



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: **Agile IVU s. r. o.**, se sídlem Františkánská 502/6, Brno, zast. advokátem JUDr. Miloslavem Petrželou, se sídlem AK Kobližná 19, Brno, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 4, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 5. 11. 2008, č. j. 31 Ca 184/2007 – 44,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 5. 11. 2008, č. j. 31 Ca 184/2007 – 44 **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Kasační stížností se žalovaný (dále též „stěžovatel“) domáhá zrušení shora označeného rozsudku krajského soudu ve výroku II., III. a IV, kterým byla zrušena jeho rozhodnutí ze dne 8. 8. 2007, č. j. 13298/07-1300-701473 a ze dne 8. 8. 2007, č. j. 13299/07-1300-701473, současně zrušil rozhodnutí Finančního úřadu Brno I ze dne 9. 5. 2007, č. j. 147245/07/288912/6634 a ze dne 9. 5. 2007, č. j. 147258/07/288912/6634. Výrok I. , kterým krajský soud spojil žaloby ke společnému projednání nebyl kasační stížností napaden.

Stěžovatel uplatňuje v kasační stížnosti důvody dle ust. § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále „s. ř. s.“), tvrdí, že napadený rozsudek spočívá na nesprávném posouzení právní otázky soudem, a proto je nezákonný a dále namítá jeho nepřezkoumatelnost z důvodu nesrozumitelnosti a nedostatku důvodů. Stěžovatel se nemůže ztotožnit s hodnocením důkazu o registraci daně z přidané hodnoty odběratele žalobce, tak jak uvedl krajský soud. Větu uvedenou na registraci: „výnosy zaznamenané v období do 30. 6. 2005 a následující tři měsíce“ stěžovatel vyložil jinak než žalobce. Krajský soud přitom uvedl, že pokud význam věty nebyl stěžovateli znám a sám ji označil za nesrozumitelnou, vznikla mu v souladu s ust. § 31 odst. 2 daňového řádu povinnost význam této věty řádně vyjasnit a tuto nejasnost řádně vysvětlit, a to zejména za situace, kdy právě tato informace mohla mít zásadní vliv na posouzení věci. Stěžovatel uvádí, že se uvedenou větou zabýval v rámci odvolacího řízení a posuzoval ji ve významu, který jí přikládal v podaném odvolání sám žalobce, tj. že „ze shora uvedeného důkazu vyplývá, že tvrzení správce daně je nepravdivé, neboť dle práva Velké Británie, podléhají dani z přidané hodnoty výnosy ještě tři měsíce po skončení registrace.“ Stěžovatel tedy posuzoval danou větu tak, že výnosy britského odběratele podléhají dani z přidané hodnoty v souvislosti se splněním podmínek pro osvobození daně podle § 64 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty v platném znění (podmínka: odeslání nebo přeprava do JČS, a to osobě registrované k dani). Z tohoto pohledu je bezpředmětné, zda výnosy odběratele podléhají DPH, neboť jde o povinnosti odběratele v jeho členském státě. Sdělení odvolacího orgánu, uvedené nad rámec samotného hodnocení uvedeného potvrzení, že předmětná věta je nesrozumitelná, se váže k významu slov „výnosy zaznamenané v období...“ a vlivu této skutečnosti na platnost registrace a je nepochybné, že nevypovídá ničeho o platnosti registrace odběratele, jak je dále v odůvodnění rozhodnutí žalovaného uvedeno. Naproti tomu žalobce v žalobě této větě přikládá jiný význam na rozdíl od odvolání. V žalobě uvádí: „Podle potvrzení o registraci plátce daně pod národním registračním číslem 853637700 z přidané hodnoty ze dne 21. 3. 2005 byla ve Velké Británii retroaktivně s účinností od 1. 3. 2005 založena registrace subjektu MOORE.... A to s dobou do 30. 6. 2005 a současně pro období následujících 3 měsíců....z předmětného formuláře je naprosto jasné, že daňová registrace subjektu je účinná od 1. 3. 2005 do 30. 6. 2005 a následující 3 měsíce. Po tuto dobu je subjekt plátcem DPH.“ Žalobce sám mění význam slov, ačkoli to z potvrzení nevyplývá. Z potvrzení najisto vyplývá účinnost od 1. 3. 2005. Žalobce ani v žalobě neuvádí skutečnosti, které jej k výkladu odlišnému než učinil v odvolání vedou.

Krajský soud uvedl, že odpověď britských orgánů není jednoznačná a nelze na jejím základě jednoznačně zpochybnit žalobcovo tvrzení; odpověď britských orgánů je nutno brát v kontextu položené otázky, která se mimo jiné zaměřuje i na podání daňového přiznání k DPH odběratele. Krajský soud připustil, že lze sice usuzovat, že z odpovědi britských orgánů může vyplýnout, že registrace k DPH zřejmě odběrateli k 1. 4. 2005 byla zrušena, ale ani toto zjištění nelze postavit naprosto najisto. S takovým názorem se stěžovatel nemůže ztotožnit.

Dle názoru stěžovatele z odpovědi britské daňové správy vyplývá, že registrace byla zrušena ke dni 1. 4. 2005, naopak z rozsudku krajského soudu nevyplývá, z čeho soud dovodil závěr, že odpověď britských orgánů není naprosto jasná a že zjištění, že registrace byla odběrateli zrušena k 1. 4. 2005 nelze postavit najisto. Orgány britské správy poskytly

informaci, že registrace byla zrušena, že prostory britského obchodníka jsou soukromé prostory (blok bytů), že se nejedná o prostory k podnikání a že nenalezly více detailních informací. Krajský soud uvádí, že odpověď je nutno brát v kontextu položené otázky, která se mimo jiné zaměřuje i na podání daňového přiznání odběratele k DPH. Správce daně však požadoval jakékoli informace o transakci, zejména pak jestli je podáno daňové přiznání, jestli byla přiznána daň z pořízení zboží. Nebyly to tedy jediné skutečnosti, které správce daně požadoval ověřit. Poznámka žalobce, že se správce daně nedotazoval na přesný rozsah daňové registrace, když otázka B1-9 zůstala nezatržená je zavádějící a věci se nedotýká, tato otázka se týká oblastí poskytování služeb: „*je příjemcem služby osoba registrovaná k DPH?*“. Vzhledem k tomu, že se v tomto případě nejednalo o poskytnutí služby, ale o dodávku zboží, správce daně tuto otázku nezaškrtl; navíc v závěru se správce daně dotazoval na jakékoli informace o obchodním případu.

K tvrzení soudu o neunesení důkazního břemene stěžovatelem, tento namítá, že informace o zrušení registrace byla příčinou zahájení daňové kontroly, teprve poté žalobce předkládal důkazy o splnění podmínek dle ust. § 64 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, mimo jiné také „potvrzení o registraci“ a správce daně je hodnotil v souladu s ust. § 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků. Správce daně sdělením britské správy o zrušení registrace nevyvracel důkazy předložené žalobcem. Stěžovatel nesouhlasí se závěrem krajského soudu o přesunu důkazního břemene na správce daně. Dle stěžovatele aplikace závěru, že správci daně vzniká povinnost zcela jednoznačným způsobem věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost takto předložených důkazů jinými důkazy vyvrátit, na daný případ nedopadá. Takto by dle stěžovatele musel správce daně postupovat, kdyby z některého důkazu vyplývala platnost registrace v určitou dobu. Tak tomu však dle názoru stěžovatele není. Pokud jde o potvrzení o registraci, úvahy správce daně navazují na skutečnosti, které tvrdí sám žalobce (ač v žalobě významu oné věty přikládá jiný význam). Důkazní břemeno na správce daně nemohlo přejít, neboť žádný důkaz nepotvrdil to, že by britský odběratel v době uskutečnění dodávky byl registrován k dani z přidané hodnoty. Ke konstatování krajského soudu: „...*žalovaný sám navíc uvedl, že část údajů na registraci odběratele je nesrozumitelná*“, stěžovatel uvádí, že tento závěr učinil v souvislosti s tvrzením žalobce, že dle britského práva podléhají DPH výnosy ještě tři měsíce po skončení registrace, přičemž v odvolání žalobce neuvedl, jak tato skutečnost souvisí se samotnou dobou platnosti registrace.

Stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalobce v písemném vyjádření ke kasační stížnosti podrobně popsal skutkový stav, v dalším vyjádření se ztotožnil s hodnocením krajského soudu v otázce neunesení důkazního břemene ze strany správce daně. Konstatuje, že na výzvu správce daně reagoval a doložil veškeré doklady - potvrzení o registraci odběratele ze dne 21. 3. 2005, výkazy VAT a Intrastat ze dne 22. 12. 2005 a potvrzení o zápisu odběratele do obchodního rejstříku. Krajský soud proto nepochybil, vytkl-li správci daně, že se předmětnými důkazy co do jejich merita nezabýval, aniž by takový postup náležitě odůvodnil.

Žalobce navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu a z důvodů stěžovatelem uplatněných ve smyslu ust. § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. a dospěl k závěru, že kasační stížnost je z části důvodná.

Ze spisového materiálu vyplynuly pro posouzení věci následující podstatné skutečnosti.

U daňového subjektu Agile IVU s. r. o. (dále „žalobce“) byla správcem daně zahájena dne 22. 12. 2006 daňová kontrola daně z přidané hodnoty za zdaňovací období duben až prosinec 2005; na základě jejich výsledků byla žalobci dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období duben 2005 ve výši 3 677 092 Kč, a to daň na výstupu u plnění „dodávky zboží uskutečněné subjektu MOORE HOUSE SALES LIMITED, 29 Somerfield Road, N4 2JN, London, Great Britain, DIČ GB853637700 (dále „M.H Ltd.“). Důvod, pro který byla daň doměřena shledal správce daně ve skutečnosti, že žalobce neprokázal, že se jedná o plnění uskutečněné osobě registrované k dani v jiném členském státě, které je osvobozeno od daně s nárokem na odpočet dle § 64 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty. V rámci dokazování žalobce tuto skutečnost prokazoval řadou listin a dokumentů, tyto však správce daně neosvědčil jako důkaz a jejich relevanci vyvrátil zjištěním učiněným na základě dožádání v rámci mezinárodní spolupráce u orgánů britské daňové správy – viz sdělení Ministerstva financí ze dne 15. 9. 2006, č. j. 49/31694/2006-491. V citovaném přípisu se uvádí, že společnosti M.H. Ltd. byla zrušena registrace k DPH ke dni 1. 4. 2005, v případech dodání zboží této společnosti po datu zrušení registrace není rovněž splněna základní podmínka pro osvobození od daně dle § 64, tj. zboží nebylo dodáno osobě registrované k dani v jiném členském státě. Správce daně vzal na základě této informace poskytnuté Ministerstvem financí za prokázané, že žalobce neunesl důkazní břemeno stran prokázání oprávněnosti nároku na odpočet daně dle ust. § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků.

Krajský soud, dle názoru Nejvyššího správního soudu, dospěl po právu k závěrům, že správce daně nevyvrátil informaci poskytnutou výše uvedeným přípisem Ministerstva financí ze dne 15. 9. 2006 existenci skutečností žalobcem tvrzených a prokazovaných listinami, tudíž neunesl důkazní břemeno ve smyslu ust. § 31 odst. 8 cit. zákona, když prima facie najisto nepostavil skutečný obsah rozporované věty. Nejvyšší správní soud souhlasí s žalobcem, že význam této věty lze interpretovat několika způsoby; přitom jedním z nich lze dospět i k závěru, že v době dodání zboží odběrateli M.H. Ltd. v měsíci květnu 2005 mohlo uvedenému subjektu ještě svědčit postavení osoby zaregistrované k dani. Nadto ze sdělení, které správce daně obdržel v roce 2006, že uvedenému subjektu byla zrušena registrace ke dni 1. 4. 2005 nelze dovodit, kdy se tak stalo, resp. že se tak stalo zpětně s účinky ex tunc. Relevantní doklad o zrušení registrace není k dispozici. Nelze tedy, dle názoru Nejvyššího správního soudu, postavit najisto, že odběratel žalobce, společnost M.H. Ltd. nebyl v době dodání zboží v měsíci květnu 2005 osobou zaregistrovanou k dani. Na jedné straně zde stojí potvrzení o registraci k dani z přidané hodnoty v relevantním překladu, na straně druhé tvrzení daňové správy dovozené z informací britské správy, že tato registrace byla k 1. 4. 2005 zrušena.

Předložený spisový materiál obsahuje jednak ověřený opis originálu včetně českého překladu opatřeného tlumočnickou doložkou „Potvrzení o registraci“ – „Certificate of registration for value added tax“, vystaveno na subjekt M.H. Ltd., reg. číslo 853637700, z něhož je zřejmé, že registrace byla provedena dne 21. 3. 2005, a to zpětně s datem účinnosti: 1. 3. 2005. Pod těmito údaji je na této listině dále uvedena věta: *„returns to be made in respect of period ending 30 June 2005 and three monthly thereafter“* (v překl. „výnosy zaznamenané v období do 30. června 2005 a následující tři měsíce“).

Z uvedeného se najisto podává pouze to, že registrace platí od 1. 3. 2005 do 30. 6. 2005, přitom význam výše uvedené věty není objasněn. Zejména není zřejmé, zda výnosy, které subjekt dosáhne v následujících 3 měsících po 30. 6. 2005, tj. do 30. 9. 2005 podléhají dani, resp. je-li tomu tak, zda tato skutečnost má vliv na samotný statut plátcovství, či nikoli, není ani zřejmé, zda např. vždy po skončení registrace, a to i ex offio platí tato věta, tzn. zda se subjekt nachází v režimu „postavení osoby registrované k dani“, v daném případě např. tři měsíce následující po skončení registrace k 1. 4. 2005, tzn. do 1. 7. 2005.

Hodlal-li správce daně skutečnost, že předložená registrace neplatí do 30. 6. 2005 vyvrátit, nemohl tak činit bez dalšího toliko na základě informace obsažené v přípisu Ministerstva financí, aniž by byl současně poskytnut např. originál odpovědi britských orgánů, neboť je zřejmé, že zejména část informace *„v případech dodání zboží této společnosti po datu zrušení registrace není rovněž splněna základní podmínka pro osvobození od daně dle § 64, tj. zboží nebylo dodáno osobě registrované k dani v jiném členském státě“* nemůže být součástí informací poskytnutých britskými orgány, odkazuje-li se zde na příslušné ustanovení českého daňového zákona. V této části by bylo lze možno tuto informaci považovat svým způsobem za právní závěr, který z poskytnutých informací britské správy činí sám nejvýše nadřazený správce daně, čímž *in concreto* nepřipustně zavazuje správce daně, kterému přísluší v řízení vést dokazování a porušuje tak zásadu dvojinstančnosti řízení.

Nelze zde přitom připustit aplikaci ust. § 28 zákona o správě daní. Správci daně nepřísluší vyřešit si předběžnou otázku stran výkladu, resp. aplikace právního předpisu cizího státu. Bylo tedy na místě odstranit pochybnosti, které stran postavení odběratele žalobce vyvstaly. Neučinil-li tak správce daně v prvním stupni, byl to žalovaný, který v souladu s ust. § 50 odst. 3 zákona o správě daní měl zejména řádně provedeným dožádáním zjistit skutkový i právní stav věci, tzn. zjistit zejména význam předmětného dodatku v potvrzení o registraci a dopad do projednávané věci, zjistit kdy, z jakého důvodu a s jakým účinkem byla registrace odběratele, tedy společnosti M.H. Ltd. zrušena a tuto skutečnost doložit relevantní listinou tak, aby bylo lze učinit bezvýhradný závěr o tom, že žalobce dodal zboží odběrateli, který nebyl osobou registrovanou v daném období k dani.

Není proto v dané věci rozhodné, jakou interpretaci přikládal žalobce předmětné větě v odvolání a jak interpretuje danou větu v žalobě, jak namítá stěžovatel v kasační stížnosti. Důležité je, jaký je její skutečný význam dle zákonné úpravy. Bylo proto na správci daně, aby dovětek v registraci osvětlil, tedy, jak bylo uvedeno, postavil najisto, zda platí-li registrace do 30. 6. 2005 a další měsíce po jejím zániku, je subjekt v postavení plátce i po dobu těchto tří měsíců, zda tomu tak je vždy tři měsíce po zániku, resp. zrušení registrace – zde do 1. 7. 2005 a jaké důsledky, jsou-li vůbec takové, z hlediska režimu DPH

nastanou, a dále zejména, zda nedošlo ke „zpětnému zrušení registrace“ a odběratel v době dodání zboží byl registrován (z přípisu MF vyplývá toliko, že registrace byla zrušena ke dni 1. 4. 2005, nikoli však kdy byla zrušena).

Nejvyšší správní soud se na základě výše uvedeného ztotožnil se závěry, které v této otázce učinil krajský soud.

Nejvyšší správní soud však musel konstatovat nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu ve vztahu k rozhodnutí správce daně I. stupně. Zde Nejvyšší správní soud odkazuje zejm. na rozsudek ze dne 31. 1. 2008, č. j. 8 Afs 113/2006 - 70, jímž byl zrušen rozsudek krajského soudu z důvodu, že tento soud zrušil kromě rozhodnutí odvolacího orgánu i dodatečný platební výměr správce daně prvního stupně. Nejvyšší správní soud zde přitom konstatoval, že pokud krajský soud takto postupoval z důvodů potřeby doplnění dokazování (výslechu svědků), pak nerespektoval „*rámec a logiku základních procesních institutů daňového řízení tak, aby bylo možné toto řízení po vrácení věci krajským soudem řádně dokončit.*“ Nejvyšší správní soud tak dospěl k závěru, že krajský soud nemůže zrušit i dodatečné platební výměry „*v případě, kdy správní soud shledá vady řízení spočívající v neprovedení navrhovaných důkazů a tedy uloží správnímu orgánu doplnění dokazování, protože doplnění dokazování musí probíhat v rámci odvolacího řízení postupem dle § 50 odst. 3 daňového řádu.*“ Ke stejnému závěru dospěl Nejvyšší správní soud např. též v rozsudku 5 Afs 22/2009 - 53 ze dne 19. 8. 2009.

Nejvyšší správní soud na tomto místě poukazuje již na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2007, č. j. 1 As 60/2006 - 106, (přístupno na www.nssoud.cz), které se týkalo právě výkladu § 78 odst. 3 s. ř. s. a v němž Nejvyšší správní soud konstatoval, že toto ustanovení upravuje výjimku z obecného principu omezené kasace, který se jinak uplatňuje ve správním soudnictví. Krajský soud totiž „podle okolností může“ zrušit i rozhodnutí správního orgánu prvního stupně a má tedy možnost uvážit, zda v konkrétním případě není vhodnější zrušit nejenom rozhodnutí správního orgánu druhého stupně, ale také rozhodnutí správního orgánu prvního stupně. Jak je však patrné z dikce ustanovení § 78 odst. 3 s. ř. s., svěřuje na rozdíl od ustanovení § 78 odst. 1 s. ř. s., které vymezuje důvody pro zrušení rozhodnutí žalobou přímo napadeného, posouzení důvodů pro zrušení rozhodnutí správního orgánu prvního stupně do volné úvahy krajského soudu. Jak však Nejvyšší správní soud zdůraznil v citované věci, v případě, kdy krajský soud svoji úvahu svěřenou mu ustanovením § 78 odst. 3 s. ř. s. provede, dojde k pozitivnímu závěru, že jsou dány okolnosti též pro zrušení rozhodnutí správního orgánu prvního stupně a k jeho zrušení také ve výroku svého rozsudku přistoupí, je nezbytné, aby soud tento výrok náležitě odůvodnil. Z těchto závěrů rozšířeného senátu již Nejvyšší správní soud vyšel např. ve svém rozsudku ze dne 14. 11. 2007, č. j. 1 Afs 53/2007 - 34, (přístupno www.nssoud.cz), když zrušil ke kasační stížnosti žalovaného správního orgánu rozsudek krajského soudu z toho důvodu, že jeho výrokiem krajský soud zrušil rovněž prvostupňový platební výměr správce daně, aniž by ovšem zároveň uvedl důvody, proč tak učinil.

Jak je výše uvedeno, jestliže ust. § 78 odst. 3 s. ř. s. svěřuje pravomoc krajskému soudu uvážit, zda je podle okolností věci vhodné zrušit rovněž prvostupňové rozhodnutí správního orgánu, neznamená to, že by mu zákon svěřoval možnost zcela neomezené

úvahy, tak jako ji nesvěřuje ani správnímu orgánu při použití správního uvážení. Krajský soud musí respektovat rámec a logiku základních procesních institutů daného správního řízení, v tomto případě tedy řízení daňového, tak, aby bylo možné toto řízení po vrácení věci krajským soudem řádně dokončit. Zrušení prvostupňového rozhodnutí správce daně bude tedy přicházet do úvahy zejména tam, kde správní soud shledá jak odvolací tak prvostupňové rozhodnutí finančních orgánů nezákonným, přičemž nebude možná náprava tím, že by odvolací orgán prvostupňové rozhodnutí změnil. Tento postup bude proto na místě zejména v případech, kdy daň vůbec neměla být vyměřena či doměřena (např. z důvodu prekluze), popř. tam, kde správní soud shledá takovou vadu prvostupňového daňového řízení, která mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci samé a kterou již přitom nelze v novém odvolacím řízení žádným doplňováním ani odstraňováním vad zhojit. Tak tomu však v dané věci není.

Krajský soud zrušil ve výroku II. rozhodnutí správce daně I. stupně, přitom odůvodnění pro takový postup jeho rozhodnutí zcela postrádá. Nejvyššímu správnímu soudu proto nezbylo, vzhledem k tomu, že výroky II. a III. napadeného rozsudku krajského soudu nelze od sebe oddělit, než rozsudek krajského soudu zrušit pro nepřezkoumatelnost.

Krajský soud v novém rozhodnutí rozhodne i o náhradě nákladů řízení o 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 30. září 2009

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu