



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a Mgr. et Ing. et Bc. Radovana Havelce v právní věci žalobce **D. J.**, zastoupeného Mgr. Liborem Holemým, advokátem se sídlem v Rožnově pod Radhoštěm, 1. máje 2609, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Brně**, se sídlem Brno, nám. Svobody 4, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 7. 2003, č. j. 7090/02/FŘ/130, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 18. 10. 2005, č. j. 29 Ca 337/2003 - 135,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 18. 10. 2005, č. j. 29 Ca 337/2003 - 135 **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím Finančního ředitelství v Brně ze dne 31. 7. 2003, č. j. 7090/02/FŘ/130 bylo, na základě ustanovení § 50 odst. 6 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu v Rožnově pod Radhoštěm ze dne 19. 6. 2002, č. j. 34036/02/404921/0628, kterým byla žalobci, postupem dle ustanovení § 46 odst. 7 daňového řádu, dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 1998 ve výši 5775 Kč.

Rozhodnutí žalovaného napadl žalobce (dále jen „stěžovatel“) u Krajského soudu v Brně žalobou, kterou se domáhal jeho zrušení. Shora uvedeným rozsudkem byla žaloba zamítnuta. Z odůvodnění rozsudku se podává, že krajský soud především neshledal jako důvodné stěžovatelem uplatněné námitky procesní povahy. Pokud jde o námitky, kterými stěžovatel zpochybňoval způsob projednání výsledků daňové kontroly dne 3. 6. 2002,

krajský soud především odmítl tvrzení stěžovatele o nezákonnosti daňových rozhodnutí obou stupňů z důvodu pochybení správce daně, který stěžovatele neseznámil se všemi důkazními prostředky. K tomu uvedl, že zmiňované procesní pochybení bylo odstraněno v rámci řízení o námitce proti postupu správce daně, kdy bylo jeho rozhodnutím ze dne 21. 8. 2002 v plném rozsahu vyhověno odvolání stěžovatele proti rozsahu nahlížení do správního spisu. Zástupci stěžovatele pak bylo umožněno do správního spisu nahlédnout a opakovaně z něj pořizovat fotokopie. Pokud tedy stěžovatel nebyl před vydáním rozhodnutí správce daně řádně seznámen s veškerými skutkovými podklady, byla tato vada před vydáním rozhodnutí žalovaného odstraněna a stěžovatel měl tedy ještě v rámci odvolacího řízení možnost na předložené důkazy reagovat, což ostatně také učinil. K tvrzení stěžovatele, že on ani jeho zmocněnec nebyli dostatečně včas vyrozuměni o možnosti seznámit se na předmětném jednání s obsahem správního spisu krajský soud uvedl, že z obsahu spisu sice není zřejmé, jakým způsobem se zástupce stěžovatele o termínu seznámení se s výsledky daňové kontroly dozvěděl, faktem nicméně zůstává, že se k tomuto jednání dostavil. Písemné vyrozumění o tomto procesním úkonu přitom daňový řád správcí daně neukládá; bylo pouze na zmocněnci, aby stěžovatele o termínu nařízeného jednání vyrozuměl. Krajský soud odmítl dále tvrzení stěžovatele, že protokol o ústním jednání nesplňuje požadavky vyplývající z ustanovení § 12 odst. 4 daňového řádu. Uvedl, že z obsahu protokolu vyplývá, že předmětem projednání byla zpráva o daňové kontrole, která byla protokolárně zástupci stěžovatele předána. Žádné připomínky k postupu správce daně či námitky nebyly vzneseny, což je v protokolu taktéž poznamenáno. Nelze taktéž přisvědčit tvrzení, že zpráva o kontrole byla podepsána ještě před tím, než se zástupce s jejím obsahem seznámil; zde soud opět odkázal na obsah protokolu. Pokud jde o další procesní námitky, krajský soud přisvědčil tvrzení žalobce, dle kterého byl výslech svědka dne 26. 6. 2001 proveden bez jeho účasti. Tuto skutečnost však nelze považovat za procesní pochybení daňového orgánu, neboť stěžovatel byl předem telefonicky o termínu výslechu informován, přislíbil svou účast, avšak nedostavil se. K tvrzení stěžovatele, že součástí správního spisu nebyly všechny písemnosti vyžadované ustanoveními § 2 odst. 3, § 31 odst. 4 a § 46 odst. 2 daňového řádu, krajský soud uvedl, že zmiňovaná ustanovení se k pořizování seznamu písemností nevztahují; jde navíc o argumentaci zcela nekonkrétní.

K žalobním námitkám procesní povahy tedy krajský soud uzavřel, že stěžovatel byl v průběhu celého daňového řízení seznámen s veškerými důkazními prostředky, ke kterým měl možnost se též vyjádřit. Nelze proto hovořit o popření jeho procesních práv ve smyslu § 16 odst. 4 písm. f) daňového řádu.

Pokud jde o námitku hmotněprávní povahy, zde krajský soud nepřisvědčil názoru stěžovatele, dle kterého daňové orgány pochybily, pokud jeho dodavatelku Z. K. nepovažovaly za daňový subjekt, který je plátcem daně z přidané hodnoty. Odmítl argumentaci stěžovatele poukazující na fakt, že se tato dodavatelka stala plátcem daně z přidané hodnoty fakticky, a to tím, že po dobu tří předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců (před plněním poskytnutým žalobci) překročil její obrat 750 000 Kč. Tuto interpretaci § 5 odst. 1 zákona č. 588/1992 Sb., zákona o dani z přidané hodnoty, v tehdy platném znění (dále jen „zákon o DPH“) odmítl s tím, že citované ustanovení jen stanoví podmínky, za nichž jsou osoby překračující po určené období zmiňovaný obrat povinny se ve stanovené lhůtě registrovat. Poukázal v této souvislosti na ustanovení § 33 odst. 12 daňového řádu, dle kterého nesplní-li daňový subjekt svou registrační nebo ohlašovací povinnost, zaregistruje jej správce daně z úřední povinnosti neprodleně, jakmile zjistí skutečnosti zakládající tuto povinnost. Z formulace tohoto ustanovení je zřejmé,

že správce daně zjišťuje skutečnosti zakládající povinnost k registraci a jedná se tak o proces zjišťování, nikoli o pouhou deklaraci určitého stavu. Až po tomto ověřovacím, respektive důkazním procesu je rozhodnutím o registraci z úřední povinnosti konstituován nový stav plátce daně; účinky plátce daně z přidané hodnoty tak nastávají až s právní mocí rozhodnutí o registraci. Dodavatelka stěžovatele, která nebyla v době plnění zaregistrována jako plátce daně z přidané hodnoty, tímto plátcem tedy nebyla a stěžovatel v rámci tohoto plnění bez dalšího nemohl nárok na odpočet daně uplatnit.

Proti tomuto rozsudku brojil stěžovatel kasační stížností opírající se o důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a), b) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). Stěžovatel především vyjádřil nesouhlas s právním názorem krajského soudu, dle kterého jeho dodavatelka nebyla v době plnění plátcem daně z přidané hodnoty, neboť nebylo o její registraci k dani vydáno pravomocné rozhodnutí. Tento názor je, dle názoru stěžovatele, v rozporu s dikcí ustanovení § 5 odst. 1 zákona o DPH, dle kterého se plátcem této daně stává daňový subjekt *ex lege*, a to poté, kdy překročí zákonem stanovený obrat (zde 750 000 Kč) za nejbližší nejvíce tři po sobě jdoucí kalendářní měsíce, a to bez nutnosti vydání osvědčení o registraci. Takový závěr považuje stěžovatel nejen za logický (výklad citovaného ustanovení překládaný krajským soudem by vedl k vyhýbání se odvodu daňové povinnosti), ale je ve shodě i s judikaturou Nejvyššího správního soudu. V projednávané věci stěžovatel prokázal, že jeho dodavatelka ve shora popsaném smyslu plátcem daně z přidané hodnoty v rozhodném období byla a měl proto, ve smyslu § 16 zákona o DPH, právo uplatnit nárok na odpočet této daně. Dospěl-li krajský soud k závěru opačnému, posoudil věc po právní stránce nesprávně a jsou tedy založeny důvody kasační stížnosti ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

Pokud jde o kasační důvody ve smyslu § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., stěžovatel především namítl, že neměl v průběhu daňového řízení možnost řádně se seznámit s veškerými důkazními prostředky. Konkrétně zde poukázal na evidenci Lesní správy Rožnov pod Radhoštěm, která byla opatřena až v rámci odvolacího řízení. Tento důkazní prostředek byl žalovaným použit jako důkaz a vychází z něj též žalobou napadené rozhodnutí. O jeho existenci se přitom stěžovatel dozvěděl až z odůvodnění tohoto rozhodnutí a nemohl se tak k němu vyjádřit a navrhnout případně předložení též dalších důkazních prostředků svědčících ve prospěch jeho tvrzení. Vyjádřil v této souvislosti též nesouhlas s názorem krajského soudu, dle kterého mu tímto postupem žalovaného nebylo upřeno právo vyplývající z ustanovení § 16 odst. 4 písm. f) daňového řádu; dle jeho názoru došlo nejen k porušení tohoto ustanovení, ale ve svých důsledcích též k zásahu do práva na spravedlivý proces dle čl. 36 a čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod. Dále stěžovatel uvedl, že nebyl-li shora uvedený důkaz součástí vyměřovacího spisu, nebyly při dodatečném vyměření daně splněny ani podmínky § 46 odst. 2 daňového řádu. Postupem daňových orgánů došlo k porušení smyslu tohoto ustanovení, dle kterého musí být z vyměřovacího spisu zřejmý postup správce daně při stanovení daňové povinnosti. Procesní pochybení správce daně spojuje stěžovatel konečně se způsobem, jakým byl vyrozuměn o termínu jednání ve věci projednání závěrů daňové kontroly. Uvedl, že jde o významné procesní právo daňového subjektu, neboť v rámci projednání výsledků kontroly má ještě možnost doplňovat daňové řízení o další skutečnosti. V projednávané věci správce daně neprokázal, že by stěžovatele přiměřeným způsobem vyrozuměl o datu jednání; jeho zástupce byl o tomto procesním úkonu vyrozuměn v souvislosti s jednáním týkajícím se jiného daňového řízení a neměl tak možnost o projednání výsledků daňové kontroly v této věci stěžovatele vyrozumět.

Žalovaný ve svém vyjádření k věci navrhl kasační stížnost zamítnout. Velmi podrobně se přitom vyjádřil ke stěžovatелеm namítanému nesprávnému právnímu posouzení věci. Zdůraznil, že krajský soud správně dovodil, že až v rámci registračního řízení se osvědčí, zda jsou podmínky pro registraci k dani splněny; ke vzniku registrace pouhým faktickým splněním zákonných podmínek tedy dojít nemůže. Pokud jde o namítané procesní námitky, ty žalovaný označil za účelové.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 2, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z ustanovení § 109 odst. 1, věty první s. ř. s.

Kasační stížnost je důvodná.

Nejvyšší správní soud se zabýval nejprve výhradami stěžovatele rozporujícími způsob, jakým se krajský soud vypořádal s procesními námitkami, a to v první řadě s žalobní námitkou poukazující na existenci důkazu provedeného až v řízení před žalovaným, bez možnosti stěžovatele se k němu vyjádřit (evidence Lesní správy Rožnov pod Radhoštěm). Z odůvodnění napadeného rozsudku je zřejmé, že se krajský soud (na rozdíl od obdobných námitek vztahujících se k řízení před správcem daně) s tímto žalobním argumentem stěžovatele vůbec nevypořádal. Rozsudek je tedy v tomto rozsahu nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů a je proto naplněn i kasační důvod uvedený v ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Na tomto místě je vhodné poznamenat, že na důvodnost stížní námitky v řízení o kasační stížnosti nemůže mít vliv případná nesprávná právní kvalifikace kasačního důvodu ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 s. ř. s. stěžovatelem. Právní subsumpce stížních bodů pod konkrétní kasační důvod ve smyslu zmiňovaného ustanovení je totiž plně věcí právní úvahy Nejvyššího správního soudu (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 1. 2004, č. j. 2 Afs 7/2003 - 50, č. 161/2004 Sb. NSS). Není tedy podstatné, že stěžovatel jinak právně přílehavou argumentaci přiřadil nesprávně k ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.

Za nedůvodnou naopak považuje Nejvyšší správní soud stížní námitku týkající se způsobu, jakým byl jeho zmocněnec vyrozuměn o termínu jednání ve věci projednání závěrů daňové kontroly. Jak vyplývá z ustanovení § 16 odst. 4 písm. f) daňového řádu, daňový subjekt má právo *vyjádřit se před ukončením daňové kontroly k výsledku uvedenému ve zprávě, ke způsobu jeho zjištění, popřípadě navrhnout jeho doplnění*. Podle § 16 odst. 8 daňového řádu *sepiše o výsledku zjištění pracovník správce daně zprávu o daňové kontrole. Po projednání této zprávy ji spolupodepisuje kontrolovaný daňový subjekt a pracovník správce daně. Bezdůvodné odepření podpisu kontrolovaným daňovým subjektem je pro platnost ve zprávě uvedených zjištění bezvýznamné a o tomto musí být ve zprávě kontrolovaný daňový subjekt výslovně poučen. Jedno vyhotovení kontrolní zprávy obdrží kontrolovaný daňový subjekt. Den podpisu zprávy je též dnem jejího doručení*. Z citovaných ustanovení je zřejmé, že daňový řád neukládá daňovým orgánům povinnost sdělovat termín projednání zprávy o daňové kontrole písemně. Správce daně tedy dostal svým procesním povinností, pokud jakýmkoli průkazným způsobem daňový subjekt (popř. jeho zástupce) o tomto procesním úkonu vyrozuměl. Při absenci výslovné zákonné úpravy této otázky je nutné vycházet ze základních zásad daňového řízení, zde především ze zásady součinnosti, vyjádřené v ustanovení § 2 odst. 3 daňového řádu; tato zásada dopadá pochopitelně i na počínání daňového subjektu. V projednávané věci se zástupce stěžovatele prokazatelně k ústnímu jednání ve věci projednání zprávy o daňové kontrole dostavil a protokol

o tomto jednání podepsal bez výhrad. Je tedy mimo jakoukoli pochybnost, že o termínu jednání byl vyrozuměn. Stalo-li se tak ve lhůtě a způsobem odpovídajícím povaze věci z obsahu správního spisu zjistitelné není. Lze nicméně předpokládat, že za situace, kdy by zástupce stěžovatele se způsobem projednání nesouhlasil, mohl (ve smyslu shora uvedené zásady) navrhnout správci daně jiný termín, popřípadě by alespoň své výhrady uplatnil v protokolu z jednání, jak mu to umožňuje ustanovení § 12 odst. 2 daňového řádu. Jelikož byl protokol zástupcem stěžovatele podepsán bez výhrad, nelze tvrzení stěžovatele o nestandardním způsobu vyrozumění o tomto úkonu považovat za podložená. Naznal-li za této situace krajský soud, že nebyla prokázána existence skutečností zpochybňujících řádné projednání ukončení daňové kontroly, nelze jeho závěrům ničeho vytknout. Lze proto uzavřít, že v tomto stížním bodu kasační důvody ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. naplněny nebyly.

I přes shora konstatovanou nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku považuje Nejvyšší správní soud za vhodné vyjádřit se obiter dictum též ke stěžovatelem rozporovanému právnímu hodnocení věci.

Zde sluší především uvést, že mezi stěžovatelem a žalovaným není sporu o tom, že dodavatelka stěžovatele měla v době poskytovaného plnění pravomocně zrušenou registraci k dani z přidané hodnoty. Žalobce nicméně nepopřel stěžovatelem namítanou skutečnost, a sice, že obrat jeho dodavatelky za předcházející období překročil zákonem stanovenou hranici pro povinnou registraci (minimálně byly z její strany na tato plnění vystaveny daňové doklady). Dále je nepochybné, že k prokázání těchto skutečností dokazování prováděno nebylo; daňové orgány při hodnocení věci považovaly za zásadní a rozhodující zjištění o neexistenci rozhodnutí o registraci dodavatelky stěžovatele k dani z přidané hodnoty, přičemž krajský soud tento přístup akceptoval.

Jak bylo již výše uvedeno, argumentace krajského soudu je vystavěna na interpretaci ustanovení § 33 odst. 12 daňového řádu, dle kterého *nesplní-li daňový subjekt svou registrační nebo ohlašovací povinnost zaregistruje jej správce daně z úřední povinnosti neprodleně, jakmile zjistí skutečnosti zakládající tuto povinnost*. Z dikce tohoto ustanovení krajský soud dovodil, že je-li splnění zákonných podmínek pro registraci daně „zjištěno“, jde o ověřovací, důkazní proces a nelze tedy hovořit jen o deklaraci již existujícího stavu, nýbrž o konstituování stavu nového. V této logice se tedy plátcem daně z přidané hodnoty stává daňový subjekt až okamžikem pravomocného rozhodnutí o registraci.

Tento právní názor Nejvyšší správní soud nesdílí. Osoby podléhající dani z přidané hodnoty (§ 4 zákona o DPH) jsou plátcem daně povinně (§ 5 odst. 1, 2, 7 a 8 zákona o DPH), nebo dobrovolně (§ 5 odst. 3 citovaného zákona). Posledně zmiňované osoby mohou předložit žádost o registraci plátce kdykoli a plátcem daně se stávají až vyřízením podané žádosti. V případě registrace povinné se osoba podléhající dani stává plátcem od prvního dne druhého měsíce následujícího po měsíci ve kterém obrat překročila. Tato osoba je povinna předložit žádost o registraci nejpozději do dvacátého dne kalendářního měsíce následujícího po měsíci, ve kterém obrat překročila (§ 5 odst. 1 citovaného zákona). Pokud tuto povinnost nesplní, správce daně ji, v souladu s ustanovením § 33 odst. 12 daňového řádu, zaregistruje z moci úřední. Učiní tak však *„jakmile zjistí skutečnosti zakládající tuto povinnost“*, tedy zpětně k datu prvního dne druhého měsíce následujícího po měsíci, ve kterém byl obrat překročen. Zatímco v případě registrace dobrovolné se osoba podléhající dani stává jejím plátcem až dnem uvedeným v osvědčení o registraci (aktem konstitutivní povahy), v případě registrace povinné správce daně pouze zpětně deklaruje stav, který nastal *ex lege*, tedy splněním

zákonem stanovených povinností (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 3. 2007, č. j. 5 Afs 99/2006 - 178, přístupný na www.nssoud.cz).

Pokud tedy stěžovatel v projednávané věci namítal, že jeho dodavatelka (byť formálně jako plátce daně z přidané hodnoty neregistrovaná) z důvodů překročení zákonem stanoveného obrátu ve smyslu § 5 odst. 1 zákona o DPH, v době plnění fakticky plátcem daně byla, nebylo možné tuto námitku odmítnout jen s odkazem na neexistenci rozhodnutí o registraci ve smyslu § 33 daňového řádu. Žalovaný i krajský soud tedy pochybili, pokud se nezabývali výší obrátu dodavatelky stěžovatele za období měsíců srpna až října 1997, ve kterém, dle tvrzení stěžovatele, došlo k překročení jejího obrátu nad částku 750 000 Kč měsíčně. Jak bylo již výše vyloženo, v případě, kdy daňový subjekt překročí zákonem stanovený obrát ve stanoveném období, stává se plátcem daně z přidané hodnoty *ex lege*; rozhodnutí o registraci vydané správcem daně tuto skutečnost jen (zpětně) deklaruje. V této souvislosti sluší též upozornit, že o této otázce si správce daně byl oprávněn učinit úsudek sám, ve smyslu ustanovení § 28 odst. 1 daňového řádu, neboť nejde o otázku, o které již pravomocně rozhodl příslušný orgán.

S ohledem na skutečnosti výše uvedené Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1, věta první před středníkem s. ř. s.), v němž ten je vázán vysloveným právním názorem (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí ve věci (§ 110 odst. 2, věta první s. ř. s.).

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

V Brně dne 31. května 2007

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu