



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Ludmily Valentové a JUDr. Jakuba Camrdy v právní věci žalobce: **P. K.**, zast. Mgr. Petrem Renthem, advokátem se sídlem Karlovo nám. 88, Náchod, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem Horova 17, Hradec Králové, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové, ze dne 29. 8. 2008, č. j. 31 Ca 117/2007 - 27,

t a k t o:

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 29. 8. 2008, č. j. 31 Ca 117/2007 - 27 **se zrušuje** a věc **se mu vrací** k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í:

Rozhodnutím žalovaného ze dne 15. 10. 2007, č. j. 8951/07-1300-602331 byla zamítnuta odvolání žalobce, podaná proti dodatečným platebním výměrům Finančního úřadu v Žamberku ze dne 27. 6. 2005, č. j. 38427/05/275903/7488 a č. j. 38428/05/275903/7488, jimiž byla žalobci dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. a 4. čtvrtletí roku 2002.

Výše uvedené rozhodnutí žalovaného napadl žalobce dne 14. 12. 2007 žalobou, která byla shora citovaným rozsudkem Krajského soudu v Hradci Králové shledána jako důvodná, rozhodnutí žalovaného bylo zrušeno a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení.

Žalovaný (dále též stěžovatel) nyní podává kasační stížnost z důvodu nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení; uplatňuje tak stížní důvody dle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen s. ř. s.).

Stěžovatel nesouhlasí s názorem krajského soudu, že se nezabýval hodnocením zjištění z pohledu ust. § 4, § 5 a § 39 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění (dále jen zákon o DPH). Dle stěžovatele byly veškeré odvolací námitky hodnoceny z pohledu možného dosažení povinného obratu pro registraci a na základě právního názoru krajského soudu uvedeného v rozsudcích ze dne 27. 4. 2007 č. j. 31 Ca 61/2006 - 17 a 31 Ca 62/2006 - 15 také z pohledu, zda firma PALET STUDIO CZ s. r. o. byla vůbec osobou podléhající dani. Stěžovatel se neztotožňuje s názorem krajského soudu, že uvedená firma PALET STUDIO byla nepochybně registrována jako plátcem daně. V době kdy si žalobce uplatňoval z vystavených dokladů nárok na odpočet daně na vstupu, nebyla uvedená firma po dni zrušení registrace 24. 9. 2002 ani plátcem DPH dobrovolným ani povinným.

Dle stěžovatele nemohla být firma PALET STUDIO dobrovolným plátcem, protože se jí mohla stát pouze při naplnění podmínek dle ust. § 5 odst. 3 zákona o DPH, dle kterého se plátcem může stát osoba podléhající dani, která je na základě předložené žádosti o registraci správcem daně zaregistrována osvědčením o registraci a plátcem se stává od data účinnosti uvedeného na osvědčení o registraci. Z průběhu řízení ani ze spisu nebyly zjištěny okolnosti, které by tomu nasvědčovaly a nelze vyslovit závěr, že uvedená firma byla dobrovolným plátcem daně.

Stěžovatel uvádí, že dle ust. § 39 zákona o DPH je správce daně oprávněn zrušit registraci plátce, pokud tento plátcem neuskutečnil bez udání důvodu po dobu 12 po sobě následujících měsíců zdanitelné plnění nebo pokud neplní své povinnosti vyplývající z tohoto zákona. Jak vyplývá z listiny „Sdělení výsledku daňové kontroly na DPH za zdaňovací období III. čtvrtletí 2002“ u daňového subjektu PALET STUDIO, byla dne 24. 9. 2002 této firmě zrušena registrace plátce z důvodu neplnění povinností vyplývajících z uvedeného zákona. Z vyhodnocení důkazních prostředků navržených žalobcem, tak jak je popsáno v rozhodnutí o odvolání, nebylo u firmy PALET STUDIO zjištěno, že by za měsíce květen, červen a červenec 2002 překročila obrat pro povinnou registraci způsobem uvedeným v ust. § 5 odst. 1 zákona o DPH, takže nebyla v době uplatnění nároku na odpočet daně na vstupu žalobcem plátcem daně a žalobce si nárokoval odpočet daně na vstupu z předmětných dokladů neoprávněně.

Stěžovatel proto navrhuje, aby byl rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové zrušen a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení.

Žalobce ve svém vyjádření ke kasační stížnosti poukazuje na skutečnost, že stěžovatel chybně uvádí datum doručení rozsudku krajského soudu (20. 7. 2008) a z podání tedy není zřejmé, zda byla podána kasační stížnost v zákonné lhůtě dvou týdnů. Tímto jde o vadu podání a pokud nebude zmíněný údaj doplněn, měla by být kasační stížnost odmítnuta.

Ve věci meritorního posouzení se žalobce ztotožňuje se závěry krajského soudu, kdy v odůvodnění soud uvedl, že skutečnost, zda osoba je či není plátcem DPH, nebylo možno dovozovat z toho, zda je či není zapsána jako plátce DPH v registru plátců, ale bylo nutno vycházet ze skutkového stavu, který prokazatelně existoval, tedy z toho, zda osoba podléhající dani překročila zákonem stanovený obrat (srov. rozsudek NSS č. j. 5 Afs 101/2006 - 178).

Žalobce uvádí, že vytýkal stěžovateli způsob zajištění důkazů v daňovém řízení. Dle žalobce, výklad zásady zákonnosti a volného hodnocení důkazů, tak, jak se s nimi vypořádal stěžovatel v odůvodnění rozhodnutí, když konstatoval s ohledem na prioritu zájmů státu, že není povinen vyhledávat důkazní prostředky svědčící ve prospěch daňového subjektu a z tohoto důvodu není nucen respektovat všechny důkazní prostředky žalobcem předložené nebo navržené, je nepřijatelný. Stěžovatel tak nesprávně postupoval při vydání rozhodnutí dle ust. § 2 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, když neprovedl navrhované důkazy a ani řádně nezdůvodnil, proč navržené důkazy vyloučil.

Žalobce se tedy ztotožňuje se závěry rozsudku krajského soudu a navrhuje kasační stížnost zamítnout.

Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatuje, že kasační stížnost je podána včas a jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s) a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Ze správního spisu vyplývá, že správce daně I. stupně při provádění daňové kontroly u žalobce zjistil, že tento si uplatnil nárok na odpočet daně z přidané hodnoty dle dokladů č. FP108/270902, FP115/260902, FP134/071102, FP144/061102, FP151/131102 a FP152/161102 vystavených společnostmi PALET STUDIO CZ s. r. o. (dále jen PALET STUDIO), která v době vystavení dokladů resp. uskutečnění zdanitelných plnění, nebyla plátcem daně. Tímto došlo dle správce daně k porušení § 19 odst. 1 a 2 a daň vykazovanou na vstupu žalobci neuznal. S tímto závěrem žalobce nesouhlasil a tvrdil, že daňové subjekty F. K., L. K., V. Š., B. O., M. M. a P. D. přijímaly zdanitelná plnění od spol. PALET STUDIO. V rámci odvolacího řízení žalobce za účelem prokázání obratu uvedené společnosti v roce 2002 předložil daňový doklad č. 130802, čestné prohlášení L. K. a navrhl jako další důkazní prostředky účetnictví a bankovní výpisy firmy PALET STUDIO, informace od Policie v Českých Budějovicích, týkající se trestního oznámení na Ivo Makuderu (bývalý jednatel spol. PALET STUDIO) a jeho čestné prohlášení.

Za účelem ověření obratu společnosti PALET STUDIO, byly odvolacím orgánem tj. stěžovatelem prověřovány účetní doklady a provedeny svědecké výpovědi. Po provedeném doplnění dokazování stěžovatel v odůvodnění rozhodnutí o odvolání uvedl, že se v daném případě nejednalo o doklady vystavené plátcem daně. Uplatněním odpočtu daně na vstupu z dokladů vystavených neplátcem daně došlo k porušení ust. § 19 odst. 2 zákona o DPH. Pro uplatnění nároku na odpočet nebyla splněna podmínka zakotvená v ust. § 19 odst. 1 zákona o DPH. Nebylo tedy prokázáno, že přijatá zdanitelná plnění, ze

kterých si žalobce uplatnil nárok na odpočet daně, deklarovaná na dokladech č. FP108/270902, FP115/260902, FP134/071102, FP144/061102, FP151/131102 a FP152/161102, uskutečnil plátce daně. Stěžovatel v odůvodnění rozhodnutí o odvolání rovněž uvedl, že v době uskutečnění plnění společnost PALET STUDIO nenaplňovala ani znaky podnikání, když jediná jednatelka a společnice nikdy nebyla v sídle společnosti, obchodů se nezúčastňovala a nemohla potvrdit, zda se vůbec uskutečnily. Stěžovatel uzavřel, že za měsíce květen, červen a červenec 2002 nebyl společností PALET STUDIO překročen obrát 750 000 Kč, a proto od 25. 9. 2002 nebyla plátcem daně z přidané hodnoty.

O podané žalobě rozhodl krajský soud tak, že i kdyby tvrzení žalovaného (stěžovatele), že v uvedených měsících nedosáhl obrát předmětné společnosti požadované výše, odpovídal učiněným zjištěním, žalovaný se vůbec nezabýval hodnocením těchto zjištění z pohledu ust. § 4, § 5 a § 39 zákona o DPH. Krajský soud uvedl, že společnost PALET STUDIO byla nepochybně registrována jako plátce DPH, i když ze spisu není patrné, zda jako dobrovolný nebo ze zákona po dosažení zákonem určeného obrátu. Zda byla plátcem daně i v období po 25. 9. 2002 musí žalovaný posuzovat z pohledu ustanovení zákona o DPH upravujících ukončení registrace. Tímto směrem se žalovaný, dle názoru krajského soudu, nezaměřil ani na hodnocení skutkového stavu ani jeho právní posouzení a jeho závěry jsou nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů. Zmíněné nedostatky pokládal krajský soud za důvod pro zrušení rozhodnutí žalovaného (stěžovatele) a vrácení věci k dalšímu řízení.

Stěžovatel uplatňuje v kasační stížnosti důvod uvedený v ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tj. nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. Tvrzenou nezákonnost spatřuje stěžovatel v nesprávném posouzení právní otázky týkající se vzniku nároku na odpočet žalobce tím, že se dle názoru krajského soudu nezabýval hodnocením zjištění z pohledu ust. § 4, § 5 a § 39 zákona o DPH.

Nejvyšší správní soud shledal námitku stěžovatele stran nesprávného právního posouzení plátcovství předmětné společnosti za DPH důvodnou.

Dle ust. § 4 zákona o DPH jsou osobami podléhajícími dani fyzické a právnické osoby, které podnikají v tuzemsku, případně uskutečňují činnost vykazující všechny znaky podnikání, kromě toho, že je prováděna podnikatelem. Osoby podléhající dani se mohou stát plátcí za předpokladu splnění podmínek uvedených v ust. § 5 cit. zákona, mj. po překročení obrátu ve výši 750 000 Kč za nejbližší tři předcházející po sobě jdoucí kalendářní měsíce. 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 obrát.

Dle ust. § 39 odst. 1 zákona o DPH, žádá-li plátce o zrušení registrace, je povinen prokázat, že důvody pro zrušení registrace uvedené v § 5 existují. V odst. 2 cit. ust. se dále uvádí, že správce daně je 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.

Podle ustanovení § 19 odst. 1 a 2 zákona o DPH, má plátcce nárok na odpočet daně, pokud jím přijatá zdanitelná plnění, uskutečněná jiným plátcem, použije při podnikání nebo při činnosti vykazující všechny znaky podnikání kromě toho, že je prováděna podnikatelem. Plátcce pak prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem zaúčtovaným podle zvláštního právního předpisu (§ 3 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů), případně evidovaným podle ust. § 11 u plátců, kteří nejsou účetní jednotkou, který má všechny tímto zákonem předepsané náležitosti a který byl vystaven plátcem.

Pokud jde o názor krajského soudu, že nebylo stěžovatelem dostatečně prokázáno, zda společnost PALET STUDIO byla v období po 25. 9. 2002 plátcem resp., že se stěžovatel nezaměřil na právní hodnocení skutkového stavu z pohledu ustanovení zákona o DPH upravující ukončení registrace, nelze tomuto závěru přisvědčit.

V dané věci se jednalo o prokázání uplatnění odpočtu žalobcem dle dokladů č. FP108/270902, FP115/260902, FP134/071102, FP144/061102, FP151/131102 a FP152/161102 vystavených společností PALET STUDIO. Za účelem zjištění, zda uvedená společnost měla i další odběratele a překračovala zákonný limit obratu i po datu 24. 9. 2002, jak tvrdil žalobce, byl dožádaným správcem daně dne 29. 11. 2004 proveden výslech pí. Lankašové – jediné společnice a jednatelky firmy PALET STUDIO. Tomuto jednání byl žalobce v souladu s ust. § 16 odst. 4 písm. e) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o správě daní a poplatků) přítomen. Svědkyně do protokolu uvedla, že účetnictví společnosti nemůže předložit, neboť jej má zřejmě u sebe pan Makudera (bývalý jednatel), ona sama žádné doklady nemá, podpisy na některých fakturách nejsou její, neboť je jejím jménem podepisoval p. Makudera, ačkoliv sám měl plnou moc pro jednání jménem společnosti, v sídle společnosti v Kuřimi nikdy nebyla, obchodů se nezúčastňovala a nevěděla zda se vůbec uskutečnily, peníze si ponechával p. Makudera k dalším obchodním transakcím. Dle její výpovědi celý obchod zajišťoval pan Makudera, svědkyně sdělila, že nemá žádnou povědomost o tom co je DPH, co jsou daňové doklady či přiznání k dani. Mimo uvedení jména p. D. (dalšího údajného odběratele spol. PALET STUDIO) a jména žalobce neuvedla žádné jiné odběratele společnosti PALET STUDIO.

V rámci ústního jednání dne 9. 12. 2004, jehož byl žalobce rovněž přítomen, p. Makudera (bývalý jednatel a zmocněnec pro jednání za společnost PALET STUDIO) také neuvedl žádné další odběratele, se kterými měla společnost obchodovat. Jeho výpovědi jsou nadto ve značném rozporu s tvrzeními pí. Lankašové, např. účetnictví měla mít k dispozici paní Lankašová, v některých případech měla být přítomna i přejímce peněz, platby si p. Makudera ponechával dle velikosti obchodu a zbytek měl předávat jednatelce. Ohledně v protokole uvedených faktur z roku 2002 svědek uvedl, že faktury vystavil, avšak neorazítkoval je a ani je nepodepisoval.

Jak dále vyplývá ze spisu, v odpovědi na dožádání ze dne 10. 5. 2005 Finanční úřad Brno – venkov ke zrušení registrace k DPH společností PALET STUDIO mj. uvedl, že společnost PALET STUDIO na adrese vedené v OR (v Kuřimi) nikdy nesídlila, je zde evidovaná na základě zfalšované nájemní smlouvy a majitel objektu podal opakovaně žalobu k obchodnímu soudu a žádost o výmaz společnosti. V období od 1. 10. 1999 do 24.

9. 2002 neexistoval vůbec žádný kontakt s touto společností, společnost nepředložila žádné účetní a daňové doklady a nepodávala žádná daňová přiznání.

Z výše uvedeného vyplývá, že se v daném případě správce daně I. stupně nezaměřil jen na zodpovězení předběžné otázky ve smyslu ust. § 28 zákona o správě daní a poplatků ve smyslu formálním, tj. že by správce daně dovozoval, zda daná společnost není plátcem daně z pouhé existence rozhodnutí o zrušení registrace z moci úřední ke dni 24. 9. 2002. Naopak ze spisu jednoznačně plyne, že správce daně vycházel ze skutkového stavu, který zde prokazatelně existoval, tedy z toho, že nebylo prokázáno, že by uvedená osoba překročila v rozhodném období zákonem stanovený obrat. V dané věci byla řešena i otázka případného nového provedení registrace, resp. ze spisu vyplývá zdůvodnění, proč ji provést nelze, tedy, že místně příslušný správce daně spol. PALET STUDIO, FÚ Brno – venkov zrušil registraci plátce daně z moci úřední ust. § 39 odst. 2 zákona o DPH proto, aby tímto postupem zabránil zneužívání daňového subjektu k vytváření umělých fakturačních řetězců a následným uplatňovaným nárokům na odpočet daně ze strany příjemců faktur na podkladě neprokázaných plnění a následně nebyl zjištěn důvod pro změnu rozhodnutí o zrušení registrace k dani z přidané hodnoty u tohoto daňového subjektu. O tomto závěru neměl správce daně žalobce důvod pochybovat.

Jakkoliv se krajský soud domnívá, že správce daně I. stupně či stěžovatel neřešil otázku plátcovství daně z přidané hodnoty spol. PALET STUDIO dostatečně, přičemž se opíral o rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 2. 2007, č. j. 5 Afs 101/2006 - 178 (přístupno na www.nssoud.cz), je třeba i tuto argumentaci jako nepřipadnou odmítnout. V citovaném rozsudku se mj. uvádí, že vyjdou-li v řízení o vrácení nadměrného odpočtu, kdy jedním ze zákonných předpokladů jeho uplatnění a vrácení je, že doklad vystavil plátcem daně z přidané hodnoty, najevo pochybnosti o tom, zda osoba, která jej vystavila, je či není plátcem daně z přidané hodnoty, je nutno nejprve spolehlivě vyřešit a postavit najisto tuto otázku. Uvedený rozsudek však dopadá na odlišnou situaci, než jaká v daném případě nastala. V nyní souzené věci, nebyly prokázány ani nijak známy skutečnosti, ze kterých by vyplynulo, že došlo k uskutečnění plnění, při nichž byl zákonem stanovený obrat spol. PALET STUDIO překročen a byly tak dány důvody dle ust. § 5 zákona o DPH. Žalobce sice tvrdil, že přijal plnění od plátce, avšak tato skutečnost nebyla nikterak prokázána.

Požadavkům na spolehlivě zjištěný skutkový stav ohledně obratu společnosti PALET STUDIO stěžovatel dostal mj. i tím, že se zabýval i dalšími návrhy žalobce na provedení důkazních prostředků prokazujících případné uskutečnění obchodních případů PALET STUDIA. Žalobce navrhl jako důkazní prostředky účetní doklady (přijaté faktury) u daňových subjektů F. K., L. K., V. Š., Beta Olomouc a. s., M. M. a P. D. Těmito důkazními prostředky se stěžovatel zabýval a dokazování proběhlo zcela v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů dle ust. § 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků. Ostatně ani krajský soud v napadeném rozsudku nekonstatoval, že by námitky žalobce ohledně nesprávného dokazování, byly důvodné. Provedené a hodnocené důkazní prostředky i v těchto případech nepotvrdily tvrzení žalobce ohledně dosaženého obratu společností PALET STUDIO.

Jak vyplývá ze správního spisu resp. z rozsudku krajského soudu, přičemž krajský soud se ve značné míře ztotožňuje s hodnocením důkazních prostředků provedeným stěžovatelem, žalobcem navržený svědci pí. Lankašová a p. Makudera byli vyslechnuti za jeho účasti, avšak jejich výpovědi žalobcem tvrzené skutečnosti ohledně dosažení obratu nikterak neprokazují. Byly rovněž zjištěny i skutečnosti svědčící o tom, že p. Makudera vyvíjel činnost jménem jiné osoby, avšak k poskytnutí dalších informací o činnosti p. Makudery od Policie ČR z její strany nedošlo, a to s odkazem na ust. § 65 trestního řádu. Čestné prohlášení p. Makudery pak s ohledem na rozporná tvrzení s pí. Lankašovou, jakož i na nemožnost jakkoli ověřit uskutečnění zdanitelných plnění z účetnictví společnosti, nebylo jako důkaz prokazující tvrzení žalobce osvědčeno. Svědek P. D. nebyl vyslechnut, neboť v roce 2003 zemřel, svědek L. K. byl nekontaktní a není možno jej jako svědka vyslechnout (v roce 2008 zemřel). Pan F. K. sdělil, že v roce 2002 neuskutečnil s firmou PALET STUDIO žádnou obchodní transakci, což je v souladu i se zjištěním správce daně ze dne 22. 11. 2005, tj. že jmenovaný v roce 2002 nevykázal žádná zdanitelná plnění od uvedené společnosti. Ani v případě spol. Beta Olomouc a. s. nebylo zjištěno, že by obchodovala se společností PALET STUDIO a přijala od ní zdanitelná plnění a z účetnictví p. Š. taktéž nevyplývala žádná spolupráce s uvedenou společností v roce 2002. Pouze v případě p. M. byla potvrzena spolupráce s firmou PALET STUDIO, avšak z předložených daňových dokladů resp. fakturovaných částek nevyplývá, že by společnost dosáhla zákonem stanoveného obratu.

Z uvedeného výčtu důkazních prostředků pak dle názoru Nejvyššího správního soudu, nelze dovodit jiný závěr, než jak učinil stěžovatel, a to, že za daných okolností nebylo dle ust. § 4 odst. 1 zákona o DPH prokázáno, že by za měsíce květen, červen a červenec 2002 byl společností PALET STUDIO překročen obrat 750 000 Kč. Společnost nebyla a nemohla být plátcem daně po datu 24. 9. 2002 bez ohledu na to, zda byla či nikoliv správcem daně jako plátce daně zaregistrována, neboť ani poté společnost obratu nedosahovala. Na uvedeném závěru nemůže ničeho měnit ani výpověď p. K., který uvedl, že společnost obchodovala i s jinými subjekty, a to společnost K. a M. B., neboť žalobce v průběhu daňového řízení jako důkazní prostředky svědectví či účetnictví uvedených osob nenavrhoval.

Lze tedy konstatovat, že se stěžovatel se všemi navrženými důkazními prostředky vypořádal a v jednotlivých případech přezkoumatelným způsobem řádně zdůvodnil, proč navržené důkazní prostředky nemohly být provedeny. Provedené dokazování pak vyústilo v řádně zjištěný skutkový stav právě z pohledu ust. § 4, § 5 a § 39 zákona o DPH, a proto se Nejvyšší správní soud neztotožňuje s názorem krajského soudu, že rozhodnutí stěžovatele je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů.

Rovněž lze přisvědčit stěžovateli, že společnost PALET STUDIO nebyla ani dobrovolným plátcem dle ust. § 5 odst. 3 zákona o DPH, neboť v rámci řízení nebyly zjištěny okolnosti, které by tomuto závěru svědčily. Dle tohoto ustanovení, jedná-li se o osoby podléhající dani, jejichž obrat nepřesáhne částku 750 000 Kč, jsou tyto osoby plátcí od data účinnosti uvedeného na osvědčení o registraci, tyto osoby pak mohou předložit žádost o registraci kdykoli. Ve spisovém materiálu není doložena žádost ani osvědčení o registraci a z průběhu daňového řízení nevyplývá, že by zmíněná firma byla po 25. 9. 2002 dobrovolným plátcem.

Ohledně vyslovení závěru, že v době uskutečnění plnění společnost PALET STUDIO nenaplňovala znaky podnikání, když bylo prokázáno, že se pí. Lankašová nezúčastňovala obchodů a nemohla potvrdit, zda se uskutečnily a dále, že nebyla shledána existence dalšího znaku, tj. podnikání za účelem dosažení zisku, se Nejvyšší správní soud ztotožňuje s hodnocením krajského soudu, tj. že pro takový závěr neměl stěžovatel dostatek podkladů. Takové tvrzení je přinejmenším sporné. Nutno však uvést, že pro právní a skutkové posouzení oprávněnosti uplatnění odpočtů z dokladů, které nebyly vystaveny plátcem daně, nebylo takové hodnocení stěžejní a jednalo se pouze o dílčí indicii, o níž stěžovatel opřel své rozhodnutí.

Za právně relevantní pro posuzovaný případ je nutno naopak považovat stěžovatelovo hodnocení, s nímž se Nejvyšší správní soud ztotožňuje, tedy, že pro uplatnění nároku na odpočet daně na vstupu je rozhodující splnění podmínek uvedených v § 19 odst. 1 a 2 zákona o DPH. K tomu v případě žalobce nedošlo, neboť nebylo prokázáno, že přijatá zdanitelná plnění, ze kterých si žalobce uplatnil nárok na odpočet daně po datu 24. 9. 2002, uskutečnil plátce daně, popř. zda vůbec k uskutečnění zdanitelného plnění došlo, a to s ohledem na svědecké výpovědi pí. Lankašové a p. Makudery. Dle názoru Nejvyššího správního soudu je z uvedených svědeckých výpovědí zřejmé, že jakkoli p. Makudera deklarované transakce nepopřel, průběh transakcí popsal a potvrdil také platby v hotovosti, současně je zřejmé, že jak pí. Lankašová i pan Makudera svými rozpornými výpověďmi žádným způsobem nepřispěli ke spolehlivému prokázání faktického uskutečnění těchto transakcí deklarovaných žalobcem.

Uskutečněním zdanitelného plnění se totiž rozumí stav faktický, nikoli stav formálně vykázaný. Jak vyplývá i z vyjádření místně příslušného správce daně společnosti PALET STUDIO Finančního úřadu Brno – venkov ze dne 2. 6. 2006, výsledky daňového řízení u jmenované společnosti potvrdily správnost rozhodnutí o zrušení registrace k datu 24. 9. 2002 pro soustavné neplnění povinností plátce DPH. Daňové doklady, které byly zajištěny u daňových subjektů – dalších odběratelů, sice obsahují razítko s logem společnosti a jsou podepsány jménem jednatelky pí. Lankašové, samy o sobě však nebyly osvědčeny jako důkazy, neboť je nebylo možné ověřit v účetnictví tohoto daňového subjektu.

Tvrzení žalobce, že díky jednotlivým svědeckým výpovědím a dalším navrženým důkazním prostředkům, deklarovaný nárok na odpočet daně hodnověrně prokázal, neodpovídá skutkovému stavu a nemá ani oporu ve spisovém materiálu. Žalobce neprokázal své tvrzení ohledně posuzovaných transakcí tj., že byly uskutečněny plátcem daně z přidané hodnoty, přičemž pochybnosti o vykázaných plnění nevyvrátili ani jím označení další odběratelé spol. PALET STUDIO. Za této situace Nejvyšší správní soud považuje neuznání (vyloučení) nároku žalobce na odpočet daně z přidané hodnoty stěžovatelem za opodstatněné a odpovídající skutkovému stavu obsaženému ve správním spisu. Pro posouzení nároku na odpočet daně z přidané hodnoty je totiž rozhodující, „aby daňový subjekt prokázal, že byly splněny podmínky, za nichž lze odpočet uplatnit, a vyvrátil veškeré pochybnosti, které správce daně vyjádřil“ (srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 3. 2005, č. j. 5 Afs 23/2003 - 122, publikovaný pod č. 1254/2007 Sb. NSS, přístupný též na www.nssoud.cz).

Nejvyšší správní soud vzhledem k výše uvedenému shledal kasační stížnost důvodnou, proto napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). V něm krajský soud rozhodne vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

Krajský soud rozhodne v novém rozhodnutí rovněž o nákladech řízení o této kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 15. května 2009

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu