



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem, pobočka v Liberci, rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Lucie Trejbalové a soudců Mgr. Karolíny Tylové, LL. M. a JUDr. Pavla Vacka v právní věci žalobce **Ing. J.H.**, bytem ■■■, zastoupeného Mgr. Davidem Hejzlarem, advokátem se sídlem 1. máje 97, 460 01 Liberec, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, 602 00 Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 4. 2014, č. j. 9089/14/5000-14304-702525,

t a k t o :

- I. **Žaloba proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 2. 4. 2014, č. j. 9089/14/5000-14304-702525, se z a m í t á .**
- II. **Žádný z účastníků n e m á právo na náhradu nákladů řízení.**

O d ů v o d n ě n í :

I. Předmět řízení

Žalobou podanou v zákonné lhůtě se žalobce domáhá zrušení shora uvedeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Liberecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 26. 9. 2013, č. j. 1054016/13/2602-05800-506933, jímž správce daně rozhodl o registraci žalobce k dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) k datu 1. 1. 2013.

Důvodem registrace žalobce k DPH z úřední povinnosti bylo zjištění správce daně, že žalobce v období od 1. 1. 2009 do 31. 12. 2009 překročil obrat pro povinnou registraci k DPH a nepodal přihlášku k registraci do patnácti dnů po skončení kalendářního měsíce, ve kterém překročil stanovený obrat 1 000 000 Kč.

Žalobce se registraci k DPH bránil, v odvolání a jeho doplnění napadl výklad podaný správcem daně a uváděl, že hodnota obratu pro účely registrace DPH činila 949 752 Kč jako

rozdíl mezi vystavenými fakturami za uskutečněná zdanitelná plnění ve výši 1 117 814 Kč a nezaplacenými fakturami ve výši 168 062 Kč.

V odůvodnění napadeného rozhodnutí se žalovaný ztotožnil s výkladem § 6 odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), ve znění účinném do 31. 12. 2009, který učinil správce daně. Žalovaný uvedl, že podkladem pro stanovení výše obratu byla kniha vydaných faktur za dané období a rozhodujícím kritériem pro zahrnutí určité částky do obratu podle § 6 odst. 2 zákona o DPH bylo uskutečnění konkrétního plnění, nikoliv zda v daném období došlo k přijetí určité částky vztahující se k plnění zahrnovanému do obratu pro účely DPH. Novelou zákona o DPH zákonem č. 302/2008 Sb. došlo k odstranění rozporu zákona o DPH s čl. 288 Směrnice 206/112/ES, podle něhož se do obratu počítá hodnota plnění bez ohledu na způsob účtování. Od 1. 1. 2009 ze zákona o DPH plyne, že do obratu všech subjektů se zahrnují úplaty za zdanitelná plnění a za plnění osvobozená nárokem na odpočet daně na vstupu. Žalovaný citoval znění § 6 odst. 2 zákona o DPH ve znění účinném od 1. 1. 2008 a poukázal na odlišný způsob stanovení obratu od 1. 1. 2009 s dovoláním se na důvodovou zprávu k novele zákona DPH, podle níž se jednotlivé úplaty zahrnují do obratu až ke dni uskutečnění zdanitelného plnění. Není tedy důležité, kdy bylo plnění zaplacené. Dle žalovaného daný výklad z textu § 6 odst. 2 zákona o DPH a důvodové zprávy zcela vyplývá a slovo „náleží“ nelze ztotožňovat se slovem „obdržel“. Žalovaný odmítl námitky, v nichž se dovolával žalobce uplatnění zásady *in dubio mitius* s tím, že dikce daného ustanovení je jednoznačná a nezavdává důvod k více podloženým výkladům. Podle žalovaného správce daně do obratu správně zahrnul ta uskutečněná plnění v roce 2009, za která žalobci náleží úplata, tedy za která úplatu očekával, ať mu byla v daném roce uhrazena či nikoliv. Žalovaný se dále ohradil proti průtahům, se kterými bylo k registraci DPH přikročeno. Uvedl, že správce daně nemůže dané údaje zjistit vždy okamžitě z podaného daňového přiznání. V daném případě rozhodně skutečnosti zjistil při vyhledávací činnosti a registrační řízení zahájil bez zbytečného odkladu podle § 125 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu.

II. Žalobní námitky

Žalobce se neztotožnil s výkladem § 6 odst. 2 zákona o DPH, který byl proveden správcem daně. Uvedl, že podle § 4 odst. 1 zákona o DPH ve znění účinném do 31. 12. 2009 se úplatou rozumí zaplacení v penězích nebo platebními prostředky nahrazujícími peníze nebo poskytnutí nepeněžitého plnění. Ze znění tohoto ustanovení vycházel a počítal se souhrnem úplat, které byly z jeho strany kalkulovány při posouzení vzniku jeho povinnosti k registraci dle § 94 zákona o DPH, tedy částkou 949 752 Kč jako rozdílem mezi fakturami vydanými ve výši 1 117 814 Kč a rozdílem nezaplacených faktur ve výši 168 062 Kč. Žalobce uvedl, že stanovený obrat nebyl z jeho strany dosažen ani v dalších zdaňovacích obdobích roku 2010, 2011 a 2012, což bylo potvrzeno i správcem daně v protokolu o kontrole zjištění DPH náhradním způsobem. Žalobce vycházel z dikce tehdy účinného zákona, který při vymezení obratu vycházel z pojmu „souhrn úplat“, potažmo „souhrn přijatých plateb nebo poskytnutých nepeněžitých plnění“, nikoliv z pojmu souhrnu uskutečněných zdanitelných plnění, jak dovozoval žalovaný. Podle žalobce nelze bez dalšího ztotožňovat pojem „příjmy za uskutečněná plnění“ dle zákona o DPH ve znění účinném do 31. 12. 2008 s pojmem „úplaty“, který zákon používal včetně jednoznačné definice § 4 zákona o DPH od roku 2009. Z § 4 odst. 1 písm. a) zákona o DPH podle žalobce jednoznačně vyplývá, že pojem „úplata“ je

nutno vykládat v úzké vazbě na pojem „platba“, neboť zahrnuje též zaplacení ve formě nepeněžitého plnění. Z toho žalobce dovozoval, že pokud oproti uskutečněnému plnění (vydaným fakturám) nestojí jakákoliv kompenzace ať peněžitá či nepeněžitá, nelze hovořit o úplatě ve smyslu § 4 odst. 1 písm. a) zákona o DPH, a tedy vydané faktury nelze zahrnovat do obratu ve smyslu § 6 odst. 2 citovaného zákona.

Pokud znění daného ustanovení vyvolává pochybnosti, pak bylo na místě aplikovat zásadu *in dubio mitius* a citované ustanovení vyložit v jeho prospěch. Žalobce se v tomto směru dovolal nálezu Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 643/06 ze dne 13. 9. 2007 a rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 178/2005-64. Žalobce se ohradil proti stanovisku žalovaného, podle něhož měla jednoznačnost zákona vyplývat z důvodové zprávy k zákonu. Žalobce poukázal na následnou novelizaci na základě zákona č. 489/2009 Sb. s účinností od 1. 1. 2010, kdy z pojmu „úplata“ byl odstraněn definiční znak úplaty v podobě zaplacení, čímž došlo ke sjednocení definice „obratu“ pro daňové subjekty, které vedou účetnictví i pro ty, které vedou daňovou evidenci. Je tedy zřejmé, že znění zákona do konce roku 2009 nebylo jednoznačné. U každé legislativní změny je nutno vycházet z racionality činnosti zákonodárce a z předpokladu, že žádná změna zákona není samoučelná.

Na závěr žalobce uvedl, že po rozhodnutí o registraci žalobce k DPH od 1. 1. 2013 zahájil správce daně kontrolu DPH směřující ke stanovení daně náhradním způsobem. Toto pro něho mělo nepříznivé důsledky, neboť z důvodu uplynutí prekluzivních lhůt ve vztahu k období roku 2009 již neměl možnost situaci řešit tím, že by požadovanou DPH klientům doučtoval. Správce daně nejenže nepostupoval v souladu se zásadou *in dubio mitius*, ale postupoval v takových časových souvislostech, které umocnily negativní dopady jeho rozhodnutí. Je přitom nepochybné, že správce daně měl a mohl jednat již v roce 2010 bez zbytečných průtahů poté, co měl k dispozici daňové přiznání žalobce za rok 2009.

Z uvedených důvodů žalobce navrhoval zrušení napadeného rozhodnutí žalovaného a požadoval nahradit náklady řízení, které vyčísлил ve výši celkem 19 456 Kč.

III. Vyjádření žalovaného správního orgánu

V písemném vyjádření k žalobě žalovaný navrhoval, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl. Plně odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí a zdůraznil, že § 6 odst. 2 zákona o DPH je nutno vyložit tak, že rozhodným kritériem pro zahrnutí určité částky do obratu bylo uskutečnění konkrétního plnění, nikoliv zda došlo k přijetí určité částky vztahující se k plnění zahrnovanému do obratu pro účely DPH. I pokud by za pojem „úplaty“ v předmětném ustanovení dosadil pojem „zaplacení“, je z textu ustanovení zřejmé, že zákonodárce má na mysli, že součástí obratu jsou úplaty, které osobě povinné k dani náleží, tj. mají jí být poskytnuty (uhrazeny) jako protihodnota za uskutečněná plnění, nikoliv jen ty, které jí již poskytnuty (uhrazeny, zaplacený) byly. Žalovaný v napadeném rozhodnutí odkázal na důvodovou zprávu k zákonu č. 302/2008, aby argumentačně podpořil svůj závěr. Podle důvodové zprávy se do obratu započítává úplata, kterou osoba povinná k dani obdržela nebo má obdržet za uskutečněné plnění s místem plnění v tuzemsku. Proto nebylo třeba aplikovat zásadu *in dubio mitius*, ani zásadu *in dubio pro liberate*, neboť daná právní norma nevyvolává nejasnosti.

IV. Posouzení věci soudem

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí a řízení jeho vydání předcházející v řízení dle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), v rozsahu a mezích uplatněných žalobních námitek v souladu s § 75 odst. 2 s. ř. s., vycházejí přitom ze skutkového a právního stavu v době rozhodování správního orgánu ve smyslu § 75 odst. 1 s. ř. s., a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

Skutkové okolnosti případu nejsou mezi účastníky sporné. Žalobce vedl daňovou evidenci. V období od 1. 1. do 31. 12. 2009 vystavil faktury za uskutečněná zdanitelná plnění v celkové výši 1 117 814 Kč, přičemž nesplacené zůstaly faktury ve výši 168 062 Kč. Rovněž nespornou skutečností zůstává, že žalobce po uplynutí daného období nepodal přihlášku k registraci k DPH. Podstatou sporu je otázka způsobu určení výše obratu, která je rozhodná pro posouzení, zda obrat žalobce přesáhl za zákonem stanovené období zákonem stanovený limit 1 000 000 Kč a zda měl být registrován jako plátce DPH. Rozhodným je výklad § 6 odst. 2 zákona o DPH ve znění účinném od 1. 1. 2009.

Podle § 6 odst. 2 zákona o DPH, ve znění účinném od 1. 1. 2009, po přijetí tzv. velké novely zákona o DPH zákonem č. 302/2008 Sb., *se obratem pro účely tohoto zákona rozumí souhrn úplat bez daně, včetně dotace k ceně, které osobě povinné k dani náleží za uskutečněná plnění, kterými jsou dodání zboží, převod nemovitosti a poskytnutí služby, s místem plnění v tuzemsku, jde-li o úplaty za*

a) zdanitelné plnění,

b) plnění osvobozené od daně s nárokem na odpočet daně, nebo

c) plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně podle § 54 až 56, jestliže nejsou doplňkovou činností uskutečňovanou příležitostně. Do obratu se nezahrnuje úplata z prodeje hmotného majetku a odpisovaného nehmotného majetku nebo pozemků, které jsou dlouhodobým hmotným majetkem, o kterých osoba povinná k dani účtuje nebo o kterých vede evidenci.

Je sice pravdou, že dle § 4 odst. 1 písm. a) zákona o DPH ve znění účinném od 1. 1. 2009 se pro účely tohoto zákona *úplatou* rozumělo *zaplacení v penězích nebo platebními prostředky nahrazujícími peníze nebo poskytnutí nepeněžitého plnění*, přičemž k upřesnění pojmu úplata (dle důvodové zprávy k zákonu č. 489/2009 Sb.) došlo od 1. 1. 2010 tak, že *úplatou* se napříště rozumí *částka v penězích nebo v platebních prostředcích nahrazujících peníze nebo hodnota poskytnutého nepeněžního plnění*, přesto má soud za to, tato skutečnost není dostatečným argumentem pro závěr, že ve smyslu § 6 odst. 2 zákona o DPH ve znění posuzovaném bylo na místě do obratu zahrnout pouze souhrn přijatých plateb (nebo poskytnutých nepeněžitých plnění), jak se toho domáhá žalobce.

Podíváme-li se blíže na text vykládaného ustanovení, na první pohled by se mohlo zdát, že obratem jsou pouze *úplaty* za definovaná plnění, tedy přísně vzato slovy § 4 odst. 1 písm. a) cit. zákona, ve znění účinném do 31. 12. 2009, zaplacení, tj. platby ať poskytnuté v penězích či platebními prostředky peníze nahrazujícími včetně nepeněžitého plnění. Takový omezený jazykový výklad však nereflektuje zbývající část zákonné normy, která jednoznačně odkazuje na to, že se obratem jsou úplaty, které *náleží osobě povinné k dani za uskutečněná*

plnění. Pokud je tedy text ustanovení § 6 odst. 2 zákona o DPH vnímán v celku, má soud za to, že je na místě vykládat jej tak, že součástí obratu jsou úplaty (ve smyslu vyjádření hodnoty plnění ať už v penězích či hodnoty nepeněžního plnění), které osobě povinné k dani náleží; tedy úplaty, na které má taková osoba nárok ve vztahu k uskutečněným stanoveným plněním, tj. takové, které jí mají být za uskutečněná plnění poskytnuty. Podstatná je tedy především vazba na uskutečnění konkrétních plnění definovaných v cit. ustanovení, v rozhodném období 12 po sobě jdoucích kalendářních měsíců.

Podaný výklad vycházející z textu ustanovení § 6 odst. 2 zákona o DPH pak zcela odpovídá smyslu přijaté novelizace cit. ustanovení zákonem č. 302/2008 Sb. Ten lze jednoznačně vyčíst z důvodové zprávy k tomuto zákonu. Podle bodu 22 důvodové zprávy bylo cílem zákonodárce změnit dosavadní pojem obratu. Novelizace měla přinést odklon od dosavadního ztotožnění obratu s výnosy u osob vedoucích účetnictví, resp. s příjmy u osob ostatních (srov. znění daného ustanovení do 31. 12. 2008), vyrovnání přístupu ke všem osobám povinným k dani, které uskutečňují ekonomickou činnost, bez ohledu na účtování nebo evidenci transakce, neboť rozhodujícím kritériem pro zahrnutí částek do obratu bude uskutečňování ekonomické činnosti. „*Do obratu se započítává úplata za uskutečněná plnění, a úplata přijatá před uskutečněním (zálohy) bude vstupovat do obratu ke dni uskutečnění plnění. Do obratu se tedy započítává úplata, kterou osoba povinná k dani obdržela nebo má obdržet za uskutečněné plnění s místem plnění v tuzemsku.*“

Nelze pominout, že důvodem přijaté změny definice obratu v § 6 odst. 2 zákona o DPH byla snaha o uvedení zákona o DPH do souladu se Směrnicí Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty. Čl. 288 uvedené směrnice pak obrat též vnímá jako souhrn částek vyjadřujících hodnotu definovaných plnění. Správními orgány podaný výklad obratu pro účely povinné registrace k DPH je tak eurokonformní.

I podle názoru soudu je tedy výklad § 6 odst. 2 zákona o DPH ve znění účinném od 1. 1. 2009 jednoznačný a nedával prostor pro užití zásady *in dubio pro mitius*, jak se toho žalobce s odkazem na relevantní judikaturu Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu dovolává.

Správce daně a žalovaný tedy v případě žalobce nepochybili, pokud do obratu pro účely registrace k DPH zahrnuli ve smyslu § 6 odst. 2 zákona o DPH nejen částku ve výši 949 752 Kč, kterou představovaly zaplacené faktury v období od 1. 1. 2009 do 31. 12. 2009, ale také částku 168 062, která měla v daném období za uskutečněná plnění náležet žalobci dle vystavených faktur, přestože k jejímu zaplacení v tomto období ještě nedošlo.

Zmiňuje-li v závěru žaloby žalobce negativní důsledky, které mu časový sled událostí spojených s postupem správce daně při vydání rozhodnutí o registraci k DPH přinesl, pak soud konstatuje, že tyto negativní důsledky samy o sobě nemohou vyústit v závěr o nezákonnosti vydaných rozhodnutí. Žalobce pak konkrétně nenamítá, že by správce nebyl dle určitého zákonného ustanovení oprávněn výši obratu za období od 1. 1. do 31. 12. 2009 prověřit a o registraci žalobce k DPH s účinností od 1. 1. 2013 rozhodnout. Správci daně nelze dle přesvědčení soudu vytýkat, že k registraci žalobce k DPH nepřistoupil již na základě podaného daňového přiznání za rok 2009, ale až v souvislosti s provedením místního šetření v rámci vyhledávací činnosti správce daně, k níž je oprávněn dle § 11 ods. 1 písm. b), § 78

zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu. Přiznaný příjem v daňovém přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2009 nemusí nutně odpovídat výši obratu podle § 6 odst. 2 zákona o DPH a správce daně žádné zákonné ustanovení nezavazuje přistoupit k prověření skutečností rozhodných pro závěr o povinné registraci k DPH v návaznosti na podané daňové přiznání.

Z uvedených důvodů soud žalobě nevyhověl a zamítl ji postupem dle § 78 odst. 7 s. ř. s. Ve věci bylo rozhodnuto, aniž by soud nařídil ústní jednání, a to v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s., neboť žalobce s takovým postupem soudu souhlasil a žalovaný ve stanovené lhůtě o projednání věci při ústním jednání nežádal.

O nákladech řízení bylo rozhodnuto ve smyslu ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s., dle kterého, *nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.* Ve věci měl úspěch žalovaný správní orgán, ten ale náhradu nákladů řízení nežádal, ostatně mu ani žádné náklady přesahující rámec jeho běžné činnosti nevznikly, soud proto vyslovil, že žádný z účastníků nemá na náhradu řízení právo.

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

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližze následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Liberci dne 9. dubna 2015.

Mgr. Lucie Trejbalová,
předsedkyně senátu