doklady opravit, nechal záměrně uplynout, když o zdaňovacích obdobích leden až květen 2006 bylo rozhodnuto soudem až v roce 2010, po uplynutí této lhůty, a ohledně

období 4.čtvrtletí 2005 a červenec 2006 musel žalovaný nejprve ověřit tvrzení žalobce o příjemci plnění v Belgii. Na základě dožádání pak belgickým správcem, dle sdělení patrně zřizovatele, bylo nesprávně sděleno, že ke zdanění dojde v České republice, kde organizační složka provozuje elektrárny. I kdyby pak žalovaný rozhodoval v době, kdy lhůta k provedení opravy dokladů ještě neuplynula, nemohl by rozhodnout jinak. Žalovaný se pak pozastavuje nad formulacemi žalobce stran „nejistoty žalobce, že mu bude daň vrácena“. Poukazuje proto na to, že žalobce uskutečnil plnění a k ceně připočetl daň, která mu byla příjemcem uhrazena a tato byla vybrána pro státní rozpočet a nebyl důvod k jejímu vrácení. O jinou situaci by šlo, kdyby žalobce doklady včas opravil, čímž by příjemci plnění vznikla povinnost rovněž provést opravu a odpočty na dani, které na základě původních dokladů ze státního rozpočtu vyinkasoval, vrátit.

Žalovaný odmítl také tvrzení žalobce, že si účelově našel nový důvod, aby si nesprávně vybranou daň mohl ponechat, naopak povinností žalovaného bylo postupovat v souladu se zákonem, tedy i ust. § 108, podle něhož žalobci daňová povinnost vznikla. Důvod uvádět tento důvod žalovaný dříve neměl, když předpokládal, že šlo o zdanitelná plnění. Nedošlo rovněž k porušení zásady dvojinstančnosti, protože žalovaný dle ust. § 50 odst. 3 daňového řádu je oprávněn takovou změnu provést, právo žalobce na spravedlivý proces bylo zachováno, se závěrem žalovaného byl předem seznámen a svého práva k tomuto se vyjádřit využil a žalovaný se s jeho námitkami vypořádal.

K námitce, že stát má v úmyslu benefitovat na svém pochybení a žalobce poškodit, žalovaný uvedl, že přiznáním a odvedením daně do státního rozpočtu žalobce neutrpěl žádnou újmu, naopak nevyměření a vrácení této daně by vedlo k bezdůvodnému obohacení žalobce. Žalobci byla daň uvedená na dokladech uhrazena příjemcem, takže žádnou újmu neutrpěl. Na základě vystavených dokladů byl přiznán nárok na odpočet organizační složce – příjemci plnění, a daň, kterou tento příjemce zaplatil žalobci, byla tomuto příjemci ze státního rozpočtu vrácena.

Při jednání konaném 24.1.2001 obě strany sporu setrvaly na argumentaci shora obsažené v písemných podáních, žalobce pak včetně argumentace uvedené v replice z 19.10.2011. Soud z důvodů uvedených v této replice vyhověl žádosti žalobce na přednostní projednání věci.

Městský soud v Praze přezkoumal napadená rozhodnutí v mezích žalobních bodů, kterými je vázán, přitom vycházel ze skutkového a právního stavu, který zde byl v době vydání rozhodnutí a o námitkách žalobce uvážil takto:

Za nesporné mezi stranami, v návaznosti na závazný závěr předchozích rozsudků Městského soudu v Praze, lze označit, že žalovaným bylo najisto postaveno, že v projednávaných případech nešlo o poskytnutí služby s místem plnění v České republice, ale v jiném členském státě (Belgii).

Ani žalobce nepopírá, že původně vystavené faktury na zřizovatele- příjemce plnění v Belgii, následně v říjnu 2006 stornoval, když se dozvěděl, že má příjemce provozovnu v České republice a vystavil nové doklady na příjemce plnění – organizační složku (provozovnu belgického zřizovatele) se sídlem v Pardubicích, a to s daní DPH, a podal dodatečná daňová přiznání, na základě nichž mu daň byla konkludentně vyměřena a daň odvedl správci daně v České republice, vůči němuž byly tyto doklady vystaveny. Vzhledem k úspěchu své argumentace proti konkludentnímu vyměření, jehož dosáhl rozsudky 8 Ca, a

následnému zjištění žalovaného, nešlo o poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku, pak žalobce tvrdí, že mu odvedená daň měla být českou daňovou správou vrácena a zrušena rozhodnutí o dodatečném vyměření této daně a nemohlo být následně aplikováno ust. § 108 odst. 1 písm.m) zákona o DPH.

Nespornou skutečností současně je, že nové doklady (faktury) vystavené žalobcem 27.10.2006 jako storno k původním dokladům, vystavené v českém jazyce s adresátem příjemce organizační složky belgického zřizovatele v České republice, s údaji o množství, ceně bez daně a daní se sazbou podle zákona o DPH, nikdy následně změněny (znovu opraveny) nebyly. Daň uplatněná v Belgii belgickým zřizovatelem na základě původně vystavených dokladů byla tomuto původně označenému příjemci služby v Belgii vrácena, a částka daně uvedená na nových dokladech z 27.10.2006 byla žalobci belgickým zřizovatelem prostřednictvím jeho provozovny v Pardubicích uhrazena. Daňové řízení v Belgii bylo ukončeno se závěrem, že dojde ke zdanění v České republice (když dle sdělení tamního správce daně zřizovatel uvedl, že provozuje v ČR elektrárny). Žalobce, který na základě nově vystavených faktur odvedl daň v České republice tak tuto daň dostal uhrazenou od příjemce plnění a organizační složka na základě uvedených dokladů uplatnila tuto daň rovněž v tuzemsku (v ČR) a nárokový odpočet DPH jí byl přiznán. Výsledkem žalobcem napadeného postupu správce daně při aplikaci ust. § 108 odst. 1 písm.m) zákona o DPH tak je, že daň byla odvedena ve správné výši dle dokladu vystaveného žalobcem v České republice a v tomto členském státě také vypořádána vůči příjemci služby uvedeném na dokladu (organizační složce v tuzemsku), zatímco v případě zaujetí správného výkladu ust. § 10 odst. 6 zákona o DPH, by žalobce obdržel toliko cenu služby bez daně, a daň by byla vyměřena správcem daně v Belgii vůči zřizovateli v Belgii. Majetková sféra žalobce tak uvedeným postupem nebyla nijak dotčena, o žádnou finanční částku žalobce zkrácen nebyl. Došlo-li by naopak k vrácení již odvedené daně žalobci (k tomu však dojít nemohlo, protože nedošlo k opravě faktur z 27.10.2006) vedl by tento postup k obohacení žalobce, český stát by tak vrátil daň vázající se k témuž plnění dvakrát, když pro uplatnění vrácení již přiznaného odpočtu vůči organizační složce belgického příjemce neexistovaly daňové doklady (bez ohledu na lhůtu, v níž by tak mohl učinit).

K žalobním bodům soud zaujal následující závěry:

Podle čl. 9 odst. 1 Šesté směrnice za místo poskytování služby se považuje místo, kde má poskytovatel sídlo své hospodářské činnosti nebo stálou provozovnu, z níž službu poskytuje, a nemá-li takové sídlo či provozovnu, místo, kde má trvalé bydliště, popřípadě místo, kde se obvykle zdržuje.

Podle čl. 9 odst. 2 písm. e) Šesté směrnice se oproti tomu za místo poskytování služeb následně uvedených, jsou-li poskytovány zákazníkům usazeným mimo Společenství, nebo osobám povinným k dani usazeným ve Společenství, ale nikoliv ve stejné zemi jako dodavatel, se považuje místo, kde má zákazník sídlo své hospodářské činnosti nebo stálou provozovnu, pro kterou je služba poskytována, a nemá-li takové ústředí či provozovnu, místo, kde má trvalé bydliště, popřípadě místo, kde se obvykle zdržuje.

Tento text byl implementován ust. § 10 odst. 6 zákona č. 235/2004 Sb. ze dne 1. dubna 2004, o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, tak, že při poskytnutí služby zahraniční osobě nebo osobě registrované k dani v jiném členském státě, které nemají sídlo, místo podnikání nebo provozovnu v tuzemsku, je místem plnění místo, kde má osoba, které je služba poskytnuta, sídlo, místo podnikání, popřípadě místo pobytu či místo, kde se obvykle

zdržuje, nebo místo, kde mají tyto osoby provozovnu, je-li služba poskytnuta pro tuto provozovnu, pokud jde o dále vymezené služby.

Městský soud v Praze již v předchozích rozsudcích shora označených dikci ustanovení § 10 odst. 6 zákona č. 235/2004 Sb. ve vztahu k ustanovení čl. 9 odst. 2 písm. e) Šesté směrnice shledal dostatečně jasnou, s tím, že oba právní předpisy se shodují v tom, že relevantní je existence tuzemské provozovny, je-li služba poskytnuta pro tuto provozovnu.

Jak text Šesté směrnice, tak text zákona o DPH je nutno vyložit vždy v souvztažnosti s oblastí působnosti předpisu, územní působností a dalšími ustanoveními, mj. je tak nutno vycházet z vymezení pojmů „tuzemsko“ a obsahu pojmu „vnitřní systém“, pojmu „Společenství“ apod.

Šestá směrnice v čl. 2 vymezila předmět daně, čl. 3 pojem „tuzemsko“ (území v působnosti Smlouvy o založení Evropského hospodářského společenství) a v intencích takto vymezených pak v čl. 21 odst. 1 písm. c) je pojímán „vnitřní systém“ a jsou v něm zavázáni daňoví dlužníci vůči finančním orgánům povinností odvádět daň z přidané hodnoty a to i každá osoba, která uvádí daň z přidané hodnoty na fakturu nebo jiném dokladu sloužícím jako faktura. Další povinnosti pak vymezila v čl. 22. Vnitřní systém dle čl. 3 (viz i čl. 7 odst. 1 a 21 odst. 2) je tak systémem nastaveným pro celé území Evropského společenství, v rámci něhož správci daně jednotlivých členských států postupují vázání stejnými principy správy této daně. Čl. 21 odst. 1 písm. c) Šesté směrnice pak byl implementován v ust. § 108 odst. 1 písm. m) zákona o DPH (v rozhodném znění).

Soud neshledal důvodnou námitku nesprávného právního posouzení atakující aplikaci ust. § 108 zákona o DPH (bod IV) z důvodu, že předmětné plnění nepodléhá správě daní dle české právní úpravy vůbec, protože nejde o správu daně v tuzemsku, neboť, jak z předně uvedeného popisu skutkových okolností daných případů plyne, vystavením nových dokladů 27.10.2006 a navazujícím chováním žalobce, zřizovatele i organizační složky zřizovatele došlo k tomu, že v rámci vnitřního systému se stal příslušným správcem daně v členském státě - České republice. Zákon o DPH, pokud jde o vznik daňové povinnosti, v základu stanoví, že tato vzniká z titulu uskutečnění zdanitelných plnění v tuzemsku, ale, obdobně jako Šestá Směrnice v čl. 21 odst. 1 písm. c) stanoví v ust. § 108 odst. 1 písm. m), že „Osobou povinnou daň přiznat a zaplatit je i osoba, která uvede daň na daňovém dokladu.“

Soud se shoduje s žalovaným v tom, že žalobci vznikla daňová povinnost z titulu uvedení daně na daňovém dokladu (dokladech z 27.10.2006) dle tohoto ustanovení, protože vystavil (po stornování původních) tyto nové doklady s daní s markanty vymezenými výrokem 1) rozsudku ESD ve věci Stadeco a „vznikla mu tak povinnost odvést daň z přidané hodnoty v tom členském státě, ke kterému se daň na fakturu vztahuje, i když dotčené plnění nebylo v tomto členském státu předmětem daně“.

Argument žalobce pokud jde o výklad pojmů čl. 21 odst. 1 písm. c) Šesté směrnice „v rámci vnitřního systému“ tak s odkazem na ust. § 2 odst. 1 písm. b) zákona o DPH, neobstojí. Správa daně na území Evropského hospodářského společenství se děje prostřednictvím správy daně jednotlivých členských států (Hlava IV. „Správa daně v tuzemsku“), které jsou touto směrnicí vázány k vnitřní právní úpravě v souladu s touto směrnicí (k implementaci) tak, aby systém této daně fungoval na území celého Společenství na základě jednotných principů (zásad) a aby zamezoval dvojímu zdanění na jedné straně a vyloučil možnost

krácení daňových příjmů členských států na straně druhé. Právě z důvodu, že osoba vystaví doklad s DPH vůči „správci daně v tuzemsku“, tedy vykazuje plnění v tuzemsku (jak žalobce v nových dokladech učinil), musí tento správce daně tuto daň „spravovat“, a uvnitř Společenství je to on, kdo ji musí vypořádat.

Šestá Směrnice v čl. 2 a v čl. 3 (územní působnost), jasně definuje, že pro účely této směrnice se „tuzemskem“ rozumí území v působnosti Smlovy o založení EHS. Hovoří-li čl. 21 bod 1. „v rámci vnitřního systému“ pak rovněž stanoví, že povinnou osobou odvádět DPH je c) osoba, která uvádí daň na faktuře nebo jiném dokladu sloužícím jako faktura. Obdobně i nová Směrnice 2006/112/ES (s účinností od 1.1.2007) v čl. 5 definuje územní působnost, resp. co se rozumí Společenstvím a územím Společenství, členským státem a pod. a v čl. 203 zakládá povinnost odvést DPH každé osobě, která uvede tuto daň na faktuře. Ustanovení § 108 odst. 1 písm. m) /dnes písm.k)/ znamená implementaci vzniku daňové povinnosti plátce, který uvede daň na dokladu vůči tomu členskému státu, vůči němuž se daň na faktuře vztahuje. K argumentaci žalobce lze blíže poukázat na body č. 25. až 28 a bod 31 odůvodnění rozsudku ESD ve věci Stedeco, popř. násl. bod 48 a 49, obdobně pak na Stanovisko Generální advokátky body 10 a 11, a další, včetně bodů, na které již odkazoval žalovaný shora ve svém vyjádření.

Soud se neztotožnil s námitkou žalobce, že se žalovaný s námitkami v tomto směru nevypořádal. Jak shora uvedeno, za stavu, kdy vyjádření žalovaného v podstatné části přejímá odůvodnění rozhodnutí, nelze takovou námitku uznat. Žalovaný žalobci zdůvodnil svůj postup při aplikaci ust. § 108 odst. 1 písm.m) ještě před vydáním napadených rozhodnutí, a to dne 14.5.2010 výzvou pod č.j. 6563/10-1300-106187(list. č. 13 správního spisu), k obraně žalobce proti tomuto postupu vyjádřené v podání doručeném dne 11.6.2010 pak žalovaný žalobci výzvou ze dne 13.8.2010 sdělil své stanovisko, námitky již uplatněné 11.6.2010 a dále rozvedené v podání doručeném dne 2.9.2010 (obsahově korespondující s žalobními námitkami) žalovaný následně vypořádal v odůvodnění napadených rozhodnutí, na které lze v plném rozsahu odkázat.

Námitce žalobce, že k výkladu čl. 21 odst. 1 písm.c) Šesté směrnice žalovaným užitý rozsudek ESD ve věci STADECO vychází z rozdílné skutkové situace, od níž nelze abstrahovat, soud nepřisvědčil. Soud prisvědčuje žalobci toliko potud, že okolnosti dané věci nedokládají, že by žalobce byl veden úmyslem obcházet zákon a krátit daň, či uplatnit neoprávněně odpočet, nicméně z tohoto rozsudku, zejména z již shora označených bodů odůvodnění č. 25 (vnitřní systém), č.26 a 27 („daňový dluh vzniká z důvodu, že DPH je na dokladu, místo zde není relevantní“), č. 28 („důvodem odvrácení nebezpečí ztráty daňových příjmů“) a č. 31 („Protože nebezpečí ztráty daňových příjmů, jež by mohlo plynout z uplatnění nároku na odpočet příjemcem faktury nese ten členský stát, ke kterému se DPH uvedená na dotčené faktuře vztahuje, povinnost odvést DPH existuje podle čl. 21 odst. 1 písm.c) v tomto členském státě) plyne obecný výklad uvedeného ustanovení, bez ohledu na důvody, které vedly k vystavení takového daňového dokladu. Proto (viz bod 33) „existuje povinnost odvést DPH v tom členském státě, ke kterému se vztahuje DPH uvedená na faktuře, i když dotčené plnění nebylo v tomto členském státě předmětem daně“. Tento rozsudek se pak vypořádává i s otázkou „opravy faktury“. Na odpovědnost vystavitele faktury pak, jak žalovaný rovněž uvedl, míří i Stanovisko Generální advokátky (bod 13): Čl. 21 odst. 1 písm.c) zakládá daňový dluh pouze vůči státu, jehož daň z přidané hodnoty je uvedena na faktuře.

Soud rovněž nedospěl k závěru, že by stát benefitoval z porušení povinnosti řádně a včas implementovat Šestou směrnici. Jak bylo uvedeno již výše, ani v předchozím soudním

řízení nedospěl soud k závěru, že by došlo k nesprávné implementaci dotčeného čl. 9 odst. 2 písm.e) Šesté směrnice ustanovením § 10 odst. 6 zákona o DPH.

V bodě V. žaloby žalobce v návaznosti tvrdí, že stát má nést odpovědnost za nesprávnou implementaci Šesté směrnice. Jak shora uvedeno, soud nezpochybňuje, že žalobce postupoval původně v souladu s oficiálním výkladem zaujatým k textu původního znění § 10 odst. 6 zákona o DPH, který se následně ukázal nesprávným, nešlo však v daném případě o nesprávnou implementaci, ale o nesprávný výklad (byť „oficiální“) správně implementovaného ustanovení. Již předchozí rozsudky vyslovily, že text zákona je v souladu s dotčeným článkem Šesté směrnice a lze jej interpretovat tak, jak žalobce původně činil. Soud však nedospěl k závěru, že by došlo k nesprávné implementaci.

Dovolává-li se žalobce textu ustanovení po novele provedené zákonem č. 302/2008 Sb., s tím, že text byl zásadně změněn, soud ani v tomto neshledal, že by až tato novela uvedla text ustanovení § 10 do souladu s Šestou směrnicí, jak žalobce tvrdí.

Po změně provedené zákonem č. 302/2008Sb. s účinností od 1.1.2009 zní ust. § 10 odst. 6) tak, že „Při poskytnutí služby zahraniční osobě nebo osobě povinné k dani, která má sídlo nebo místo podnikání v jiném členském státě, nebo provozovně umístěné mimo tuzemsko, je místem plnění místo, kde má osoba, které je služba poskytnuta, sídlo nebo místo podnikání, nebo je místem plnění místo, kde je umístěna provozovna, je-li služba poskytnuta pro tuto provozovnu, pokud jde o tyto služby:...“

Z důvodové zprávy předně vyplývá, že uvedená novela reflektuje novou Směrnicí Rady 2006/112/ES, která nahradila Šestou směrnicí. Nelze proto dovozovat implementaci touto úpravou provedenou ve vztahu k v té době již neplatné Šesté směrnicí. Jestliže pak důvodová zpráva poukazuje na zajištění jednoznačného výkladu aplikace platné směrnice, pak tím míří na v té době platnou Směrnicí Rady 2006/112/ES a úpravu místa plnění obsaženou mj. v čl. 44 a násl. této platné směrnice. Uvedená úprava odráží mj. i změnu textu jednotlivých článků nové platné směrnice a představuje i zpřesnění zajišťující jednoznačný výklad tak, jak k němu došlo i novou směrnicí. Z textu důvodové zprávy tak nelze dovozovat „přiznání chyby“, jak činí žalobce.

Ze shora uvedeného skutkového stavu pak nelze dovodit, že by sám o sobě původní nesprávný výklad či postup vedl ve svém konečném důsledku k tíži žalobce, tedy k zásahu do jeho majetkové sféry, jak již bylo shora uvedeno, k takovému nepříznivému důsledku, který by mohl představovat „zřejmou nespravedlnost“ v daném případě nedošlo, neboť žalobci po vystavení nových dokladů byla částka DPH uhrazena zřizovatelem – organizační složkou, a ani tento příjemce nebyl zkrácen v nároku na odpočet, který uplatnil. Nelze pominout, že před tím, než žalovaný znovu ve věci rozhodl, k jeho dožádání i belgický správce daně uvedl, že konečným místem spotřeby emisních povolenek byla Česká republika, kde měl zřizovatel umístěny elektrárny a rovněž uvedl, že původně odvedená daň byla zřizovateli vrácena. Žalobce se tak dovolává jako postupu spravedlivého toho, aby mu byla vrácena částka, kterou již mu zaplatil příjemce, a kterou v souladu s principy dobré správy této daně mu jako plátcí podle jím vystavených dokladů příslušelo podle zákona o DPH odvést.

Námítku v bodě VI. soud neshledal důvodnou. Soud předně odkazuje na ust. § 50 odst. 3 daňového řádu. Postup žalovaného byl plně v souladu s tímto ustanovením (včetně výkladu zaujatých judikaturou soudů, srov. např. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č.j. 8 Afs 15/2007-75), neboť daňový řád pro odvolací řízení stanoví

zvláštní postup oproti obecné úpravě ve správním řádu; dvouinstančnost řízení zde má jiná pravidla. Změna důvodu vzniku daňové povinnosti k níž v průběhu odvolacího řízení dospěl odvolací orgán, nemůže vést ke zrušení rozhodnutí I. stupně (platebního výměru) a k vrácení věci správci daně v I. stupni, ale, jak se v dané věci také stalo, zavazuje odvolací orgán k tomu, aby takovou změnu daňovému subjektu oznámil a dal mu možnost uplatnit proti takovému postupu obranu. Jak bylo shora uvedeno, žalovaný seznámil žalobce s důvody, které jej vedly k aplikaci ust. § 108 odst. 1 písm.) zákona o DPH, dal žalobci možnost se k tomuto postupu vyjádřit a žalobce právo uplatnit v tomto řízení proti tomuto postupu námitky plně využil. Prostor pro obranu žalobce byl dostatečný, na námitky uplatněné 11.6.2010 žalovaný reagoval a žalobci sdělil důvody pro které je nemůže uznat, žalobce pak znovu námitky rozšířil a i tyto byly žalovaným v odůvodnění napadených rozhodnutí jako odvolací námitky v úplnosti posouzeny. Soud proto neshledal namítané porušení práva na spravedlivý proces či porušení dvouinstančnosti řízení důvodné, k namítané vadě řízení v daném případě nedošlo.

Soud rovněž neshledal, jak již ze shora uvedeného odůvodnění plyne, že by žalobce „nemohl zjednat nápravu“ v důsledku délky postupu žalovaného v odvolacím řízení. Oprava daňových dokladů vystavených žalobcem 27.10.2006 byla v dispozici žalobce bez ohledu na probíhající odvolací řízení po zrušení původních rozhodnutí žalovaného soudem (v prvních dvou případech k 18.12.2008) a žalovaný, pakliže nedošlo k opravě dokladů z 27.10.2006, nemohl rozhodnout o vrácení dle nich uhrazené daně, když pro takový postup tak neexistoval zákonný podklad, a to bez ohledu na dobu v níž rozhodoval. Výsledek jeho postupu, jak již shora soud uvedl, nenese s sebou důsledek dopadu do majetkové sféry žalobce nad rámec povinného daňového zatížení, tedy nespravedlivě k tíži žalobce. Nejedná se proto o prosazení zřejmě nespravedlnosti. Byť postup daňové správy státu nebyl v počátku bezchybný, nevedl v konečném důsledku k odčerpání prostředků z majetkové sféry žalobce nepřipustným způsobem.

Městský soud v Praze proto o žalobě rozhodl podle ust. § 78 odst. 7 s.ř.s., a žalobu zamítl jako nedůvodnou.

Výrok o nákladech řízení se opírá o § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce, jenž v řízení nebyl úspěšný, nemá na náhradu nákladů řízení právo. To by náleželo úspěšnému žalovanému, soud však z obsahu spisu nezjistil, že by mu náklady řízení nad rámec běžných výdajů vznikly, ostatně žalovaný žádné své náklady ani neuplatňoval.

Výrok o vrácení soudního poplatku vychází z ust. § 10 odst. 1 ve spojení s ust. § 11 odst. 2 písm.q) zákona o soudních poplatcích (č. 549/1991 Sb. ve znění pozdějších předpisů).

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na

sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Praze dne 24. ledna 2012

Mgr. Jana Brothánková, v.r.
předsedkyně senátu