

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Filipa Dienstbiera v právní věci žalobce: **RAMI CZ s. r. o.**, se sídlem Freiwaldova 1007/2, Praha 4, zastoupeného Mgr. Tomášem Cimbotou, advokátem se sídlem Horní náměstí 7, Olomouc, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 11. 2013, č. j. 27629/13/5000-14303-711514, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 16. 3. 2016, č. j. 9 Af 9/2014 – 81,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovaný **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti částku ve výši 4.114 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám Mgr. Tomáše Cimboty, advokáta.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Dne 16. 11. 2012 Finanční úřad pro Prahu – Jižní Město (dále jen „správce daně“) doměřil žalobci dodatečným platebním výměrem (č. j. 277083/12/011512109230) daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období únor 2010 ve výši 1.369.450 Kč a současně rozhodl o povinnosti uhradit penále ve výši 273.890 Kč.

[2] K odvolání žalobce žalovaný uvedené rozhodnutí správce daně změnil v části týkající se bankovního spojení, v ostatním zůstal výrok napadeného rozhodnutí beze

změny. Za základ sporu žalovaný v odůvodnění svého rozhodnutí označil otázku, zda žalobci vznikl nárok na odpočet DPH, jestliže přijal zdanitelné plnění od osoby neregistrované jako plátce DPH (společnost OPRCHAL, spol. s r. o., dále jen „společnost Oprchal"), resp. osoby, které byla ke dni 31. 12. 2009 zrušena registrace k DPH z moci úřední pro neplnění zákonem stanovených povinností. Přesto, že žalovaný shledal žalobcem uplatněné námitky proti rozhodnutí správce daně částečně důvodnými, dospěl nakonec k závěru, že žalobce neoprávněně uplatnil nárok na odpočet DPH ze zdanitelného plnění.

[3] Žalovaný v odůvodnění svého rozhodnutí uvedl (body [35] až [37] odůvodnění), že na daný skutkový stav lze aplikovat závěry obsažené v rozsudku Dankowski (rozsudek Soudního dvora EU ze dne 22. 12. 2010 ve věci C-438/09). Pro posouzení nároku na odpočet DPH ze zdanitelných plnění poskytnutých společností Oprchal tak není rozhodující, zda byla společnost Oprchal registrována jako plátce DPH. Žalobce však měl nárok na odpočet DPH ze zdanitelných plnění přijatých od společnosti Oprchal teprve od okamžiku, kdy společnost Oprchal splnila svoji registrační povinnost, a byla registrována jako plátce DPH. 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 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném v rozhodném období (dále jen „zákon o DPH"), tedy 1 milion Kč.

[4] Žalovaný dále vycházel z údajů, které měl k dispozici, tedy z faktur vystavených společností Oprchal, které mu byly předloženy žalobcem, a dospěl k závěru, že společnost Oprchal překročila stanovený obrat jednoho milionu Kč již v lednu 2010. Pokud by společnost Oprchal splnila svoji registrační povinnost, stala by se plátcem od 1. 4. 2010. Žalobce si tak mohl nárokovat odpočet DPH ze zdanitelných plnění uskutečněných touto společností teprve od tohoto data.

II. Posouzení žaloby městským soudem

[5] Městský soud v Praze rozhodnutí žalovaného zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Opodstatněnou shledal námitku, že žalovaný nerespektoval aplikační přednost směrnice Rady č. 2006/112/ES o společném systému DPH v konsolidovaném znění (dále jen „směrnice 2006/112/ES") a závazné výklady této směrnice včetně výkladu podaného v rozsudku Dankowski, ačkoli tvrdil, že tak učinil. Žalovaný nezpochybnil, že společnost Oprchal byla v rozhodném zdaňovacím období měsíce února roku 2010 osobou povinnou k dani, a to jak podle § 5 odst. 1 zákona o DPH, tak čl. 9 směrnice 2006/112/ES. 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 milion Kč, která je v § 6 odst. 1 zákona o DPH stanovena jako limit pro toto osvobození. Mezi stranami rovněž není sporné, že plnění poskytnuté společností Oprchal lze podřadit pod předmět DPH, že se jedná o zdanitelné plnění a že přijatá zdanitelná plnění byla použita žalobcem pro uskutečnění jeho ekonomické činnosti. Rovněž daňové doklady splňovaly právními předpisy požadované náležitosti.

[6] Závěr o nemožnosti přiznat žalobci nárok na odpočet daně žalovaný vystavěl výlučně na konstrukci, která spočívá v aplikaci § 94 odst. 1 věty prvé zákona o DPH, což

je však v rozporu s unijním právem. Směrnice 2006/112/ES nestanoví totiž žádnou podmínku nároku na odpočet daně, která by spočívala v jeho provázanosti s okamžikem, kdy se poskytovatel služeb jako osoba povinná k dani stane podle národní úpravy registrovaným plátcem daně. Podle čl. 167 uvedené směrnice nárok na odpočet daně vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpočitatelné daně. Podle čl. 168 písm. a) téže směrnice 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, daň, 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, jež byla dříve zakotvena v čl. 17 odst. 1 a 2 šesté směrnice Rady 77/388/EHS o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu (dále jen „směrnice 77/388/EHS“), a kterou vyložil rozsudek Dankowski.

[7] Městský soud ve svém odůvodnění citoval body 22, 33 až 36, 38 a 47 odůvodnění rozsudku Dankowski, z nichž podle něj vyplývá, že přiznání nároku na odpočet DPH nelze podmiňovat tím, zda osoba povinná k dani, která zdanitelné plnění poskytla, je či není pro účely DPH registrována jako plátce daně. Registrační povinnost osoby povinné k dani je totiž otázkou pouze evidenční, nikoli rozhodující pro plnění povinností a uplatnění práv plátce. To je zřejmé i ze skutečností, že směrnice 2006/112/ES v relevantních ustanoveních nehovoří o registrovaném plátci daně, ale o osobě povinné k dani. Správce daně ani žalovaný přitom nezpochybnili, že žalobce i společnost Oprchal byli v rozhodném zdaňovacím období osobami povinnými k dani. Žalovaný vycházel z právní úpravy pojmu „plátce“ obsažené v § 4 odst. 1 písm. s) zákona o DPH, ve znění účinném do 31. 3. 2011. 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 prvá zákona o DPH, ve znění účinném do 31. 12. 2012, ovšem není v souladu s unijní úpravou obsaženou ve směrnici 2006/112/ES, a je proto nezákonný.

[8] Soud k tomu dodal, že aby se společnost Oprchal skutečně stala plátcem daně podle § 94 odst. 1 zákona o DPH, ve znění účinném do 31. 12. 2012, z něhož žalovaný vycházel, musela by předtím splnit registrační povinnost. To, že by společnost splnila registrační povinnost, však nebylo ze strany správního orgánu ničím doloženo. Přestože registrace společnosti 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 obrat 1 milion Kč za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců.

[9] Podle městského soudu nebylo dále povinností žalobce prokazovat v řízení, zda a kdy konkrétně společnost Oprchal dosáhla zákonem stanovené výše obratu. Žalobce jakožto daňový subjekt nemá zákonem danou možnost prověřit celkovou výši ročního obratu jiného daňového subjektu. Bylo naopak povinností správce daně, aby v případě pochybností o tom, zda a kdy konkrétně uvedená společnost dosáhla výše obratu uvedené v § 6 zákona o DPH, tuto okolnost sám prověřil a svá zjištění doložil relevantními důkazy. Žalobce mohl být v tomto směru správci daně nápomocen a mohl rovněž předkládat důkazy, které by prokazovaly výši obratu jeho poskytovatele služeb v rozhodném období.

[10] Žalobce předložil faktury vystavené společností Oprchal, které se týkají zdanitelných plnění poskytnutých v roce 2009, až v řízení před soudem. Šlo o faktury, o kterých žalovaný tvrdí, že se o nich žalobce ve svých podáních sice zmínil, ale správci daně je nepředložil. To však správce daně nezbavovalo v průběhu daňového řízení odpovědnosti za řádné prověření celkové výše ročního obratu společnosti Oprchal v rozhodném období.

[11] Nerespektování závěrů plynoucích z judikatury Soudního dvora žalovaným podle soudu spočívá také v tom, že žalovaný se v souzené věci dostatečně nezabýval otázkou dobré víry žalobce. I když v dané věci nevyvstalo podezření z účasti žalobce v tzv. kolotočovém podvodu (tzv. *carousel fraud*), i v tomto případě platí, že každé plnění musí být zohledněno samo o sobě a musí být posouzeno objektivně a že je třeba chránit dobrou víru účastníka obchodního vztahu, který nemusí vědět o podvodném jednání. 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. Žalovaný měl proto dostatečně prokázat 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 v dodavatelském řetězci, resp. že bylo společností Oprchal uskutečněno se záměrem zkrátit daňovou povinnost. Obranu žalobce, že obchodoval se společností Oprchal dlouhodobě a že nemohl vědět, že jí byla registrace DPH zrušena, však žalovaný blíže nezkoumal a svůj závěr opřel toliko o posouzení právní otázky „plátcovství“. Soud v souvislosti s otázkou posuzování dobré víry daňového subjektu poukázal na judikaturu Soudního dvora.

III. Kasační stížnost

[12] Rozsudek Městského soudu v Praze žalovaný (dále jen „stěžovatel“) napadá kasační stížností, a to z důvodů, že:

A) K registraci daňového subjektu (společnosti Oprchal) jako plátce DPH nedochází okamžikem překročení zákonem stanoveného obratu pro registraci k DPH.
B) Správce daně i stěžovatel naplnili § 92 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu. V dané věci to byl účastník řízení, kdo neunesl své důkazní břemeno.
C) Předmětem sporu nebylo posouzení toho, zda účastník řízení věděl nebo vědět mohl a měl, že se svým plněním účastní podvodu na DPH.

[13] K bodu A) stěžovatel uvádí, že městský soud vyložil právní závěry rozsudku Dankowski příliš extenzivně a připomíná konkrétní skutkový i právní základ tohoto případu. Soudní dvůr rozsudkem podal výklad čl. 17 odst. 6, čl. 18 odst. 1 písm. a) a čl. 22 odst. 3 písm. b) směrnice 77/388/EHS. Jeho závěry přitom platí i pro výklad směrnice 2006/112/ES. Rozsudek ve věci Dankowski jen konstatuje, že pouhé nesplnění registrační povinnosti dodavatele k DPH nemůže být důvodem pro odepření nároku na odpočet daně uplatněného odběratelem. Z rozsudku ani z dotčených ustanovení směrnice o společném systému DPH neplyne, že by k registraci plátce DPH mělo dojít přesně v okamžiku, kdy

tento subjekt překročí zákonem stanovený obrat pro registraci. Pro posouzení nároku na odpočet daně ze zdanitelných plnění poskytnutých společností Oprchal nebylo rozhodující, zda tato společnost splnila svou registrační povinnost, ale zda byly naplněny zákonné předpoklady pro to, aby byla jako plátce DPH registrována.

[14] Stěžovatel vyšel z faktur vystavených společností Oprchal, které mu byly předloženy žalobcem, a dospěl k závěru, že obrat 1 milion Kč stanovený v § 6 zákona o DPH společnost Oprchal překročila v lednu 2010. Podle § 94 odst. 1 zákona o DPH, ve znění účinném do 31. 12. 2012, se taková osoba povinná k dani stává plátcem nejdříve od prvního dne třetího měsíce následujícího po měsíci, ve kterém překročila stanovený obrat, pokud zákon nestanoví jinak. Žalobci tak vznikl nárok na odpočet daně ze zdanitelných plnění přijatých od obchodní společnosti Oprchal od 1. 4. 2010. Z rozsudku Dankowski pouze plyne, že se na osobu povinnou k dani musí hledět tak, jako by svou registrační povinnost splnila, což je postup, který aplikoval stěžovatel. Stěžovatel odmítá závěr městského soudu, že k registraci daňového subjektu (zde společnosti Oprchal) jako plátce dochází okamžikem překročení zákonem stanoveného obratu pro registraci k DPH.

[15] Stěžovatel nesouhlasí s tvrzením městského soudu, že jeho výklad § 94 odst. 1 věty prvé zákona o DPH a aplikace závěrů výkladu na daný případ, je v rozporu s unijním právem. V souvislosti s vydáním rozsudku ve věci Dankowski bylo zákonem č. 505/2012 Sb. novelizováno ustanovení § 94 odst. 1 zákona o DPH a současně se změnil charakter registrace plátce DPH na ryze evidenční. Současné znění § 94 odst. 1 zákona o DPH stanoví, že osoba povinná k dani uvedená v § 6 zákona o DPH je povinna podat přihlášku k registraci do 15 dnů po skončení kalendářního měsíce, ve kterém překročila stanovený obrat. V souladu s § 6 odst. 2 uvedeného zákona se osoba, která má sídlo v tuzemsku, při překročení stanoveného obratu stává plátcem daně ze zákona, a to k prvnímu dni druhého měsíce po měsíci, v němž obrat překročila. I při aplikaci současné právní úpravy, která je plně v souladu s unijním právem i s rozsudky Soudního dvora, na posuzovanou věc, by se společnost Oprchal stala plátcem až od 1. 3. 2010. K uznání nároku na odpočet daně za zdaňovací období únor 2010 by tak také nedošlo.

[16] Stěžovatel dále [sub B)] nesouhlasí s názorem městského soudu, že nebylo povinností účastníka řízení, aby prokazoval, zda a kdy konkrétně společnost Oprchal dosáhla zákonem stanovené výše obratu, a že bylo povinností správce daně, aby v případě pochybností o tom, zda a kdy konkrétně dosáhla společnost výše obratu uvedené v § 6 zákona o DPH, tuto okolnost sám prověřil a svá zjištění podložil relevantními důkazy. Stěžovatel připomíná, že předmětem řešené věci je oprávněnost nároku na odpočet daně z plnění, která účastníku řízení poskytl dodavatel, který není uveden v registru plátců DPH, resp. mu byla registrace plátce DPH zrušena. Důkazní povinnost podle stěžovatele tíží daňový subjekt, který má povinnost sám daň přiznat a vedle toho též povinnost své tvrzení doložit. Pokud tedy žalobce tvrdil, že mu náleží nárok na odpočet daně ze zdanitelných plnění, která mu byla poskytnuta plátcem, který nebyl v rozhodné době evidován v registru plátců DPH, bylo jeho povinností toto své tvrzení v souladu s § 92 odst. 3 daňového řádu prokázat.

[17] Uplatnění nároku na odpočet DPH sice není podmíněno tím, že dodavatel je v momentě poskytnutí, resp. přijetí plnění uveden v registru plátců DPH, avšak s ohledem

na zavedená pravidla a funkci registru plátců DPH je legitimně očekávatelné, že v případech, kdy poskytovatel plnění uvedený na dokladu není uveden v registru plátců DPH, bude daňový status poskytovatele plnění předmětem možného zpochybnění a následného dokazování. Této skutečnosti si musí být příjemce plnění, který bude chtít uplatnit nárok na odpočet daně, vědom. Stěžovatel rovněž cituje judikaturu Nejvyššího správního soudu v souvislosti s tvrzením, že nelze odhlédnout od povinnosti podnikajících osob nést určitou míru rizika za výběr svých obchodních partnerů. S odvoláním na právní rozbor vyhotovený pro žalobce Mgr. Z. K., který byl správci daně doručen dne 11. 5. 2012, stěžovatel tvrdí, že žalobce prokazatelně disponoval důkazním materiálem (fakturami vystavenými společností Oprchal v roce 2009 a 2010), který však nebyl správci daně ani stěžovateli v rámci daňového řízení doložen.

[18] K požadavku městského soudu, aby správce daně prověřil a doložil, zda a kdy konkrétně společnost Oprchal dosáhla výše obratu uvedené v § 6 zákona o DPH, stěžovatel poznamenává, že společnost Oprchal byla v předmětné době pro správce daně nekontaktní, jak je patrné z odpovědi dožádaného správce daně ze dne 4. 4. 2012.

[19] Městský soud podle stěžovatele svým přístupem opomenul princip unesení důkazního břemene daňovým subjektem a limity pro zjišťování daňově významných skutečností stanovené daňovým řádem. V dané věci to byl žalobce, kdo rezignoval na zásadu spolupráce zakotvenou v daňovém řádu a nepředložil správci daně důkazní materiál, který měl prokazatelně k dispozici. Přijetí závěrů městského soudu by znamenalo, že správce daně bude nucen v každé obdobné situaci šetřit, zda a kdy došlo u poskytovatelů zdanitelných plnění, tedy třetích osob, které nejsou přímými účastníky řízení, k překročení obratu stanoveného v § 6 odst. 1 zákona o DPH. Tento obrat by v některých případech musel správce daně u třetích osob šetřit za období dvanácti bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců. Takový závěr je v rozporu s daňovým řádem a částečně popírá účel povinnosti daňových subjektů zakotvené v § 95 odst. 1 zákona o DPH.

[20] Stěžovatel konečně uvádí [sub C)], že v odvolacím řízení neposuzoval, zda se v dané věci jedná o plnění zasažená podvodem na DPH, jak se snaží naznačit městský soud. Stěžovatel naopak šetřil, zda má žalobce nárok na odpočet DPH od osoby identifikované k dani, která ke dni uskutečnění zdanitelného plnění nebyla plátcem DPH, a pokud ano, od jakého data jí lze v souladu s rozsudkem ve věci Dankowski a se zákonem o DPH přiznat dotčený nárok na odpočet daně. Předmětem šetření naopak nebylo posuzování dobré víry žalobce, konkrétně toho zda jednání obchodní společnosti Oprchal spočívající ve vystavení faktur za zdanitelná plnění poskytnutá žalobci s vyčíslením DPH, bylo uskutečněno se záměrem krácení daně. I tuto výtku městského soudu proto stěžovatel považuje za nedůvodnou. Stěžovatel závěrem požaduje, aby Nejvyšší správní soud rozsudek Městského soudu v Praze zrušil a vrátil mu věc k dalšímu řízení.

IV. Vyjádření žalobce

[21] Žalobce se ve svém vyjádření ke kasační stížnosti ztotožňuje se závěry městského soudu. Nesouhlasí pouze s odůvodněním rozsudku v části, ve které mu soud vytýká, že správci daně v průběhu daňové kontroly nepředložil důkazy o tom, že se společností Oprchal obchodoval již před rokem 2010. Ve svém vyjádření žalobce zdůrazňuje, že

správci daně předložil k nahlédnutí faktury společnosti Oprchal vystavené žalobci v letech 2008 a 2009. Úřední osoby správce daně se jimi měly odmítnout zabývat, neboť předmětem daňové kontroly byly roky 2010 a 2011 a nejsou místně příslušným správcem daně k ověření pravosti a pravdivosti předložených faktur. Žalobce závěrem poznamenává, že krom osobní prezentace předmětných faktur byly zmíněny i v textu právního rozboru Mgr. K.

V. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[22] Nejvyšší správní soud ověřil, že stěžovatel je osobou oprávněnou k podání kasační stížnosti (§ 102 s. ř. s.). V kasační stížnosti, kterou podal včas (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), uplatňuje přípustné důvody podle § 103 odst. 1 písm. b) a c) s. ř. s. a doložil, že v řízení za něj v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. jedná osoba s vysokoškolským právnickým vzděláváním. Kasační stížnost je věcně projednatelná. Nejvyšší správní soud proto posoudil kasační stížnost v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán jejím rozsahem a uplatněnými stížnostními důvody. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[23] Kasační stížnost není důvodná.

[24] Pro přehlednost je odůvodnění dále dle okruhů uplatněných kasačních námitek. Nejprve se soud zabýval otázkou registrační povinnosti a osobou povinnou k dani (V. a), následně unesením důkazního břemene správce daně (V. b) a na závěr tím, zda měl stěžovatel posoudit vědomost žalobce (věděl či vědět mohl a měl) o jeho účasti na daňovém podvodu (V. c).

V. a Registrační povinnost a osoba povinná k dani

[25] Předně soud uvádí, že přestože stěžovatel ve své kasační stížnosti formuluje svůj první kasační bod jako výtku městskému soudu stran nesprávného posouzení časového aspektu registrace osoby povinné k dani (odkdy se osoba povinná k dani stává registrovaným plátcem daně), je jádrem pře otázka jiná. Podstatou sporu je totiž právní otázka, zda může osoba povinná k dani dle směrnice 2006/112/ES (dále jen „osoba povinná k dani dle směrnice“) uplatnit odpočet daně za zdanitelné plnění poskytnuté jí jinou osobou povinnou k dani dle směrnice, přestože osoba poskytující zdanitelné plnění není dle zákona o DPH registrována k DPH.

[26] Věc předložená soudu se přímo dotýká otázek spojených s unijním právem. Jedná se však o otázky k ustanovením, která již byla Soudním dvorem Evropské unie vyložena (acte éclairé). Nevystává tak potřeba podávat předběžnou otázku k Soudnímu dvoru Evropské unie.

[27] Soudní dvůr se podmíněností nároku na odpočet daně registrací osoby povinné k dani dle směrnice zabýval mezi jinými v rozsudcích Dankowski, Abblesio (rozsudek Soudního dvora EU ze dne 14. 3. 2013 ve věci C-527/11) či Salomie a Oltean (rozsudek Soudního dvora EU ze dne 9. 7. 2015 ve věci C-183/14).

[28] V posledně uvedeném rozsudku Soudní dvůr stanovil, že (důraz přidán):

„55 Články 167 a následující směrnice 2006/112 upravují vznik a rozsah nároku na odpočet daně. Je nutné zvláště připomenout, že podle článku 167 této směrnice uvedený ***nárok vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpočitatelné daně****.*

56 Podle ustálené judikatury Soudního dvora představuje nárok na odpočet daně základní zásadu společného systému DPH, který nemůže být v zásadě omezen a uplatňuje se přímo u všech daní, které zatěžují plnění uskutečněná na vstupu (v tomto smyslu viz zejména rozsudky Gabalfrisa a další, C-110/98 až C-147/98, EU:C:2000:145, bod 43, jakož i Idexx Laboratories Italia, C-590/13, EU:C:2014:2429, body 30 a 31).

57 Účelem tohoto systému je zcela zbavit podnikatele zátěže DPH, která je splatná nebo byla zaplacena v rámci všech jeho ekonomických činností. Pokud jde o daňovou zátěž všech ekonomických činností bez ohledu na jejich cíle nebo výsledky, ***společný systém DPH*** *v důsledku toho* ***zaručuje dokonalou neutralitu*** *za podmínky, že uvedené činnosti samy rovněž podléhají DPH (v tomto smyslu viz rozsudky Gabalfrisa a další, C-110/98 až C-147/98, EU:C:2000:145, bod 44, jakož i Idexx Laboratories Italia, C-590/13, EU:C:2014:2429, bod 32).*

58 Soudní dvůr mimoto rozhodl, že ***základní zásada neutrality DPH vyžaduje, aby odpočet DPH na vstupu byl přiznán, jestliže jsou splněny věcné hmotněprávní požadavky, i když osoby povinné k dani nevyhověly určitým požadavkům formálním*** *(v tomto smyslu viz rozsudky Ecotrade, C-95/07 a C-96/07, EU:C:2008:267 bod 63; Uszodaépítő, C-392/09, EU:C:2010:569, bod 39; Nidera Handelscompagnie, C-385/09, EU:C:2010:627, body 42 a 43, jakož i Idexx Laboratories Italia, C-590/13, EU:C:2014:2429, bod 38).*

59 Platí tedy, že jakmile má správce daně k dispozici údaje potřebné k tomu, aby určil, že jsou splněny věcné hmotněprávní požadavky, nemůže, co se týče nároku osoby povinné k dani na odpočet této daně, vyžadovat splnění dalších podmínek, které by mohly vést k tomu, že by tento nárok nebylo možné uplatnit (viz rozsudek Idexx Laboratories Italia, C-590/13, EU:C:2014:2429, bod 40).

60 ***Registrace pro účely DPH*** *stanovená v článku 214 směrnice 2006/112, jakož i povinnost osoby povinné k dani oznámit zahájení, změnu nebo ukončení činnosti uvedená v článku 213 této směrnice* ***představují pouze formální požadavky pro účely kontroly, které nemohou zpochybnit zejména nárok na odpočet DPH, jestliže jsou splněny věcné hmotněprávní podmínky, které zakládají tento nárok*** *(v tomto smyslu zejména viz rozsudky Nidera Handelscompagnie, C-385/09, EU:C:2010:627, bod 50; Tóth, C-324/11, EU:C:2012:549, bod 32, a Ablessio, C-527/11, EU:C:2013:168, bod 32).*

61 Z toho zejména vyplývá, že ***osobě povinné k DPH nelze zabránit v uplatnění jejího nároku na odpočet daně s odůvodněním, že nebyla zaregistrována pro účely DPH*** *před použitím zboží pořízeného v rámci své zdaněné činnosti (v tomto smyslu zejména viz rozsudek Nidera Handelscompagnie, C-385/09, EU:C:2010:627, bod 51).*

62 Mimoto opatření, jež mají členské státy možnost přijmout na základě článku 273 směrnice 2006/112 k zajištění správného výběru daně a předcházení daňovým únikům, nesmějí jít nad rámec toho, co je nezbytné k dosažení těchto cílů, ani zpochybnit neutralitu DPH (v tomto

smyslu zejména viz rozsudky Gabalfrisa a další, C-110/98 až C-147/98, EU:C:2000:145, bod 52; Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, bod 26; Nidera Handelscompagnie, C-385/09, EU:C:2010:627, bod 49, jakož i Idexx Laboratories Italie, C-590/13, EU:C:2014: 2429, body 36 a 37).

63 Praxe, která sankcionuje nedodržení povinností týkajících se účetnictví a daňového přiznání osobou povinnou k dani odepřením nároku na odpočet daně, jde tak zjevně nad rámec toho, co je nezbytné k dosažení cíle zajistit správné provádění takových povinností, jelikož unijní právo nebrání členským státům, aby jako sankci za porušení uvedených povinností případně uložily pokutu nebo peněžní sankci odpovídající závažnosti přestupku. Uvedená praxe jde rovněž nad rámec toho, co je nezbytné k zajištění správného výběru DPH a předcházení daňovým únikům ve smyslu článku 273 směrnice 2006/112, jelikož může dokonce vést ke ztrátě nároku na odpočet daně, pokud k opravě daňového přiznání správcem daně dojde až po uplynutí pevné promlčecí lhůty, kterou k provedení odpočtu osoba povinná k dani disponuje (per analogiam viz rozsudek Ecotrade, C-95/07 a C-96/07, EU:C:2008:267, body 67 a 68).

64 Ze spisu předloženého Soudnímu dvoru vyplývá, že v projednávaném případě byly věcné hmotněprávní podmínky pro nárok na odpočet daně na vstupu splněny a že navrhovatelé ve věci v původním řízení byli při provádění daňové kontroly považováni za osoby povinné k DPH. Za takových podmínek ***odklad uplatnění nároku na odpočet DPH až ke dni podání prvního přiznání k této dani těmito osobami povinnými k dani uplatňovaný pouze z důvodu, že nebyly v době, kdy uskutečňovaly plnění podléhající DPH, zaregistrovány pro účely DPH****, přičemž tyto osoby musely také odvést daň související s těmito plněními,* ***představuje praxi, jež jde nad rámec toho, co je nezbytné k zajištění správného výběru daně a předcházení daňovým únikům****.*

65 Z toho vyplývá, že na třetí a čtvrtou otázku je třeba odpovědět tak, že směrnice 2006/112 brání za takových okolností, jaké jsou dány ve věci v původním řízení, vnitrostátní právní úpravě, podle níž se nárok na odpočet DPH, která je splatná nebo byla zaplacena na vstupu za zboží nebo služby použité pro účely zdanitelných plnění, odepře osobě povinné k dani, která má však povinnost odvést daň, kterou měla vybrat, ***pouze z důvodu, že nebyla v době, kdy uskutečňovala tato plnění, zaregistrovaná pro účely DPH****, a to dokud není řádně zaregistrovaná pro účely DPH a nepodá přiznání k dlužné dani.*“

[29] K potvrzení výše uvedených závěrů došlo i v nedávném rozsudku ve věci Barlis (rozsudek Soudního dvora EU ze dne 15. 9. 2016 ve věci C-516/14). Soudní dvůr především opakovaně zdůraznil, že (důraz přidán) „*základní zásada neutrality DPH vyžaduje, aby odpočet DPH na vstupu* ***byl přiznán, jestliže jsou splněny věcné hmotněprávní podmínky, i když osoby povinné k dani nevyhověly určitým formálním podmínkám****. Platí tedy, že jakmile má správce daně k dispozici údaje potřebné k tomu, aby určil, že jsou splněny věcné hmotněprávní podmínky, nemůže, pokud jde o nárok osoby povinné k dani na odpočet této daně, vyžadovat splnění dalších podmínek, které by mohly vést k tomu, že by tento nárok nebylo možné uplatnit (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 21. října 2010, Nidera Handelscompagnie, C-385/09, EU:C:2010:627, bod 42; ze dne 1. března 2012, Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz, C-280/10, EU:C:2012:107, bod 43, a ze dne 9. července 2015, Salomie a Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, body 58 a 59 a citovaná judikatura).*“

[30] Závěry Soudního dvora pro účely českého právního řádu potvrdil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 25. 11. 2015, č. j. 3 Afs 6/2015 - 30 (jež navázal na východiska rozsudků ze dne ze dne 30. 7. 2014, č. j. 8 Afs 59/2013 - 1 a ze dne 23. 1. 2014, č. j. 9 Afs 35/2013 - 21).

[31] V rozsudku ze dne 3. 12. 2015, č. j. 9 Afs 189/2015 - 33, se Nejvyšší správní soud přímo zabýval otázkou odepření nároku na odpočet plátci, jehož dodavateli byla zrušena registrace k dani z přidané hodnoty, tedy otázkou přiléhající nyní řešenému sporu.

[32] V bodu [38] posledně citovaného rozsudku soud uzavřel, že (důraz přidán) „[r]*egistrace společnosti* […] *k dani z přidané hodnoty byla zrušena, což bylo odůvodněno neplněním povinností vyplývajících ze zákona o dani z přidané hodnoty [§ 106 odst. 7 písm. b) tohoto zákona]. Z tohoto rozhodnutí není patrno, zda se správce daně, který je vydal, zabýval obratem dané společnosti dle § 6 zákona o dani z přidané hodnoty (tj. tím, zda společnost překračovala či nepřekračovala obrat 1.000.000 Kč za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců). Ust. § 6 zákona o dani z přidané hodnoty navazuje na čl. 287 směrnice 2006/112/ES, dle něhož může Česká republika poskytnout osvobození od daně osobám povinným k dani, jejichž roční obrat je nejvýše roven ekvivalentu 35.000 eur v korunách při kurzu platném ke dni 1. 5. 2004, kdy přistoupila k Evropskému společenství.* ***Pokud by byl obrat dle § 6 zákona o dani z přidané hodnoty překročen, nebyly by naplněny podmínky pro osvobození malých podniků od daně z přidané hodnoty, které povoluje směrnice č. 2006/112/ES v čl. 282 a násl.*** *V takovém případě by nebylo pochyb o tom, že s ohledem na závěry rozsudku Soudního dvora ve věci Dankowski by samotným zrušením registrace dodavatele k dani nebylo možno odůvodnit nepřiznání nároku na odpočet daně u odběratele. Vzhledem k tomu, že se rozhodnutí o zrušení registrace vůbec nevyjádřilo k obratu dle § 6 zákona o dani z přidané hodnoty, nelze z něj ověřit, že nedošlo k právě naznačenému problému. V takovém případě pak v nynější věci* ***nebylo možno nárok na odpočet daně z přidané hodnoty odmítnout pouze s odkazem na popsané rozhodnutí o zrušení registrace společnosti*** […]***k dani z přidané hodnoty.***“

[33] Registrační povinnost je nutno stran výše zmíněného považovat za toliko formální požadavek, který bez dalšího nemůže upřít osobám povinným k dani dle směrnice nárok na uplatnění odpočtu daně (DPH) na vstupu ze zdanitelného plnění poskytnutého jinou osobou povinnou k dani dle směrnice. Ustál-li správce daně na závěru, že registrace k DPH je zákonnou podmínkou pro plnění povinností a uplatnění práv osoby povinné k dani dle směrnice, nenachází tento právní názor oporu v unijní úpravě ani v českém právním řádu, o čemž soud pojedná dále.

[34] Důvodová zpráva k zákonu č. 502/2012 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „novela“), přímo uvádí, že „*nově* [je] *stanovení registrační povinnosti v souladu s návazností na daňový řád podle § 125 – 131 DŘ a s předmětnou judikaturou ESD (např. C 438/09 Dankowski) otázkou pouze evidenční, nikoliv rozhodující pro plnění povinností a uplatnění práv plátce.*“ Evidenční charakter registrace z povahy věci nemůže založit (konstituovat, tedy nikoliv pouze deklarovat pro účely evidence) překážku uplatnění odpočtu daně.

[35] Registraci k dani z přidané hodnoty nelze bez dalšího považovat za hmotněprávní podmínku vzniku nároku na odpočet daně (srov. bod 33 rozsudku Dankowski nebo stejný bod rozsudku Ablessio). V opačném případě by došlo ke znevýhodnění nově vznikajících daňových subjektů, které ačkoliv by byly osobami povinnými k dani (překročily by zákonný požadavek výše obratu dle § 6 zákona o DPH), nemohly by si investiční výdaje a další zdanitelná plnění, která zakládají nárok na odpočet daně, uplatnit ve lhůtě nenarušující dokonalou neutralitu systému daně z přidané hodnoty (srov. bod 31 rozsudku Ablessio). Ačkoliv osoba povinná k dani dle směrnice má dle unijního práva nárok na odpočet daně, odepřením možnosti nárokovat odpočet daně na vstupu ze zdanitelného plnění poskytnutého touto osobou by došlo ke značnému znevýhodnění této osoby v systému DPH.

[36] Obecně lze registrační povinnost pojímat jako jedno z opatření, které v konečném důsledku ve smyslu čl. 273 směrnice 2006/112/ES směřuje ke správnému výběru daní a předcházení daňovým únikům. Efektivnost tohoto opatření však nespočívá v jeho časovém aspektu. K překonání časového aspektu registrační povinnosti a uskutečnění podvodného jednání lze totiž využít i obyčejný převod obchodní společnosti (daňového subjektu), která již je registrována k dani z přidané hodnoty. Registrační povinnost, resp. absence osoby povinné k dani v registru plátců DPH, slouží jako „výstražná kontrolka“ pro každého obezřetného plátce, který musí být o to opatrnější, chce-li si nárokovat odpočet daně, v obchodním styku s osobou neregistrovanou k dani z přidané hodnoty. Není však důvodu, aby evidenční povinnost bránila uplatnit obezřetnému plátci (odběrateli) odpočtu daně na vstupu od svého odběratele, který je osobou povinnou k dani dle směrnice.

[37] Závěry vyslovené stěžovatelem k zákonné registrační povinnosti osoby povinné k dani, resp. časovým aspektům registrace plátce, nebyly předmětem podrobnějšího přezkumu, neboť v dané věci není postaveno najisto odkdy a zda vůbec společnost Oprchal přestala být osobou povinnou k dani dle směrnice, o čemž soud pojedná dále (v části V. b rozsudku). Městský soud navíc nezpochybnil samotnou konstrukci registrace, ale toliko vázanost (podmíněnost) možnosti uplatnit si odpočet daně na vstupu od osoby povinné k dani dle směrnice až po splnění formálního kritéria - registrace k DPH. Ačkoliv zákon stanoví, že se osoba povinná k dani stává plátcem od prvního dne druhého měsíce následujícího po měsíci, ve kterém překročila stanovený obrat (nestane-li se podle ZDPH plátcem dříve), nemá tato formální podmínka vliv na nárok na odpočet daně vyplývající ze zdanitelných plnění poskytnutých osobou povinnou k dani dle smyslu směrnice.

[38] Nejvyšší správní soud uzavírá, že nárok na odpočet daně ze zdanitelných plnění přijatých od osoby povinné k dani dle směrnice nebylo v době rozhodné bez dalšího podmíněno registrací této osoby k DPH (dle § 94 zákona o DPH). Městský soud právní otázku posoudil správně. Kasační námitku stěžovatele nutno označit za nedůvodnou.

V. b Unesení důkazního břemene správce daně

[39] Z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu vyplývá, že prokazování nároku na odpočet DPH je prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba ověřovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. To znamená, že

ani daňové doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, nebo nejsou splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění. V daňovém řízení se uplatňuje zásada, podle které má daňový subjekt povinnost jednak přiznat daň (břemeno tvrzení) a jednak povinnost toto tvrzení prokázat (břemeno důkazní). Daňový subjekt má povinnost v pochybnostech prokázat pravdivost údajů deklarovaných na daňovém dokladu (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2008, č. j. 9 Afs 93/2007 - 84, a ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004 - 63, nebo nález pléna Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95).

[40] Faktické uskutečnění zdanitelného plnění nemusí být vždy prokázáno formálně správným daňovým dokladem (srov. usnesení Ústavního soudu ze dne 11. 2. 2008, sp. zn. I. ÚS 1841/07). A naopak. Daňový doklad nemusí vždy prokazovat, že se zdanitelné plnění, které je jeho předmětem, opravdu uskutečnilo. Daňový doklad, který jen simuluje uskutečnění zdanitelného plnění, není relevantním důkazem a opravňuje správce daně požadovat, aby daňový subjekt existenci zdanitelného plnění prokázal. Proto daňový doklad (po formální stránce bezvadný) nemusí být dostatečným podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH, neodpovídá-li mu uskutečněné zdanitelné plnění (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 10. 2006, č. j. 2 Afs 7/2006 - 107).

[41] Správce daně se v daňovém řízení musí, ve shodě s citovanými judikaturními závěry, dobrat závěru, zda došlo k prokázání naplnění hmotněprávních podmínek pro nárok na odpočet daně.

[42] Výše uvedené dílčí argumentační závěry je nutno uplatnit v posuzovaném případě. Pro přehlednost je vhodné připomenout skutkový děj, jak vyplynul ze spisového materiálu.

[43] Dne 11. 1. 2012 byl se žalobcem sepsán protokol o zahájení daňové kontroly č. j. 2065/12/011934109114. Žalobce do protokolu krom jiného uvedl, že se společností Oprchal uzavřel smlouvy o dílo na práce velkého rozsahu. Společnost Oprchal dle názoru žalobce byla osobou povinnou k dani už jen z titulu obchodní spolupráce s ním.

[44] Žalobce následně předložil správci daně požadované faktury a tři smlouvy o dílo uzavřené se společností Oprchal ve dnech 15. 5. 2009, 20. 9. 2009 a 1. 10. 2009. Dne 4. 4. 2012 obdržel správce daně od dožádaného správce daně informaci o tom, že společnost Oprchal je nekontaktní a bude s ní zahájeno daňové řízení.

[45] Dne 23. 4. 2012 správce daně zaevidoval přípis žalobce, v němž dokládá výpisy z bankovních účtů úhradu faktur společnosti Oprchal. V přípise navrhuje provést výslech řady svědků a provést u společnosti Oprchal daňovou kontrolu. Dále se zmiňuje o řádném uplatnění DPH, přičemž odkazuje na rozsudek Dankowski. Návazně poukazuje na to, že společnost Oprchal dávno překročila zákonem stanovenou výši obratu pro „plátcovství daně“ ve smyslu § 6 zákona o DPH.

[46] Žalobce dne 16. 5. 2012 uvědomil správce daně o udělení plné moci Mgr. Tomáši Cimbotovi, který správci daně adresoval oznámení o převzetí právního zastoupení. V něm setrval na správnosti uplatnění odpočtu ve smyslu naplnění podmínek stanovených směrnicí 2006/112/ES a připomněl, že žalobce se společností Oprchal již dříve spolupracoval, načež uvědomil o podání trestního oznámení na společnost Oprchal.

[47] Správce daně od žalobce obdržel dne 11. 5. 2012 podání označené jako „Věc: Předložení právního rozboru“, jehož obsahem byl právní rozbor týkající se oprávněnosti žalobce „*nárokovat a uplatnit odpočet DPH u faktur vystavených společností Oprchal.*“ Podkladem pro shora zmíněný právní rozbor byly mezi jinými faktury vystavené společností Oprchal v letech 2008, 2009 a 2010. Ve všech těchto letech součet fakturovaných částek přesáhl 1.000.000 Kč.

[48] Dne 25. 6. 2012 správce daně vyhotovil výzvu k prokázání skutečností č. j. 190322/12/011934109114, ve které žalobce vyzval k doložení daňové evidence dle § 100 zákona o DPH, daňových dokladů za zdanitelná plnění přijatá od společnosti Oprchal a důkazních prostředků, které prokazují, že přijatá zdanitelná plnění od této společnosti byla fakticky uskutečněna tak, jak je deklarováno na daňových dokladech. Všechny podklady byly požadovány toliko za zdaňovací období, pro která byla zahájená daňová kontrola.

[49] Žalobce doložil požadované důkazní prostředky, načež správce daně žalobci zaslal výsledek kontrolního zjištění (č. j. 214466/12/011934109114), ve kterém uzavřel, že faktury předložené žalobcem „*nesplňovaly veškeré podmínky, nutné pro uplatnění nároku na odpočet, tj. nebyly vystaveny plátcem.*“ Ve vyjádření k výsledku daňové kontroly žalobce opakovaně správci daně sdělil, že se společností Oprchal spolupracoval již v roce 2009.

[50] Správce daně na straně 5 zprávy o daňové kontrole výslovně stanovil následující: „*Skutečnost, že společnost OPRCHAL, spol. s r. o. spolupracovala se společností RAMI CZ s. r. o. již dříve a to k oboustranné spokojenosti obou subjektů, není předmětem daňové kontroly, zahájené za zdaňovací období leden až prosinec 2010, leden až srpen 2011, říjen až prosinec 2011.*“

[51] Proces dokazování v nyní projednávané věci započal tvrzením žalobce o splnění hmotněprávních podmínek pro odpočet daně. V této situaci je na správci daně, zda tvrzení začne prověřovat, ať už v rámci postupu k odstranění pochybností či daňové kontroly, nebo ho v rámci lhůty pro stanovení daně ponechá bez bližšího zkoumání, čímž zpravidla dojde k fikci správného stanovení daně. Správce daně při dokazování dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji (§ 92 odst. 2 daňového řádu). Pro tyto účely může daňový subjekt vyzvat (povolat), povětšinou v rámci zmíněných postupů (daňová kontrola, postup k odstranění pochybností), k prokázání jeho tvrzení. Posledně zmíněným úkonem přechází břemeno důkazní ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu na daňový subjekt, který správci daně prostřednictvím důkazních prostředků prokazuje svá tvrzení. Vyvstaly-li správci daně po zhodnocení důkazů pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti skutečností ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, musí je pro přenesení důkazního břemene

prokázat. Unese-li správce daně své důkazní břemeno (prokáže-li skutečnosti, o nichž má pochybnosti), je opět na daňovém subjektu, aby pochybnosti správce daně vyvrátil.

[52] Pro účely posouzení unesení důkazního břemene v nyní přezkoumávaném daňovém řízení správce daně namísto meritorního přezkumu naplnění hmotněprávních podmínek pro nárok na odpočet daně ustal na zkoumání formální podmínky - registrace osoby povinné k dani ve smyslu § 6 zákona o DPH. Nedošlo tak ke zpochybnění (nepřenesl důkazní břemeno) tvrzení žalobce o naplnění všech hmotněprávních podmínek pro nárok na uplatnění odpočtu daně.

[53] Soud dále podotýká, že tvrzení o domnělé nespolupráci žalobce stran jeho tvrzení vztahujících se k roku 2009 nenachází oporu ve spisovém materiálu. Správce daně v průběhu řízení nepřikládal význam žalobcovým tvrzením (protokol o zahájení daňové kontroly či vyjádření k výsledkům kontrolního zjištění) a předloženým důkazům (právní rozbor Mgr. K., předložené smlouvy o dílo a s nimi spojené faktury), což stvrdil ve zprávě o daňové kontrole, ve které se odmítl zabývat důkazními prostředky přímo nesouvisejícími se zdaňovacími obdobími prováděné daňové kontroly. V řízení tak nebylo najisto postaveno, odkdy a zda vůbec přestala společnost Oprchal splňovat požadavky kladené na osobu povinnou k dani dle směrnice.

[54] Závěrem záhodno zdůraznit, že po celou dobu dokazování tíží obě strany vzájemná povinnost spolupráce (součinnosti). Daňový řád je v celé své šíři protknut zmíněnou zásadou, která se projevuje například v poučovací povinnosti správce daně, možnosti stanovit daň dle pomůcek či oprávnění uložit pořádkovou pokutu. Jednání vykračující za hranice principu součinnosti může vést jak k nezákonnosti postupu správce daně (chybějící poučení), tak i ke stanovení daně podle pomůcek (daňový subjekt rezignuje na spolupráci se správcem daně). Zjednodušeně řečeno, dokazování se nesmí proměnit v „námořní bitvu“, ve které daňový subjekt označí či přímo předloží správci daně důkazní prostředek a ten mu bez dalšího ohlásí „voda“, načež stejnou hlášku použije i daňový subjekt k otázkám týkajícím se zjištění a objasnění skutkového stavu.

[55] V nyní projednávané věci však správce daně aplikoval vadný právní názor a v dokazování nedošlo ke střetu v posuzování skutkových okolností, ale ohledně výkladu právní otázky. Správci daně ani daňovému subjektu tak bez dalšího nejde vytýkat nedostatečnou spolupráci.

V. c Měl stěžovatel posoudit vědomost žalobce o jeho účasti na daňovém podvodu?

[56] Závěrečná námitka stěžovatele směřuje proti poslední části rozsudku městského soudu (začínající posledním odstavcem na straně 17). Soud stěžovateli vytkl, že se nezabýval tím, zda jednání společnosti Oprchal spočívající ve vystavení faktur na žalobci poskytnutá zdanitelná plnění s vyčíslením DPH bylo uskutečněno se záměrem zkrácení daňové povinnosti, a pokud ano, zda o tom žalobce věděl či alespoň mohl a měl vědět.

[57] Jak správně uvádí stěžovatel, v odvolacím řízení nebylo posuzováno, zda se v dané věci jedná o plnění, která jsou zasažena podvodem na DPH. Naopak stěžovatel šetřil, zda má žalobce nárok na odpočet DPH za zdanitelná plnění poskytnutá osobou povinnou k dani dle směrnice 2006/112/ES, ale neregistrovanou k DPH. Otázky případného použití

tzv. vědomostního testu nacházejí své místo až v další fázi řízení, je-li předtím prokázáno naplnění hmotněprávních předpokladů pro odpočet daně.

VI. Závěr a náklady řízení

[58] Pro danou věc bylo stěžejní posouzení právní otázky, zda a odkdy osoba povinná k dani dle směrnice 2006/112/ES může uplatnit odpočet daně za zdanitelné plnění poskytnuté od jiné osoby povinné k dani. Tuto otázku posoudil městský soud správně. Ačkoliv stěžovateli lze v některých dílčích tvrzeních přisvědčit (stěžovatel nebyl povinen prokázat, že společnost Oprchal je osobou povinnou k dani a nebyl povinen zkoumat dobrou víru žalobce), důvod, pro který bylo rozhodnutí o odvolání zrušeno městským soudem, přetrval.

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

[60] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, nemá tedy právo na náhradu nákladů řízení. Žalobci naopak náhrada nákladů řízení náleží. Náklady v jeho případě tvoří odměna a hotové výdaje jeho zástupce, přičemž výše odměny za jeden úkon právní služby činí 3.100 Kč [§ 7 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu ve znění od 1. 1. 2013]. Soud proto stěžovateli přiznal částku 3.100 Kč za jeden úkon právní služby spočívající v sepsání vyjádření ke kasační stížnosti. K úkonu právní služby soud připočetl paušální náhradu hotových výdajů zástupce žalobce ve výši 300 Kč (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu).

[61] Zástupce žalobce je plátcem daně z přidané hodnoty, jeho odměna se podle § 57 odst. 2 s. ř. s. zvyšuje o částku odpovídající této dani, která činí 21 % z částky 3.400 Kč, tedy 714 Kč. Celková výše nákladů, které žalobci v tomto řízení vznikly, tedy činí 4.114 Kč.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 27. září 2017

JUDr. Josef Baxa
předseda senátu