



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Daniely Zemanové a soudců JUDr. Barbary Pořízkové a JUDr. Jana Passera v právní věci žalobkyně: **společnost KOVL spol. s r. o.**, se sídlem Choceradská 3042/20, Praha 4, zastoupené Mgr. Liborem Knotem, advokátem se sídlem Tř. Tomáše Bati 3890, Zlín, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 4, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 12. 2005, č. j. 6093/05/FŘ 130, o dani z přidané hodnoty, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 25. 4. 2007, č. j. 31 Ca 36/2006 - 34,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 25. 4. 2007, č. j. 31 Ca 36/2006 - 34, **se z r u š u j e** a věc **se v r a c í** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanou kasační stížností se Finanční ředitelství v Brně (dále jen „stěžovatel“) domáhá zrušení výše uvedeného rozsudku krajského soudu, kterým bylo k žalobě společnosti KOVL spol. s r. o. (dále též „daňový subjekt“) zrušeno jeho rozhodnutí ze dne 23. 12. 2005, č. j. 6093/05/FŘ 130, jímž bylo zamítnuto odvolání daňového subjektu do rozhodnutí Finančního úřadu v Uherském Hradišti (dále jen „správce daně“) ze dne 17. 3. 2005, č. j.

48565/05/336913/1873, platební výměr na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období září 2004 v celkové výši 160 603 Kč.

Stěžovatel ve své kasační stížnosti namítl stížní důvody uvedené v ust. § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění platném pro projednávanou věc (dále jen „s. ř. s.“). Předně zdůraznil, že soud nesprávně posoudil právní otázku úplnosti a dostatečnosti odůvodnění rozhodnutí stěžovatele, úplnosti provedeního dokazování v daňovém řízení a dále i fakt, zda se stěžovatel dostatečně vypořádal s odvolacími námitkami daňového subjektu. Stěžovatel považuje rozhodnutí soudu za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů rozhodnutí, neboť ačkoliv v odůvodnění rozhodnutí provedl výčet relevantních ustanovení právních předpisů, nezabýval se meritem věci. Nesrozumitelností trpí dle stěžovatele rozhodnutí soudu proto, že stěžovatel již jednou prověřoval skutečnosti uložené mu k prověření napadeným rozhodnutím, tj. zda dodavatel byl v rozhodném období plátcem daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“). Soud tak ukládá stěžovateli povinnosti, které jsou pro správné posouzení věci neopodstatněné, ale i prakticky neproveditelné, přičemž není ani zřejmé, jak soud k těmto závěrům dospěl.

V dané věci stěžovatel postupoval dle ust. § 2 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění platném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), neboť bylo prokázáno, že rozhodnutí o zamítnutí odvolání společnosti VELBIKE s.r.o. proti zrušení registrace plátce DPH jí bylo doručeno dne 9. září 2004, čímž nabylo právní moci. Vzhledem k okolnosti, že se jednalo o bezvadný správní akt, stěžovatel jej použil ve smyslu ust. § 28 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. Rozhodnutí o zrušení registrace bylo vydáno v souladu s původním zákonem o DPH č. 588/1992 Sb., řízení probíhalo zcela v souladu s přechodnými ustanoveními (konkrétně § 111) nového zákona o DPH č. 235/2004 Sb., ve znění platném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o DPH“). Společnost VELBIKE s.r.o. byla registrovaným plátcem do 9. 9. 2004, což je plně v souladu s ust. § 111 odst. 3 zákona o DPH. Daňový subjekt tak prokazoval nárok na odpočet DPH daňovým dokladem, který však nebyl vystaven plátcem.

Postup stěžovatele nemůže zpochybnit ani otázka obratu společnosti VELBIKE s.r.o., neboť ze zákona o DPH vyplývá, že osoba povinná k dani se i přes splnění podmínky obratu stane plátcem až dnem uvedeným na osvědčení o registraci. Ačkoliv společnost VELBIKE s.r.o. vznikla povinnost registrace (s ohledem na výši obratu) dle ust. § 94 odst. 1 zákona o DPH a do 15. 9. 2004 byla povinna podat přihlášku k registraci, učinila tak až s účinností od 8. 11. 2004. Protože společnost VELBIKE s.r.o. nesplnila svou registrační povinnost, nebyla v době od 9. 9. 2004 do 8. 11. 2004 plátcem DPH.

Soud ve svém rozhodnutí opomněl jasná pravidla nové právní úpravy vztahující se ke vzniku plátcovství, což svědčí o nezákonnosti rozhodnutí. Nově

platí, že se osoba povinná k dani stává plátcem až registrací bez ohledu na okamžik překročení stanoveného množství obratu. Soud dále nikterak neodůvodnil svůj požadavek na doplnění dokazování a odkázal na dvě rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, která se sice týkají stejného daňového subjektu, mají však jiný skutkový základ. Stěžovatel navrhl zrušení rozhodnutí krajského soudu a vrácení věci zpět tomuto soudu k dalšímu řízení.

Daňový subjekt ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že ani jeden ze dvou důvodů podání kasační stížnosti není opodstatněný, naopak je nutno souhlasit se závěry krajského soudu. Stěžovatel se řádně nevypořádal s námitkami daňového subjektu uvedenými v odvolacím řízení, nezjistil spolehlivě stav věci, přičemž rozhodnutí krajského soudu je srozumitelné a správné. Navrhl proto zamítnutí kasační stížnosti jako nedůvodné a zavázání stěžovatele k úhradě nákladů řízení o kasační stížnosti.

Ze správního spisu, který soudu předložil správní orgán, vyplynuly následující podstatné skutečnosti:

Výzvou ze dne 18. 11. 2004, č. j. 174399/04/336913/1873, vyzval správce daně daňový subjekt dle ust. § 43 zákona o správě daní a poplatků mj. k doložení náplně jednotlivých řádků vykazovaných v daňovém přiznání. V následném vytýkacím řízení správce daně dospěl na základě předložených dokladů k závěru, že část přijatých daňových dokladů byla vystavena společností VELBIKE s.r.o., které byla s účinností od 10. 9. 2004 zrušena registrace k DPH. Díky tomuto faktu daňový subjekt nesplnil jednu ze zákonem stanovených podmínek pro uplatnění odpočtu, a to prokázání nároku na odpočet daně dokladem, který byl vystaven plátcem. Správce daně nárok na odpočet daně deklarovaný na dokladech od výše uvedené společnosti neuznal.

V odvolání proti platebnímu výměru daňový subjekt uvedl, že účinnost rozhodnutí o zrušení registrace společnosti VELBIKE s.r.o. nastala v době, kdy tato společnost na základě ust. § 111 odst. 3 zákona o DPH byla registrována; ze zákona tedy dle daňového subjektu vyplynulo, že i když byla registrace zrušena podle zákona č. 588/1992 Sb., společnost VELBIKE s.r.o. byla i nadále plátcem podle zákona č. 235/2004 Sb.

V zamítavém rozhodnutí o odvolání stěžovatel uvedl, že o zrušení registrace společnosti VELBIKE s.r.o. bylo ke dni 9. 9. 2004 rozhodnuto jak příslušným správcem daně, tak i jeho nadřízeným orgánem, tudíž tato společnost nebyla v době od 10. 9. 2004 do 7. 11. 2004 registrována k DPH. Poukázal rovněž na skutečnost, že místně příslušnému plátcí nejsou známy žádné skutečnosti, které by této společnosti zakládaly povinnost registrace dle ust. § 94 odst. 1 nebo 7 zákona o DPH, neboť daňovým subjektem namítaná služba poskytnutá zahraničním subjektem byla společností VELBIKE s.r.o. přijata dne 9. 9. 2004, tedy v době, kdy

ještě byla plátcem, proto přijetí této služby nezaložilo zákonnou povinnost správce daně registrovat společnost VELBIKE, s. r. o. jako plátce k DPH dle ust. § 94 odst. 8 zákona o DPH.

Krajský soud v Brně zrušil napadené rozhodnutí stěžovatele dle ust. § 76 odst. 1 s. ř. s., pro vady řízení a pro nepřezkoumatelnost, neboť dospěl k závěru, že nebylo možno vystačit si s konstatováním, že společnost VELBIKE s.r.o. nebyla v určitém období registrována k DPH, neboť přesáhnutím obratu se stává plátcem ze zákona. Dále pak dle krajského soudu zůstaly opomenuty pro věc relevantní skutečnosti. Stěžovatel se nevypořádal s námitkami daňového subjektu a nepřihlédl k nim, jeho rozhodnutí bylo proto krajským soudem zrušeno.

Kasační stížnost je podle § 102 a násl. s. ř. s. přípustná a důvody v ní uplatněné svým obsahem odpovídají ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. Rozsahem a důvody kasační stížnosti je Nejvyšší správní soud podle ustanovení § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. vázán. Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu důvodů uplatněných kasační stížností a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Podle ust. § 5 odst. 1 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, účinném do 30. 4. 2005 (dále jen „zákon č. 588/1992 Sb.“), *jsou plátcí osoby podléhající dani, jejichž obrat za nejbližších nejvýše 12 předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců přesáhne částku 2 000 000 Kč, a to od prvního dne druhého měsíce následujícího po měsíci, ve kterém překročily stanovený obrat. Tyto osoby jsou povinny předložit žádost o registraci podle zákona o správě daní a poplatků nejpozději do 20. dne kalendářního měsíce následujícího po měsíci, ve kterém překročily stanovený obrat.*

Podle ust. § 39 odst. 2 zákona č. 588/1992 Sb. *je správce daně oprávněn zrušit registraci plátce, pokud tento plátce neuskutečnil bez udání důvodu po dobu 12 po sobě následujících měsíců zdanitelné plnění nebo pokud neplní své povinnosti vyplývající z tohoto zákona.*

Dle ust. § 94 odst. 1 zákona o DPH *osoba povinná k dani, která má sídlo, místo podnikání nebo provozovnu v tuzemsku, jejíž obrat za 12 kalendářních měsíců přesáhne částku uvedenou v § 6, 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.*

Dle ust. § 111 bod 1 cit. zákona *pro uplatnění daně z přidané hodnoty za období přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, jakož i pro uplatnění práv s tím souvisejících, platí dosavadní právní předpisy. Dle bodu 3 cit. ustanovení plátce registrovaný podle dosavadních předpisů je plátcem podle tohoto zákona.*

S ohledem na znění stížních námitek stěžovatele je nejprve třeba se vypořádat s námitkou směřující do ust. § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., tedy namítající nepřezkoumatelnost rozhodnutí krajského soudu z důvodu nesrozumitelnosti a nedostatku důvodů rozhodnutí. Stěžovatel předně namítá, že se krajský soud ve svém rozhodnutí nevypořádal s meritem věci, což je vadou způsobující nedostatečné odůvodnění rozhodnutí. K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že postup krajského soudu v dané věci je nutno hodnotit v kontextu celého posuzovaného případu. V dané věci je proto určující, že krajský soud zrušil rozhodnutí stěžovatele dle ust. § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tedy pro nepřezkoumatelnost spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí. Jestliže si krajský soud takto vyhodnotil rozhodnutí stěžovatele, je logické, že se nezabýval meritem věci, neboť za jím vyhodnocené procesní situace by k tomu nebyl oprávněn. Tato námitka stěžovatele proto není důvodná, Nejvyšší správní soud ponechává prozatím stranou hodnocení zákonnosti postupu krajského soudu z hlediska jiného stížního bodu.

Pokud stěžovatel poukazuje na nesrozumitelnost rozhodnutí krajského soudu, je nutno zdůraznit, že pod nesrozumitelností ve smyslu ust. § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. je dle judikatury nutno „*obecně považovat takové rozhodnutí soudu, z jehož výroku nelze zjistit, jak vlastně soud ve věci rozhodl, tj. zda žalobu zamítl, odmítl nebo jí vyhověl, případně jehož výrok je vnitřně rozporný. Pod tento pojem spadají i případy, kdy nelze rozeznat, co je výrok a co odůvodnění, kdo jsou účastníci řízení a kdo byl rozhodnutím zavázán (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Afs 58/2003 - 75, publikovaný pod č. 133/2004 Sb. NSS).*“ Tento pojem je tedy vykládán v jiném smyslu, než jak je prezentován v kasační stížnosti. Z tohoto důvodu Nejvyšší správní soud uzavírá, že neshledal vadu rozhodnutí krajského soudu definovanou v ust. § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., stížní námitka stěžovatele je proto nedůvodná. V dalším se pak Nejvyšší správní soud zaměřil na ta stížní tvrzení stěžovatele, která jsou podřaditelná pod ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

Krajský soud dle stěžovatele postavil svůj závěr o nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí na tom, že stěžovatel nezjistil relevantní skutečnosti a nevypořádal se s námitkami obsaženými v odvolání daňového subjektu týkajícími se zejména registrace společnosti VELBIKE s.r.o. (dále též „dodavatel daňového subjektu“) k DPH. K tomu Nejvyšší správní soud konstatuje, že po porovnání obsahu odvolacích námitek s odůvodněním rozhodnutí stěžovatele, je nutno vyslovit se pro důvodnost této námítky. Stěžovatel totiž v rámci svého rozhodnutí reflektoval veškeré odvolací důvody uplatněné daňovým subjektem ve vlastním odvolání ze dne 1. 7. 2005. Ačkoliv bylo odůvodnění z části stručnějšího charakteru, tato jeho vlastnost nezakládala vadu řízení z důvodu nepřezkoumatelnosti, proto je tato námitka důvodná.

Nad rámec výše uvedeného je třeba uvést, že strany vedou spor o to, zda-li byl dodavatel daňového subjektu ke dni vystavení daňových dokladů (září 2004) plátcem DPH či nikoliv. Podstatnou pro věc je skutečnost, že s dodavatelem stěžovatele zahájil za účinnosti zákona č. 588/1992 Sb. finanční úřad řízení o zrušení registrace k DPH. Po nabytí účinnosti zákona o DPH bylo toto řízení s ohledem na ust. § 111 bod 1 cit. zákona dokončeno dle zákona č. 588/1992 Sb., s tím, že rozhodnutí nabylo právní moci dne 9. 9. 2004. Počínaje následujícím dnem proto dodavatel daňového subjektu již nebyl plátcem DPH a jako takový současně nebyl oprávněn vystavovat daňové doklady dle ust. § 26 a násl. zákona o DPH. V této souvislosti je proto mylná úvaha krajského soudu polemizující s dopadem přechodného ustanovení § 111 bod 3 zákona o DPH na daný případ, neboť toto pravidlo je možno uplatit pouze v případě, kdy registrace plátce k DPH trvá, tj. nebyla pravomocně zrušena, jak tomu bylo v dané věci.

Dále je nutno zdůraznit, že postup pro registraci plátce k DPH dle zákona č. 588/1992 Sb. a dle zákona o DPH (zákon č. 235/2004 Sb.) v případě plátců, kteří překročí zákonem stanovený obrat a nesplní registrační povinnost, není zcela totožný. Pro předmětnou věc je podstatná zejména odlišnost v ust. § 5 odst. 1 zákona č. 588/1992 Sb. a ust. § 94 odst. 1 zákona o DPH. Na rozdíl od „dříve platného“ zákona totiž „nový“ zákon o DPH nespojuje s kvalifikovaným překročením obratu u těchto typů osob povinných k dani (jimž současně nesvědčí pro vznik plátcovství jiná zákonem předvídaná skutečnost) vznik plátcovství DPH ze zákona. Dle výslovného znění § 94 odst. 1, věty druhé, zákona o DPH se osoba, která nesplní registrační povinnost, stává plátcem až dnem účinnosti registrace uvedeným na osvědčení o registraci (vydaným z úřední povinnosti správcem daně).

Stejný názor na vznik plátcovství dle § 94 odst. 1 zákona o DPH je opakovaně vyjádřen v odborné literatuře, příkladem je možno citovat z publikace „Nový zákon o DPH platný od vstupu ČR do EU s komentářem“, autor: J. Rambousek (ASPI, 2004), komentář k § 94 zákona o DPH: *„Osoba povinná k dani, která přesáhne obrat 1 000 000 Kč, se stává plátcem daně dnem účinnosti uvedeném na osvědčení o registraci. Je to zásadní změna oproti předchozímu zákonu. Až dosud totiž platilo, že překročení obratu, resp. první den druhého měsíce následujícího po měsíci, ve kterém byl překročen obrat, znamenalo automaticky, že dotyčný se stal de facto plátcem daně, i když de iure ještě plátcem nebyl. V prvních odstavcích je řešen nejtýpickejší případ, kdy osoba povinná k dani, se sídlem a místem podnikání nebo provozovnou v tuzemsku, tedy osoba provádějící ekonomickou činnost překročí obrat stanovený v § 6 odst. 1 ve výši 1 000 000 Kč. Jedná se o generální ustanovení, ze kterého nalezneme později výjimky. Ačkoliv je v zákoně napsáno, že se tato osoba stává plátcem od prvního dne třetího měsíce následujícího po měsíci, ve kterém překročila obrat, tak to není zcela výstižné. Aby to tak skutečně bylo, musí k tomu splnit ještě další podmínku, a to že musí podat do 15 dnů po skončení měsíce, ve kterém překročila obrat, přihlášku k registraci. Zde dochází ke zkrácení lhůty oproti předchozímu zákonu. Teprve po splnění registrační povinnosti se předchozí tvrzení stává pravdou. V případě nesplnění registrační*

povinnosti se stává plátcem až dnem účinnosti registrace a do doby registrace se dotýká osoby poměrně výrazně dotýká § 98“ (poznámka: § 98 zákona o DPH upravuje náhradu za neuplatnění daně při nesplnění zákonné registrační povinnosti).

V souvislosti s výše uvedeným nelze souhlasit s názorem krajského soudu, dle něhož byl stěžovatel v dané věci povinen zjišťovat obrat dodavatele daňového subjektu z hlediska toho, zda nezavdal příčinu pro registraci ze zákona. Jak je zřejmé i z internetového výpisu z registru plátců DPH (<http://adisreg.mfcr.cz>), dodavatel daňového subjektu nebyl v době od 10. 9. 2004 do 7. 11. 2004 registrovaným plátcem DPH. Ze správního spisu dále vyplývá, že správce daně se v dané věci s ohledem na skutečnost, že zákon o DPH konstituuje plátcovství i z jiných právních titulů než překročení výše obratu, zaměřil i na zjištění, zda dodavatel daňového subjektu nesplňoval jinou zákonnou podmínku pro vznik plátcovství. Jak je uvedeno v přípisu Finančního úřadu v Uherském Hradišti ze dne 23. 11. 2005, č. j. 184197/05/336931/3769, „závěrem odpovědi na dožádání Finančního úřadu v Šumperku uvádí, že mu nejsou známy žádné skutečnosti, které by zakládaly společnosti VELBIKE, spol. s r.o. povinnost registrace k dani z přidané hodnoty podle ustanovení § 94 odst. 7 nebo § 94 odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb. ...Přijaté služby od společnosti IMAGINE& Sport S.R.L. z Itálie byly dle přiloženého dokladu u odvolání společnosti KOVL spol. s r.o. poskytnuty dnem 9. 9. 2004, tedy v době, kdy společnost VELBIKE, spol. s r.o. byla ještě plátcem DPH“.

Na základě uvedených důvodů je možno konstatovat, že správce daně v předmětné věci spolehlivě vyvrátil tvrzení daňového subjektu, dle něhož dodavatel, který mu vystavil daňový doklad, byl v době vystavení plátcem DPH. Jestliže daňový subjekt chtěl vyvrátil skutečnosti zjištěné správcem daně stran plátcovství jeho dodavatele, musel by v souladu s principem důkazního břemene předložit důkazní prostředky toto jeho tvrzení podporující. Tak tomu ovšem v souzené věci nebylo, daňový subjekt proto své důkazní břemeno neunesl, neboť skutečnosti, které doložil, byly správcem daně vyvráceny.

Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost stěžovatele je důvodná; o věci přitom rozhodl bez jednání postupem dle § 109 odst. 1 s. ř. s., dle něhož o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání. V souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. byl napadený rozsudek krajského soudu zrušen z důvodu nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem a věc mu byla Nejvyšším správním soudem současně vrácena k dalšímu řízení. Krajský soud v Brně proto znovu rozhodne v dané věci v souladu se závazným právním názorem vysloveným výše (§ 110 odst. 3 s. ř. s.), přičemž v novém řízení je namíste v mezích žalobních bodů též zhodnotit i jiná ustanovení zákona o DPH, např. § 72 odst. 2 písm. a), § 73 odst. 1 či § 108 odst. 1 písm. o), případně relevantní principy uplatňování daně z přidané hodnoty.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne Krajský soud v Brně v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 13. srpna 2008

Mgr. Daniela Zemanová
předsedkyně senátu