



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Michala Mazance a soudců Mgr. Jany Brothánkové a JUDr. Jana Passera v právní věci žalobce: **R. D.**, zastoupeného JUDr. Markem Nespalou, advokátem se sídlem Vyšehradská 21, Praha 2, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Praze ze dne 4. 2. 2009, čj. 512/09-1300-203245, 513/09-1300-203245, 514/09-1300-203245, 516/09-1300-203245, 517/09-1300-203245, 518/09-1300-203245, 519/09-1300-203245, 520/09-1300-203245, 521/09-1300-203245, 522/09-1300-203245, 523/09-1300-203245, 524/09-1300-203245 a 525/09-1300-203245, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 11. 6. 2013, čj. 7 Ca 102/2009 - 40,

t a k t o :

- I.** Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 11. 6. 2013, čj. 7 Ca 102/2009 - 40, **se zrušuje.**
- II.** Rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze ze dne 4. 2. 2009, čj. 512/09-1300-203245, 513/09-1300-203245, 514/09-1300-203245, 516/09-1300-203245, 517/09-1300-203245, 518/09-1300-203245, 519/09-1300-203245, 520/09-1300-203245, 521/09-1300-203245, 522/09-1300-203245, 523/09-1300-203245, 524/09-1300-203245 a 525/09-1300-203245, **se zrušují** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III.** Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení o žalobě a o kasační stížnosti ve výši 21 036Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobce JUDr. Marka Nespaly, advokáta.

O d ů v o d n ě n í :

I.

[1] Žalobce v řádném daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období II., III. a IV. čtvrtletí 2005, leden, březen, duben, květen, listopad, prosinec 2006, únor 2007 a duben až červen 2007, uplatnil nárok na odpočet daně z přidané hodnoty (DPH) z přijatých zdanitelných plnění (nakoupený materiál a pomocné práce ve stavebnictví), který prokazoval daňovými doklady vystavenými dodavatelem K. K. (dále jen „dodavatel“).

[2] Finanční úřad v Brandýse nad Labem-Staré Boleslavi (dále jen správce daně) po ukončení daňové kontroly dodatečnými platebními výměry ze dne ze dne 5. 8. 2008, čj. 131205/08/057912/3380, čj. 131209/08/057912/3380, čj. 131211/08/057912/3380, čj. 131214/08/057912/3380, čj. 131215/08/057912/3380, čj. 131216/08/057912/3380, čj. 131217/08/057912/3380, čj. 131219/08/057912/3380, čj. 131220/08/057912/3380, čj. 131229/08/057912/3380, čj. 131231/08/0757912/3380, čj. 131241/08/057912/3380, čj. 131400/08/057912/3380, doměřil žalobci daň z přidané hodnoty za uvedená zdaňovací období ve výši 41 223 Kč, 55 576 Kč, 74 985 Kč, 3193 Kč, 8740 Kč, 23 245 Kč, 14 950 Kč, 40 485 Kč, 42 503 Kč, 4035 Kč, 17 860 Kč, 28 055 Kč a 40 717 Kč. Důvodem doměření daně bylo zjištění, že dodavatel uvedený na daňových dokladech předložených žalobcem nebyl v době vystavení dokladů (poskytnutí služeb) plátcem daně z přidané hodnoty, neboť mu byla místně příslušným správcem daně s účinností k 15. 1. 2001 zrušena registrace k dani z přidané hodnoty. Nárok na odpočet byl proto podle správce daně uplatněn v rozporu s § 72, 73 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o DPH), protože plnění nebyla poskytnuta plátcem.

[3] Odvolání žalobce podaná proti uvedeným dodatečným výměrům Finanční ředitelství v Praze zamítlo rozhodnutími ze dne 4. 2. 2009, označenými v záhlaví.

[4] Žalobu podanou proti rozhodnutím [3] Městský soud v Praze rozsudkem ze dne 11. 6. 2013 čj. 7 Ca 102/2009 - 40, zamítl. Rozsudek městského soudu, stejně jako všechna dále citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, je dostupný na www.nssoud.cz a soud na něj na tomto místě pro stručnost zcela odkazuje.

[5] Odvolací finanční ředitelství je správním orgánem, na něhož ve smyslu § 69 s. ř. s. již s účinností od 1. 1. 2013 (v době řízení před městským soudem) podle zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, přešla působnost původního žalovaného Finančního ředitelství v Praze. V textu označení „žalovaný“ označuje odvolací orgán finanční správy, a to podle kontextu v daném textu.

II.

[6] Žalobce (stěžovatel) podal proti rozsudku městského soudu [4] kasační stížnost z důvodu nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[7] Stěžovatel tvrdí (stejně jako namítal v žalobě), že s uvedeným dodavatelem spolupracoval dlouhodobě. Namítá, že závěr o nesplnění podmínek nároku na odpočet správce daně učinil i poté, co po provedených kontrolách prověřil, že k přijímání zdanitelného plnění žalobcem od uvedeného dodavatele skutečně docházelo a nejednalo se o fiktivní plnění, po formální stránce docházelo i k řádnému vystavování daňových dokladů a nebyly shledány nedostatky ani ve vedení účetnictví žalobce. Správce daně mechanicky zaujal názor, že nebyl-li dodavatel plátcem DPH (ačkoliv jím v dřívějších dobách skutečně byl a ačkoliv výše ročního obrátu u dodavatele i v rozhodných obdobích plátcovství DPH odůvodňovala), bez ohledu na povědomost žalobce o této skutečnosti, nebylo možno dodavatele za plátce považovat a podmínky nároku na odpočet považovat za splněné.

[8] Před žalovaným v odvolacím řízení, tak i v řízení o správní žalobě stěžovatel tento postup napadal pro rozpor se Směrnicí Rady 2006/12/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „Směrnice“) a s judikaturou Evropského soudního dvora, na kterou upozornil při jednání u správního soudu. Žalovaný ani soud nevzaly v úvahu, že nebyly

provedeny všechny důkazní návrhy žalobce, jimiž chtěl prokázat svá tvrzení o existenci přijatého a poskytnutého plnění, ale i o absenci svého povědomí, že dodavatel není plátcem DPH. Správní soud uzavřel, že si žalobce mohl v uveřejněném seznamu plátců DPH ověřit, zda byl daňový subjekt, který vystavil daňový doklad (dodavatel) v době uskutečnění zdanitelného plnění plátcem daně z přidané hodnoty či nikoliv. Současně podle soudu nebyla spornou otázkou, zda fakticky došlo k poskytnutí zdanitelného plnění, ale to zda byly splněny podmínky pro uplatnění nároku na odpočet.

[9] Soud se tak při vydání napadeného rozsudku neřídil aktuálním výkladem problematiky „domněle zákonných“ odpočtů daně z přidané hodnoty zastávaným Nejvyšším správním soudem, který v právně i skutkově obdobných případech nabádá k důslednějšímu prověřování dobré víry daňového subjektu při posuzování důvodnosti uplatňovaného nároku na odpočet. Napadený rozsudek není v souladu se závěry např. rozsudku NSS čj. 2 Afs 60/2011 - 94 ze dne 27. 3. 2012, v němž soud zaujal právní názor, že „*ve vztahu k vystavování daňových dokladů se jistě zásada ochrany dobré víry použije, nicméně (...na rozdíl od správního řízení...) jako základní interpretační zásada právního jednání subjektů vystupujících v soukromoprávních vztazích,...., která by však měla být respektována i v daňovém řízení (viz rozsudky Soudního dvora EU ve věci Optigen Ltd., Kittel, Teleos a další)... V posuzovaném případě správní orgány nepřisvědčily, že v případě stěžovatelky existují důvodné pochybnosti o tom, že ohledně uplatnění nároku na odpočet daně jednala v dobré víře. Nemůže jí přitom být přičítáno k tíži případné nezákonné jednání jiných daňových subjektů, s nimiž měla založeny obchodněprávní vztahy. Z hlediska posouzení nároku na odpočet je povinností správních orgánů, aby zvážily všechny objektivní okolnosti vykázané daňové transakce, přičemž není-li na určitém článku řetězce daň odvedena, nemůže dojít k odmítnutí nároku na odpočet tomu, kdo v dobré víře získá zdanitelné plnění, aniž by o nezákonných praktikách jiného plátce či plátců věděl či mohl vědět. Z vztahů mezi zúčastněnými subjekty, jak vyplývají ze spisového materiálu přitom nelze dovozovat, že by stěžovatelka a v tomto ohledu v dobré víře nebyla.“ Stěžovatel se dále dovolává i rozsudku čj. 9 Afs 18/2010-244 k problematice řetězců daňových subjektů, z nichž některé vědomě účtovaly v daňových dokladech DPH, i když nebyly plátcem daně, anebo nárokovali odpočet neoprávněně, totiž, že „*v souladu s judikaturou Soudního dvora EU je nárok na odpočet daně chráněn pouze za situace, že plátce daně o záměru zkerátit daň nevěděl a ani nemohl s přihlídnutím ke všem objektivním okolnostem vědět. Takový výklad je v souladu s cílem tzv. Šesté směrnice.* Správní soud se nezaobíral nijak jeho tvrzením a důkazními návrhy ohledně toho, že nemohl reálně vědět a očekávat, že dodavatel pozbyl v průběhu dlouhodobé obchodní spolupráce s žalobcem status plátce daně z přidané hodnoty, zejména, když tento dodavatel i nadále vykazoval obrat ve výši, při které by se nutně plátcem daně stát musel. Tím správní soud (i předtím žalovaný) rozhodl nezákonně.*

[10] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti trvá na tom, že závěr správního soudu je správný.

[11] K prvnímu citovanému judikátu uvádí, že není přílehlavý na stěžovatelův případ, neboť v citovaném sporu přijala stěžovatelka plnění od registrovaného plátce daně z přidané hodnoty a argumentace správce daně a krajského soudu spočívala ve zjištění, že skutečným dodavatelem zdanitelného plnění byla třetí osoba, konkrétně smluvní zástupce dodavatele, přičemž krajský soud vzal za východisko svého rozhodnutí skutečnost, že plná moc udělená zástupci končila se zánikem funkce jediného společníka a jednatele dodavatele. Nejvyšší správní soud se v tomto judikátu s tímto neztotožnil a nadto uvedl, že krajský soud v rozporu se spisovým materiálem uzavřel, že žalovaný zcela zásadním způsobem zpochybnil, že předložené daňové doklady byly ve smyslu § 73 odst. 1 zákona o DPH vystaveny plátcem. V nyní projednávaném případě žalovaný od počátku nespornuje skutečnost, že objednané činnosti byly provedeny a že je provedl dodavatel (K. K.), předmětem sporu je, zda v uvedených obdobích provedl plnění dodavatel jako plátce či neplátce. Předmětné doklady byly vystaveny neplátcem, neboť registrace k dani z

přidané hodnoty byla zrušena z moci úřední od 15. 1. 2001. Stěžovatel v daném případě mohl vědět, že jeho dodavatel není plátcem, tuto skutečnost si mohl ověřit ve veřejném registru plátců DPH, takto nemusel činit před každým jednotlivým úkonem, stačilo by, byť jen jednou.

[12] Ani druhý citovaný judikát není přílehlavý na projednávaný případ, i zde byl dodavatelem zdanitelného plnění registrovaný plátcem, pokud byla dodavateli v daném případě registrace z moci úřední zrušena, v řetězci byl nahrazen jiným dodavatelem, který se k dani z přidané hodnoty dobrovolně registroval. Stěžejní právní problém zde byl podvod na dani z přidané hodnoty v rámci řetězce dodavatelů.

[13] Odkazuje-li stěžovatel na judikaturu Soudního dvora EU, která uvádí, že nárok na odpočet je chráněn pouze za situace, že plátcem daně o záměru zkrátit daň nevěděl a ani nemohl s přihlédnutím ke všem objektivním okolnostem vědět, má žalovaný shodně s vyjádřením v předchozím judikátu za to, že stěžovatel objektivně vědět měl a mohl, a to z důvodu veřejnosti registru plátců daně z přidané hodnoty.

[14] K námitce stěžovatele, že správní soud se nezaobíral jeho tvrzením a důkazními návrhy pro zjištění o dobré víře žalobce, žalovaný odkazuje na protokol o ústním jednání ze dne 10. 9. 2008, ve kterém podával svědeckou výpověď M. M., podle něhož spolupráce mezi stěžovatelem a dodavatelem započala v době, kdy již dodavatel nebyl registrovaným plátcem DPH. Stěžovatel v uvedeném protokolu pokládal svědkovi 2 otázky, při čemž v první se ptal, zda mu může potvrdit, že se mu v roce 2005 dodavatel prokazoval občanským průkazem a dalšími listinami a ve druhé kladl otázku, zda mu může potvrdit, že mu v roce 2005 poskytl na dodavatele reference, včetně potvrzení jeho totožnosti. Stěžovatel započal spolupráci s dodavatelem v roce 2005, tj. v době, kdy registrace k dani z přidané hodnoty byla tomuto dodavateli zrušena a kontrolou v registru plátců by tuto skutečnost zjistil.

[15] Namítá-li stěžovatel, že dodavatel i nadále vykazoval obrat ve výši, při kterém by se nutně plátcem DPH opět musel stát, žalovaný mu oponuje, protože dodavatel je pro správce daně nekontaktní, nepodává daňová přiznání, na adrese pobytu nebyl nalezen, předvolání si na adrese na Slovensku nevyzvedl, ke dni 17. 8. 2005 mu zaniklo živnostenské oprávnění a v roce 2002 povolení k pobytu. Jestliže K. K. (dodavatel) překročil obrat 1 000 000 Kč za nejbližších 12 předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců, pak nesplnil svoji registrační povinnost podle § 95 odst. 1 zákona o DPH. Podle § 94 odst. 1 téhož zákona osoba povinná k dani se stává plátcem od prvního dne třetího měsíce následujícího po měsíci, ve kterém překročila stanovený obrat. Pokud nesplní registrační povinnost, stává se plátcem dnem účinnosti registrace uvedeným na osvědčení o registraci. Podle § 98 odst. 1 téhož zákona, nesplní-li osoba povinná k dani povinnost registrovat se podle § 95 odst. 1 je povinna uhradit správci daně částku ve výši až 10 % celkových příjmů nebo výnosů za zdanitelná plnění jako náhradu za zdanitelná plnění, která uskutečnila bez daně, celková částka se počítá od data, kdy se osoba povinná k dani měla stát plátcem až do data, kdy se stala plátcem na základě rozhodnutí správce daně. Tyto skutečnosti se týkají dodavatele K. K. a jeho místně příslušného správce daně. Doposud tento není registrován, takže pokud by vystavoval daňové doklady, žádný odběratel by si nemohl uplatnit nárok na odpočet. Uvedenou daň by v takovém případě měl odvézt sám. V dalším žalovaný odkazuje na vyjádření k podané žalobě.

III.

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

[17] Kasační stížnost je důvodná.

[18] Stěžovatel označil napadený rozsudek za nezákonný pro nesprávné posouzení právní otázky soudem.

[19] Spornou právní otázkou v dané věci byla otázka, zda stěžovatel má nárok na odpočet daně z přidané hodnoty za uvedená zdaňovací období, jestliže bylo nesporně prokázáno, že dodavatel uvedený na daňových dokladech, jimiž stěžovatel tento nárok prokazoval, nebyl v době vystavení těchto dokladů registrovaným plátcem daně z přidané hodnoty. Stěžovatel se dovolává „dobré víry“ a tvrdí, že si této skutečnosti nemohl být vědom a samo toto zjištění nepostačuje k nepřiznání nároku na odpočet.

[20] Správce daně, žalovaný i městský soud vycházeli z relevantních ustanovení zákona o DPH, stanovících kdy a za jakých podmínek má plátcem nárok na odpočet daně. Podle ustanovení § 72 odst. 1 zákona o DPH v rozhodném znění „(n)árok na odpočet daně má plátcem, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti. (...)“. Podle ustanovení § 73 odst. 1 tohoto zákona pak „(p)látcem prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem, který byl vystaven plátcem (...)“.

[21] Z uvedených ustanovení zákona o DPH dovodily, že stěžovatel mohl nárok na odpočet daně uplatnit za předpokladu, že zdanitelné plnění přijal od dodavatele uvedeného na daňových dokladech, který byl v době jejich vystavení registrovaným plátcem této daně. V posuzovaném případě přitom nebyla zpochybněna (ani v rámci daňové kontroly prověřována, dle vyjádření žalovaného) skutečnost, že zdanitelné plnění bylo dodáno dodavatelem označeným na dokladech a že je stěžovatel použil pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Pro žalovaného, resp. krajský soud, bylo dostatečným pro neuznání uplatněného nároku na odpočet zjištění, že dodavatel nebyl v rozhodné době plátcem daně, protože jeho registrace byla zrušena již k 15. 1. 2001.

[22] Městský soud v odůvodnění rozsudku (stejně tak jako žalovaný) dovodil, že podle § 73 odst. 1 zákona o DPH je mj. podmínkou pro úspěšné (oprávněné) uplatnění nároku na odpočet prokázání tohoto nároku daňovým dokladem, který byl vystaven plátcem. Důkazní břemeno leží na daňovém subjektu, který nárok na odpočet uplatňuje. Stěžovatel sice předložil doklady k jednotlivým přijatým zdanitelným plněním, dodavatel na nich označený však v době jejich vystavení (ve zdaňovacích obdobích II., III. a IV. čtvrtletí 2005, leden, březen, duben, květen, listopad, prosinec 2006, únor 2007 a duben až červen 2007) nebyl plátcem daně z přidané hodnoty v rozhodné době, a proto splnění zákonné podmínky pro uplatnění nároku, neprokázal, naopak její splnění bylo nezvratitelně podle žalovaného vyvráceno. Tento závěr aproboval i **městský** soud. Oba vycházeli z principu, že pro prokázání nároku na odpočet není dostačující, je-li předložen doklad jen formálně vykazující náležitosti daňového dokladu, je na něm uvedeno DIČ (CZ600916302) dodavatele a vyčíslena daň z přidané hodnoty, ale tyto údaje musí odpovídat faktickému stavu. Objektivně doložené zjištění, že dodavatel nebyl v rozhodné době plátcem registrovaným k dani z přidané hodnoty, považovali za bez dalšího dostatečné pro závěr, že žalobce nemá nárok na odpočet.

[23] Obranu žalobce, že podle § 26 zákona o DPH za správnost údajů uvedených v daňovém dokladu odpovídá plátcem, který uskutečnil zdanitelné plnění, odmítli a lze přisvědčit, že toto ustanovení nemůže samo o sobě založit úspěch stěžovatele. Ten, kdo daňový doklad vystavuje sice tuto odpovědnost má, nicméně i ten, kdo na základě tohoto dokladu hodlá následně uplatnit nárok na odpočet, si musí být vědom důkazního břemene, které jej v takovém případě stíhá, a proto již v době, kdy k přijetí plnění dochází, musí být dostatečně obezřetný, jinak se vystavuje riziku, že důkazní břemeno neunes. Strohé odůvodnění rozsudku soudu, že **skutečnost, zda**

dodavatel uvedený na dokladu je plátcem daně z přidané hodnoty, si žalobce mohl ověřit aktuálně v registru plátců, však nelze považovat za dostatečné vyvrácení námitek žalobce. Platný právní předpis v rozhodné době neukládal správci daně povinnost uveřejnit seznam plátců (§ 24 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků), stejně od 1. 1. 2011 je správce daně oprávněn, nikoliv povinen zpřístupnit údaje v registru plátců DPH dle § 95 odst. 12 zákona o DPH. Zároveň, jak je uvedeno na webových stránkách v systému ARES všechny informace v tomto systému mají pouze informativní charakter a nemohou být použity jako průkazný podklad pro soudní řízení ani nemůže být požadována náhrada škody, která by vznikla jejich využitím.

[24] Stěžovatel v kasační stížnosti vytýká správci daně, že jeho postup byl „mechanický“ a že nepřihlédl k výsledkům kontroly, totiž, že plnění byla fakticky uskutečněna dodavatelem (nešlo o plnění fiktivní) a že po formální stránce docházelo i k řádnému vystavování dokladů. Je nutno zdůraznit, že k vystavování dokladů docházelo řádně **jen** po formální stránce, stejně tak formálně bylo v pořádku účetnictví stěžovatele, protože faktický stav byl ten, že dodavatel označený na daňových dokladech nebyl registrován jako plátce daně z přidané hodnoty, přesto byla na dokladech tato daň uvedena. Pro přiznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty však dle zákonné úpravy je rozhodný stav nikoli formálně vykázaný na předmětných dokladech, nýbrž stav faktický. Samotná skutečnost, že nešlo o plnění fiktivní, by v daném případě znamenala toliko splnění jedné z dílčích podmínek uznání nároku na odpočet. Podmínky stanovené zákonem o **DPH** pro uplatnění nároku však musí být plněny všechny současně (kumulativně). Jednou z nich dle textu § 73 odst. 1 zákona o DPH je, že plnění bylo poskytnuto plátcem. Stále však tím není vyvrácena námitka stěžovatele, že si **nebyl a nemohl** být vědom, že dodavatel není **registrován jako plátce** a že vystavený doklad jen formálně odpovídá daňovému dokladu, požadovanému **zákonem o DPH** k uplatnění nároku na odpočet.

[25] Městský soud se sice neopomenul vypořádat s tvrzením žalobce, že byly jeho návrhy na provedení svědeckých výslechů pí. D., p. S. a p. M. „zamítnuty“; toto tvrzení vyvrátil přímým odkazem na protokoly o výslechu žalobcem navržených svědků, provedených 10. 9. 2008 správcem daně za účasti žalobce, s tím, že jimi žalobce prokazoval toliko faktické uskutečnění plnění uvedeným dodavatelem.

[26] Argumentaci stěžovatelem uvedenou v žalobě, že postup správce daně, potažmo žalovaného nebyl v souladu se Směrnicí a judikaturou Nejvyššího správního soudu, neshledal **městský soud** důvodnou. K ní toliko uvedl, že čl. 167 Směrnice, jehož se žalobce dovolával, upravuje okamžik vzniku nároku na odpočet daně a je transponován do ustanovení § 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb. Články 168 a 169 Směrnice jsou transponovány do § 72 zákona č. 235/2000 Sb. a zdůraznil, že uvedené články se netýkají podmínek pro prokázání nároku na odpočet daně daňovým dokladem, který byl vystaven plátcem a byl řádně zaúčtován, zdůraznil, že obsah ustanovení § 73 odst. 1 zákona č. 235/2000 Sb., podle kterého bylo rozhodováno o doměření daně z přidané hodnoty, odpovídá článku 178 Směrnice.

[27] **K námitkám** uplatněným při ústním jednání dne 11. 6. 2013, které se týkaly postavení dodavatele jako osoby povinné k dani vzhledem k dosahovaným obrátům, jak vyplývají z výsledku kontroly a tedy naplnění podmínek pro postavení dodavatele jako plátce daně, soud nepřihlédl, neboť podle něho byly vzneseny po uplynutí lhůty, ve které lze žalobní body rozšiřovat (§ 71 odst. 2 s. ř. s.).

[28] Nejvyšší správní soud předně přisvědčil stěžovateli, že se soud nevypořádal zákonným způsobem s jeho námitkou rozporující postup žalovaného potažmo správce daně se Směrnicí o společném systému daně z přidané hodnoty. Při ústním jednání s odkazem na důvody vymezené v žalobě se žalobce dovolával uvedené Směrnice a rozsudku Evropského soudního

dvora C-438/09 ze dne 22. 12. 2010 ve věci Dankowski, tvrdil, že v něm s odkazem na články 178 a 226 Směrnice rady 2006/112/ES soud konstatoval, že osoba povinná k dani má nárok na odpočet, jestliže při splnění všech zákonných podmínek přijala plnění od osoby povinné k dani i v případě, že tato osoba povinná k dani není registrována a že Evropský soudní dvůr rovněž konstatoval, že vnitrostátní předpis nesmí bránit uplatnění nároku na odpočet, je-li plnění poskytnuto osobou povinnou k dani, která není registrována.

[29] Městský soud v rozporu s § 71 odst. 2 s. ř. s. odmítl toto tvrzení pro opožděnost, ačkoliv nešlo o další novou námitku, ale toliko o argumentaci právní podporující důvodnost námitky již v žalobě uplatněné a zasahující podstatu nastoleného sporu.

[30] V uvedeném rozsudku ESD uvedl: *1) Článek 18 odst. 1 písm. a) a čl. 22 odst. 3 písm. b) šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu - Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně, ve znění směrnice Rady 2006/18/ES ze dne 14. února 2006, musí být vykládány v tom smyslu, že osoba povinná k dani má nárok na odpočet DPH odvedené za služby poskytnuté jinou osobou povinnou k dani, která není registrována k DPH, pokud příslušné faktury obsahují veškeré údaje požadované uvedeným čl. 22 odst. 3 písm. b), především pak údaje, které jsou nezbytné k identifikaci osoby, která uvedené faktury vystavila, a povahy poskytovaných služeb. 2) Článek 17 odst. 6 šesté směrnice 77/388/EHS, ve znění směrnice 2006/18, musí být vykládán v tom smyslu, že brání vnitrostátním právním předpisům, které vylučují nárok na odpočet daně z přidané hodnoty zaplacené osobou povinnou k dani jiné osobě povinné k dani, která je poskytovatelem služeb, v případě, že poslední uvedená není pro účely této daně registrována.*

[31] Protože nepřiznání nároku na odpočet DPH je výjimkou ze základní zásady, kterou tento nárok představuje, nemohl **městský** soud, potažmo žalovaný ustát na tom, že samotná skutečnost, že dodavatel není plátcem registrovaným k dani z přidané hodnoty, postačuje pro odmítnutí uplatněného nároku.

[32] Nejvyšší správní soud za nikoli nerozhodný považuje vývoj právní úpravy institutu registrace plátce daně z přidané hodnoty (resp. institutu náhrady). Zákon o dani z přidané hodnoty, tj. zákon č. 588/1992 Sb., za rozhodující den pro registraci k DPH považoval den, kdy došlo k překročení obratu pro povinnou registraci. Překročila-li osoba povinná k dani stanovený obrat a nepodala přihlášku k registraci v zákonem stanoveném termínu, zaregistroval ji správce daně následně zpětně k datu, ke kterému se ze zákona stala plátcem daně. Takový plátcem byl pak povinen dodatečně vypořádat svoji daňovou povinnost za zdaňovací období, po která nebyla DPH uplatněna, a to na základě jím následně předložených přiznání k DPH. Zákon č. 235/2004 Sb., účinný k 1. 5. 2004 tento systém opustil a vznik plátcovství navázal na den, který uvede správce daně na osvědčení o registraci. Za období, kdy daná osoba měla být plátcem a jí uskutečněná plnění měla podléhat DPH, již nebylo možno daňovou povinnost zpětně vyměřit, a na místo toho byla zavedena náhrada dle § 98 uvedeného zákona. Zákonem č. 47/2011 Sb. k 1. dubnu 2011 byl zaveden v § 98 místo 10% náhrady pojem náhradní stanovení daně při nesplnění registrační povinnosti a za období, po které měl být daňový subjekt registrován k DPH, stanovil správce daně daň náhradním způsobem bez omezení, a to ze základu daně - souhrnu úplat za uskutečněná zdanitelná plnění za období, kdy se osoba povinná k dani měla stát plátcem podle zákonné registrační povinnosti. Správce daně nebyl oprávněn přihlídnout k možným odpočtům daně vztahujícím se k daným plněním za toto období. Zákonem č. 502/2012 Sb., byl s účinností k 1. 1. 2013 institut náhrady zrušen s tím, že osoba povinná k dani, která dosáhla stanoveného obratu, se opětovně stává plátcem ze zákona ve stanovený den, a nikoli až v okamžiku, kdy ji správce daně zaregistruje.

[33] Důvodová zpráva k návratu k původní právní úpravě (platné do 1. 5. 2004) uvádí: „Jedná se o zjednodušení a větší přehlednost stávajícího systému „plátcovství“, které bylo doposud v případě překročení obratu založeno a vázáno pouze na podmínku registrace osoby povinné k dani. Z tohoto důvodu je nově 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 povinnosti a uplatnění práv plátce **(srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 9 Afs 35/2013 - 21)**.

[34] Je tak zřejmé, že žalovaný sice v daném případě správně vycházel z právní úpravy pojmu „plátce“ v rozhodné době (2005-2007) v české právní úpravě a za plátce považoval toliko plátce registrovaného, nicméně tato národní úprava registrace plátce nebyla v souladu se Směrnicí a nepřiznání nároku na odpočet **nemohl žalovaný (ani městský soud)** opírat toliko o zjištění, že dodavatel nebyl **plátcem registrovaným**.

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

[36] Výklad Soudního dvora je následován Nejvyšším správním soudem, a jak stěžovatel poukazoval, plátce daně má nárok na odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění, i v případě, že jiná transakce, předcházející či následující v řetězci obchodních vztahů, byla uskutečněna se záměrem zkrácení daňové povinnosti, ovšem pouze za podmínky, že *plátce daně o takovém záměru nevěděl a nemohl vědět* (srov. např. rozsudek NSS ze dne 27. 7. 2007, čj. 5 Afs 129/2006 - 142; srov. přehledně rozsudek ze dne 30. 4. 2008, čj. 1 Afs 15/2008 - 100, *Ondřejovická strojírna*). Je proto na žalovaném, aby dostatečně prokázal objektivní okolnosti umožňující učinit závěr, že stěžovatel věděl nebo musel vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci na vstupu (viz shora cit. věc *Mahagében a Dávid*, bod 49).

[37] V daném případě dokazování prováděné žalovaným k posouzení toho, zda stěžovatel o daňovém podvodu věděl či alespoň vědět měl a mohl, nesměřovalo, resp. žalovaný v rozhodnutí, potažmo pak ani soud, se o takové závěry neopírá (vyjma dílčího vyjádření ke kasační stížnosti). S obranou žalobce, že disponoval dodavatelem předloženým Osvědčením o registraci plátce (ve spise doložené z r. 1996, popř. živnostenským oprávněním), časovou souslednost a jiné okolnosti žalovaný nezkoumal, **v tomto směru nehodnotil ani svědecké výpovědi slyšených svědků**, neboť svůj závěr opřel toliko o posouzení shora uvedené právní otázky „plátcovství“.

[38] Dobrou víru či naopak povědomost o účasti na daňovém podvodu nelze určit jen na základě podkladů, které má k dispozici stěžovatel a které předkládá žalovanému. Naopak, posuzování vědomosti o účasti na daňovém podvodu je otázkou kontextuální. Pro dovození nedostatku dobré víry stěžovatele je třeba brát v potaz veškeré relevantní skutečnosti, v daném případě pak vzhledem k tomu, že nejde o „kolotočový podvod“, vyhodnocení možné vědomosti či nevědomosti stěžovatele patrně nebude natolik spleťtí. Závěr v tomto směru však jako prvnímu nepřísluší Nejvyššímu správnímu soudu učinit.

VI.

[39] Nejvyšší správní soud postupoval z uvedených důvodů podle ust. § 110 odst. 1 a odst. 2 písm. a) s. ř. s. a zrušil z důvodů nesprávného posouzení právní otázky soudem rozsudek městského soudu. Protože současně shledal, že již v řízení před krajským soudem byly důvody pro zrušení rozhodnutí žalovaného, které neobstojí z obdobných důvodů, zrušil současně, za přiměřeného užití ust. § 78 odst. 3 s. ř. s., i toto rozhodnutí a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

[40] O náhradě nákladů řízení Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 110 odst. 3, věta druhá s. ř. s. ve spojení s ust. § 60 odst. 1 s. ř. s. Stěžovatel měl ve věci plný úspěch a náleží mu proto náhrada důvodně vynaložených nákladů v řízení před městským soudem a v řízení o kasační stížnosti. Tato sestává z náhrady za zaplacený soudní poplatek za žalobu ve výši 2000 Kč a za kasační stížnost ve výši 5000 Kč a dále z náhrady za mimosmluvní odměnu jeho zástupce podle § 11 vyhlášky č. 177/1996 Sb.,(advokátní tarif). Tato sestává z náhrady za dva úkony právní služby po 2100 Kč a 2 x paušál po 300 Kč v řízení před městským soudem (převzetí věci, podání žaloby) podle § 7 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) a § 13 odst. 3 advokátního tarifu ve znění účinném do 31. 12. 2012, a dále z náhrady za dva úkony právní služby po 3100 Kč a 2 x příslušný paušál po 300 Kč (účast na jednání u městského soudu 11. 6. 2013, podání kasační stížnosti) podle týchž ustanovení advokátního tarifu ve znění účinném od 1. 1. 2013. Zástupce žalobce doložil, že je plátcem daně z přidané hodnoty, náhrada nákladů za zastoupení byla proto zvýšena o 2436 Kč (21% DPH). Celková náhrada nákladů řízení o žalobě a o kasační stížnosti tak činí 21 036 Kč. Tuto částku je žalovaný povinen zaplatit stěžovateli k rukám advokáta ve lhůtě, kterou soud stanovil.

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

V Brně 30. července 2014

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu