



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců JUDr. Miluše Doškové a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobce: **PANSTVÍ BECHYNĚ SE**, se sídlem Herrschaft Bechyne SE, Landstrasse 33, 9490 Vaduz, Fürstentum Liechtenstein (LIE), zastoupeného Janem Kalvodou, advokátem se sídlem Bělohorská 35, Praha 6, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 31 (původně Finanční ředitelství v Českých Budějovicích), v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 3. 10. 2012, č. j. 10 Af 89/2012 - 50,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Předmět řízení

[1.] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) se žalobou u Krajského soudu v Českých Budějovicích domáhal přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 12. 2011, č. j. 5719/11-1300, kterým bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti rozhodnutí Finančního úřadu v Táboře (správce daně) ze dne 29. 4. 2011, č. j. 91306/11/110913303942, kterým správce daně částečně vyhověl odvolání stěžovatele ze dne 1. 10. 2010 tak, že platební výměr na daň z přidané hodnoty (DPH) ze dne 27. 8. 2010, č. j. 98214/10/110913303942, kterým bylo vyměřeno DPH za zdaňovací období květen 2009 ve výši 8 273 689 Kč, změnil a částku vyměřené daně snížil na částku 3 173 592 Kč.

[2.] Krajský soud rozhodoval za situace, kdy právní předchůdce stěžovatele, obchodní společnost PANSTVÍ BECHYNĚ a.s., doručil Finančnímu úřadu v Táboře dne 26. 6. 2009

daňové přiznání k DPH za zdaňovací období květen 2009. Tato obchodní společnost, která byla plátcem DPH od 1. 9. 1999, zanikla ke dni 15. 5. 2009 bez likvidace fúzí s obchodní společností PB-Holding AG, se sídlem ve Vaduzu (LIE), přičemž tato fúze sloučením ve stejný den vyústila v založení evropské společnosti PANSTVÍ BECHYNĚ SE Herrschaft Bechyne SE, se sídlem ve Vaduzu (LIE), na níž také přešlo jmění společnosti PANSTVÍ BECHYNĚ a.s. Daň za zdaňovací období květen 2009 byla vyměřena platebním výměrem, neboť správce daně neakceptoval údaje uvedené v podaném daňovém přiznání a výzvou ze dne 29. 9. 2009, č. j. 108373/09/110913301252, zahájil vytýkácí řízení. Důvodem pro vyměření daně odchylně od daňového přiznání, ve kterém byl vykázán nadměrný odpočet ve výši 468 793 Kč, bylo zjištění správce daně, že na řádku č. 46 „Odpočet daně při změně režimu“ je uvedena nula, přestože dnem 15. 5. 2009 společnost PANSTVÍ BECHYNĚ, a.s. zanikla a ke dni zániku měla v obchodním majetku zahrnut majetek, u kterého byl uplatněn nárok na odpočet daně. Správce daně dospěl k závěru, že stěžovatel jako právní nástupce této společnosti je subjektem, který nebyl v době fúze plátcem daně, ani ke dni fúze neměl povinnost se registrovat jako plátcem daně (stejně jako zmíněná společnost PB-Holding AG), a proto bylo jeho povinností v daňovém přiznání za poslední zdaňovací období registrace společnosti snížit uplatněný nárok na odpočet daně u majetku, který ke dni zrušení registrace byl jejím obchodním majetkem a u kterého byl uplatněn nárok na odpočet daně nebo jeho část (§ 74 odst. 6 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v tehdy platném znění, tj. do 31. 12. 2009, dále jen „zákon o DPH“).

[3.] Správce daně se tak neztotožnil se stěžovatelskými námitkami z vytýkácího řízení (viz Zpráva z vytýkácího řízení ze dne 13. 8. 2010), kterými se na základě jím předložených důkazních prostředků snažil tento právní závěr zpochybnit a prokázat, že jako právní nástupce zmíněných společností se stal plátcem daně, neboť společnost PB-Holding AG uskutečnila s místem plnění v ČR dvě zdanitelná plnění (přeúčtování ubytování zaměstnance společnosti Christie's ve dnech 25. 7. až 27. 7. 2008 a přeúčtování taxislužby provozovatele S. Ch. pro J. Š. ve dnech 2. 2. 2009 a 12. 2. 2009), u kterých byla povinna odvést daň, a to přesto, že v ČR nemá sídlo své ekonomické činnosti ani provozovnu (§ 94 odst. 11 zákona o DPH).

[4.] Stěžovatel naopak nesouhlasil se způsobem hodnocení předložených důkazů a na něm vystavěným právním názorem správce daně, že se v daném případě nejedná o zdanitelná plnění (poskytnuté služby), ale pouze o přeúčtování částky ve smyslu ust. § 14 odst. 5 písm. e) zákona o DPH, ve znění platném do 31. 12. 2008, které není považováno za zdanitelné plnění, z něhož by vznikla registrační povinnost, resp. že se nejedná o přeúčtování přepravy osob jako služby s místem plnění v tuzemsku podle § 10 odst. 2 zákona o DPH, neboť z předložených dokladů tyto skutečnosti nevyplývají (není seznatelný účel přepravy a na některých jsou uvedeny nepravdivé údaje). Proto s ním polemizoval i v následně podaném odvolání proti citovanému rozhodnutí správci daně, které ovšem žalovaný výše citovaným rozhodnutím zamítl na základě ust. § 114 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), a § 74 odst. 6 zákona o DPH, když neshledal v postupu správce daně nesprávnost nebo nezákonnost.

[5.] Obdobné námitky stěžovatel posléze znovu přestřel i v jím podané žalobě ke krajskému soudu. Své žalobní námitky soustředil především na správcem daně užitý výklad ust. § 74 odst. 6 a § 94 odst. 4 zákona o DPH, ve znění platném do 31. 12. 2009, když vycházel ze striktně jazykového výkladu a nevzal v úvahu výklad historický a úmysl

pokračování

zákonodárce, stejně jako nevzal v úvahu otázku možného zákazu retroaktivity příslušných ustanovení zákona o DPH v případě úpravy odpočtu uplatněné daně u technického zhodnocení majetku. Ostatně i jeho samotný způsob hodnocení důkazů činí napadené rozhodnutí nepřezkoumatelným. Stěžovatel i nadále setrval na názoru, že společnost PANSTVÍ BECHYNĚ a.s. fúzovala se společností (PB-Holding AG), která byla plátcem daně ve smyslu § 94 odst. 4 zákona o DPH, a proto snížení uplatněného nároku na odpočet daně dle § 74 odst. 6 zákona o DPH neměl správce daně oprávnění provést, když se dle § 106 odst. 6 zákona o DPH zrušení společnosti bez likvidace nepovažuje za zrušení s povinností snížit nárok na odpočet daně, pokud jsou všechny zúčastněné společnosti plátcí daně. Tuto skutečnost dle stěžovatele zcela prokazatelně potvrzují zmíněná zdanitelná plnění (poskytnuté služby) a nesouhlasil tak s postupem správních orgánů, které jím předkládané důkazní prostředky (doklady, písemná potvrzení, výslechy svědků) hodnotily jako účelové, resp. nerelevantní. Rovněž nesouhlasil s právním názorem žalovaného, že pokud by skutečně byl věrohodně prokázán účel předmětných zdanitelných plnění (uskutečnění prodeje nakoupených ubytovacích služeb a přepravy osob), pak by společnost PB-Holding AG musela pro jejich uplatnění na území ČR použít zvláštní režim dle § 89 zákona o DPH, dle něhož by za místo plnění bylo považováno sídlo společnosti (Lichtenštejnsko), tzn. místo plnění určené mimo ČR, které rovněž nezakládá povinnost registrace k dani v ČR. Takový výklad ust. § 89 zákona o DPH dle stěžovatele nelze považovat za eurokonformní, když ostatně implementace § 89 zákona o DPH je předmětem žaloby Komise na ČR u Soudního dvora Evropské unie (SD EU), sp. zn. C-269/11.

[6.] Za rozporný s evropským právem, konkrétně se Směrnicí Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „Směrnice“), pak stěžovatel považoval především správními orgány použitý výklad citovaných ust. § 74 odst. 6 a § 94 odst. 4 zákona o DPH, ve znění platném do 31. 12. 2009, neboť nerespektuje závěry vyplývající z judikatury SD EU (zejm. rozsudek ze dne 6. 10. 2010, C-153/08, *Komise v. Španělsko*, a další tam citovaná judikatura), zásady daňové neutrality a zákazu diskriminace podnikatelských subjektů z důvodu sídla mimo území členského státu EU a také znění Dohody o Evropském hospodářském prostoru (EHP), když ze zákona o DPH vyplývají odlišné podmínky pro registraci k dani u osob se sídlem na území členského státu EU a na území státu EHP. Správní orgány tak měly povinnost vykládat zákon o DPH tak, že se týká všech obchodních společností, nejenom těch usídlených na území členských států EU. Proto dal soudu na zvážení, aby přerušil řízení a dle § 48 odst. 1 písm. e) s. ř. s. podal k SD EU předběžnou otázku, v níž by posoudil, zda „*je tuzemské ustanovení zákona o DPH o registraci k DPH nabytím majetku, omezující osoby, kterých se to týká pouze na osoby se sídlem v členském státě a vylučující osoby se sídlem v EHP, v souladu se zásadami daňové neutrality a zákazu diskriminace.*“

[7.] Krajský soud v Českých Budějovicích podanou žalobu v záhlaví citovaným rozsudkem zamítl podle § 78 odst. 7 č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), neboť uvedené žalobní námitky stěžovatele neshledal důvodnými. Krajský soud tak předně nepřisvědčil námitce, že rozhodnutí správních orgánů jsou nepřezkoumatelná, neboť dospěl k závěru, že plně dostojí požadavkům na přezkoumatelné rozhodnutí a jeho odůvodnění ve smyslu, v jakém je vykládá i judikatura Nejvyššího správního soudu (srov. např. usnesení rozšířeného senátu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006 – 74, rozhodnutí NSS jsou dostupná na www.nssoud.cz). „*Daňové orgány přiblížely ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo, což je právě jejich povinností podle odstavce prvního ustanovení § 8 daňového*

řádu. Současně dbaly na to, aby při rozhodování skutkově shodných nebo obdobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly, stejně jako vycházely ze skutečného obsahu právního úkonu, případně jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní, a nikoliv z postupně doplňovaného a upravovaného tvrzení žalobce, který v případě, že jim předkládaná verze ve vztahu k jeho tvrzení ohledně registrace k dani z přidané hodnoty neobstála, nabízel verzi jinou. Postup správce daně nepředstavoval jeho libovůli. Z odůvodnění rozhodnutí je znatelná snaha o přesné a úplné zjištění skutečného stavu věci.“ (str. 10 rozsudku krajského soudu).

[8.] Stejně tak nepřisvědčil námitce stěžovatele ohledně porušení jeho procesních práv, pokud správce daně odmítl provést navržené důkazy (výsledky svědků) s vysvětlením, že jsou pro vedené řízení bezpředmětné, a také námitce ohledně nesprávného hodnocení důkazů. Krajský soud konstatoval, že stěžovatelem navrhované výsledky svědků správce daně neodmítl v rozporu s tehdy platným ustanovením § 31 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., zákona o správě daní a poplatků, resp. § 92 odst. 1 a 2 daňového řádu, neboť podrobně vysvětlil, že „společnost PB – Holding AG nečinila žádné právní kroky, vedoucí k registraci a splnění své povinnosti, tudíž plnění, které žalobce hodlal výsledkem svědků prokazovat, by nebylo možné považovat za zdanitelné plnění a společnosti PB – Holding AG by nevznikla registrační povinnost. Žalobce v době, kdy měl plnění poskytnout, se jako plátce DPH neregistroval, neuplatnil nárok na odpočet daně při nákupu dané služby a ani požadovaná úhrada nepřevýšila zaplacenou částku. Doklady žalobce předkládal dodatečně teprve poté, kdy byl seznámen se skutečností, že je jeho povinností snížit nárok na odpočet daně ke dni zrušení registrace této společnosti.“ (str. 12 rozsudku krajského soudu). Rovněž krajský soud souhlasil se způsobem, jakým správce daně posoudil ony poskytnuté služby jako přeúčtování částky ve smyslu ust. § 14 odst. 5 písm. e) zákona o DPH, ve znění platném do 31. 12. 2008, a nikoliv jako zdanitelná plnění, z nichž by vznikla registrační povinnost. „Žalovaný vysvětlil, že toto ustanovení bylo od 1. 1. 2009 ze zákona vypuštěno a nahrazeno ustanovením § 36 odst. 11 zákona o DPH, podle kterého do základu daně se nezahrnuje částka, kterou plátce obdržel od jiné osoby na úhradu částky vynaložené jménem a na účet této jiné osoby. Podmínkou je, že přijatá částka nepřevýší uhrazené částky za jinou osobu a plátce si u plnění uhrazeného za jinou osobu neuplatní nárok na odpočet daně.“ V posuzované věci tato situace nastala a popisovaná změna zákona o DPH nevyvolává požadavek na aplikaci eurokonformního výkladu zákona. „Jednalo se o pouhé přeúčtování částky za ubytování, a nikoliv za poskytnutí standardní služby, tedy nákup a prodej ubytování smluvnímu partnerovi, neboť právě předestření verze uskutečnění přeúčtování částky za ubytování, které nastalo v roce 2008 a bylo správci daně dodatečně dokládáno teprve v roce 2009, když žalobci správce daně sdělil povinnost snížení odpočtu daně. V době, kdy měl žalobce zdanitelné plnění uskutečnit (resp. společnost PB – Holding AG) nedošlo k žádným úkonům ze strany tohoto subjektu, které by vedly k registraci či splnění povinnosti v souladu se zákonem, aby mohlo dojít akceptování tvrzení žalobce ohledně poskytnutí služby. Požadovaná úhrada nepřevyšovala zaplacenou částku, žalobce se neregistroval a neuplatnil ani odpočet daně při nákupu dané služby.“

[9.] Námitku stěžovatele, že správní orgány na ust. § 89 zákona o DPH neaplikovaly eurokonformní výklad, shledal krajský soud ve vztahu k nyní projednávané věci bezpředmětnou, když s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 7. 2012, č. j. 1 Afs 103/2010 - 274, uvedl, že „Soudní dvůr přepravu osob přepravní společností, která neposkytuje žádné další služby, jako je ubytování, průvodcovská činnost nebo poskytování rad, nehodnotí jako uskutečnění plnění, na která se vztahuje zvláštní režim pro cestovní kanceláře podle článku 306 Směrnice.“ Stěžovatel žádné služby ubytovacího či přepravního charakteru neposkytoval, a proto argumentace ust. § 89 zákona o DPH, která

pokračování

byla pouze pro úplnost doplněna žalovaným v napadeném rozhodnutí na straně 6, není na danou věc případná. Prostor pro aplikaci ustanovení § 89 zákona o DPH ve světle judikatury SD EU a ani pro jeho eurokonformní výklad soud proto neshledal.

[10.] Za nedůvodnou krajský soud označil námitku stěžovatele ohledně porušení zákazu pravé retroaktivity, kdy před novelizací § 74 odst. 6 zákona o DPH nebylo technické zhodnocení považováno pro účely úpravy odpočtu daně za samostatný majetek a začalo tomu tak být až od 1. 1. 2009, kdy nabyla účinnosti novela zákona o DPH (zákon č. 302/2008 Sb.), přičemž zákonodárce neurčil pro posuzování právních vztahů po nabytí účinnosti této novely žádná přechodná ustanovení a snížení nároku na odpočet daně tak bylo nutné provést bez ohledu na to, kdy bylo technické zhodnocení uvedeno do užívání. Krajský soud dospěl k závěru, že ve světle judikatury Ústavního soudu k otázce retroaktivity [srov. zejména nálezy sp. zn. Pl. ÚS 21/96 ze dne 4. 2. 1997 (N 13/7 SbNU 87; 63/1997 Sb.) a nálezy sp. zn. Pl. ÚS 17/11 ze dne 15. 5. 2012 (220/2012 Sb.)], na jejichž podrobné odůvodnění krajský soud odkázal] se v daném případě nejednalo o pravou retroaktivitu. „Z důvodové zprávy vyplývá, že předmětné ustanovení zákonodárce upravil z důvodu odstranění neoprávněně zvýhodněného postupu k technickému zhodnocení vlastního majetku oproti technickému zhodnocení majetku najatého, neboť v této souvislosti docházelo k narušení principu neutrality. Takováto situace nemůže být hodnocena jako porušení ústavního principu zákazu retroaktivity a legitimního očekávání, neboť nový zákon pouze právně kvalifikoval minulé skutečnosti, tudíž nejde o zásah nového zákona do předchozích skutečností, neboť byla ovlivněna práva a povinnosti od okamžiku své účinnosti pouze do budoucna, přestože jednalo se o práva a povinnosti, které vznikly již dříve. Přijatá změna pouze modifikovala dosavadní stav. (...) Žalobce se mohl s novou právní úpravou seznámit, neboť právní norma platila od 1. 1. 2009 a ke zrušení společnosti fúzí došlo k 15. 5. 2009.“ Nadto zdůraznil, že nelze zaměňovat nárok na odpočet daně, který se uplatňuje při pořizování zdanitelného plnění se snížením nároku na odpočet daně při ukončení registrace k DPH. „Uplatnění nároku na odpočet daně totiž zůstává neměnné i po novele. Snížení nároku na odpočet daně bylo do zákona zařazeno z důvodu zajištění principu neutrality, neboť plátce rušící registraci by dosáhl neoprávněných výhod oproti osobám, které plátci daně nebyly.“ (str. 16 rozsudku krajského soudu).

[11.] Zejména pak krajský soud nepřisvědčil námitce stěžovatele, že výklad ust. § 94 odst. 4 zákona o DPH, ve znění platném do 31. 12. 2009, učiněný správcem daně, i samotné ustanovení je diskriminační a kolizní s evropským právem, když v důsledku nastavení odlišných podmínek pro subjekty se sídlem na území EU a na území EHP stěžovatel nebyl ve smyslu citovaného ustanovení registrován ke dni fúze jako plátce DPH, jak by tomu bylo, pokud by měl sídlo v ČR či jiném členském státě EU. Krajský soud zdůraznil, že registrační postup není ve Směrnici závazně stanoven ani harmonizován, a tudíž tato úprava je plně v kompetenci členského státu. Pro řešení situace stěžovatele zákon o DPH obsahuje ustanovení ohledně tzv. dobrovolné registrace k DPH osob povinných k dani se sídlem v jiném členském státě či ve třetích zemích. V této souvislosti se ztotožnil s názorem žalovaného, že dobrovolná registrace je založena na písemném rozhodnutí o registraci vydávaném správcem daně, které má konstitutivní účinky a zakládá práva do budoucna, proto ji nelze provést zpětně. Z toho důvodu také nemohl správce daně akceptovat přihlášku k registraci podanou stěžovatelem dne 2. 11. 2009, kdy se domáhal registrace zpětně k datu 16. 5. 2009.

[12.] Dále krajský soud konstatoval, že pokud stěžovatel takový postup, kdy v důsledku fúze došlo k úpravě, resp. ke snížení uplatněného nadměrného odpočtu, vnímá jako diskriminační, je třeba na druhé straně poukázat na to, že nahlíženo jiným úhlem pohledu zákonná úprava § 94 a 95 zákona o DPH je k osobám se sídlem ve třetích zemích tolerantnější, neboť kategoricky nestanoví postavení plátce DPH, na které je vázána řada povinností a ponechává tento statut plátce daně jako možnost volby. *„Žalobce se dobrovolně plátcem daně nestal, ač taková možnost existovala, jeho veškeré aktivity nevykazovaly žádné znaky, které by vyvolávaly potřebu registrace plátce daně z přidané hodnoty. Bylo to teprve vytykáací řízení správce daně, z něhož vyplynul pro žalobce negativní důsledek snížením nároku na odpočet daně, který žalobce označil jako diskriminační a kolizní s evropským právem. Sám však žádnou aktivitu k dobrovolné registraci plátce daně z přidané hodnoty neučinil.“* Krajský soud proto neshledal rozpor s evropským právem a nedošlo tak k porušení zásady daňové neutrality či zákazu diskriminace vůči stěžovateli. Soud vzal na vědomí i skutkové zjištění, že stěžovatel v době rozhodování krajského soudu na území ČR provozoval malou vodní elektrárnu (provozovna byla registrována k dani z příjmů od 16. 5. 2009) a k datu 5. 1. 2012 byl registrován k DPH, z důvodu přijetí služby ohledně pronajímaného majetku dle § 94 odst. 16 zákona o DPH, ve znění platném od 1. 1. 2012. Z důvodů výše uvedených proto krajský soud v dané věci nepovažoval za potřebné předložit SD EU předběžnou otázku.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[13.] Stěžovatel se v kasační stížnosti domáhal zrušení v záhlaví citovaného rozsudku krajského soudu, nicméně své námitky nepodřadil zákonným kasačním důvodům dle § 103 odst. 1 s. ř. s. Z jejího obsahu je ovšem patrné, že namítá jednak nezákonnost rozsudku ve smyslu ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., jednak nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí ve smyslu ust. § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

[14.] Stěžovatel v kasační stížnosti setrvává na argumentaci, kterou přdestřel jak v průběhu řízení před správními orgány, tak rovněž v žalobě podané ke krajskému soudu, čemuž ostatně odpovídá i formulace kasační stížnosti (polemika s názory žalovaného a permanentní odkazy na obsah žalobních námitek). Nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky krajským soudem (§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.), resp. nedostatky v odůvodnění napadeného rozhodnutí (§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.) tak stěžovatel i nadále spatřuje ve způsobu, jakým se krajský soud (a před ním i správní orgány) vypořádaly s jeho dílčími námitkami (zejm. nepřezkoumatelné odmítnutí navržených důkazních prostředků, nesprávné hodnocení důkazů, porušení zákazu pravé retroaktivity, diskriminační a s evropským právem kolizní výklad § 94 odst. 4 zákona o DPH) při posouzení klíčové otázky, zda měl stěžovatel v daňovém přiznání za poslední zdaňovací období registrace společnosti PANSTVÍ BECHYNĚ a.s. (svého právního předchůdce) povinnost snížit uplatněný nárok na odpočet daně u majetku, který ke dni zrušení její registrace k DPH byl jejím obchodním majetkem a u kterého byl uplatněn nárok na odpočet daně. Nadto stěžovatel polemizuje i s některými konkrétními závěry krajského soudu při posouzení otázky porušení zákazu pravé retroaktivity při novelizaci podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně u technického zhodnocení majetku a otázky rozporu s evropským právem a porušení zásady daňové neutrality či zákazu diskriminace vůči stěžovateli, zejména s ohledem na jeho možnou volbu dobrovolné registrace k DPH.

pokračování

[15.] Stěžovatel proto znovu zdůraznil, že z citovaného ust. § 94 odst. 4 zákona o DPH vyplývají omezení pouze pro země EU a vyloučení zemí z EHP jsou v přímém rozporu s čl. 19 Směrnice, resp. s čl. 5 odst. 8 Šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. 5. 1977, o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu; dále pak se zásadou daňové neutrality a zákazem diskriminace, jak nepřímo vyplývá i z rozhodnutí SD EU ze dne 27. 11. 2003, C-497/01, *Zita Modes*. „*V tomto rozsudku je výslovně uvedeno, že pokud se členský stát rozhodne, že využije tohoto článku a nebude považovat převod aktiv za předmět daně, nesmí to již omezovat dalšími podmínkami.*“ Stěžovatel tak dovodil, že zde „*existuje jediná omezující podmínka, a tou je, že nabyvatel musí dále provozovat činnost převedeného podniku a nesmí okamžitě činnost zlikvidovat či podnik prodát. Tuto podmínku stěžovatel splnil.*“

[16.] V závěru kasační stížnosti stěžovatel, pro případ, že soud nesezná aplikaci judikatorních závěrů SD EU ve vztahu k otázce možné diskriminace osob z EHP, navrhl, aby Nejvyšší správní soud přerušil řízení a dle § 48 odst. 1 písm. e) s. ř. s. podal k SD EU předběžnou otázku ve znění: „*1) Je členský stát oprávněn omezit čl. 19 Směrnice 2006/112/ES tak, že se týká pouze subjektů ze zemí Evropského společenství?*“ a dále „*2) Jedná se o diskriminaci, pokud členský stát zavede odlišné podmínky pro osoby z Evropského společenství a z Evropského hospodářského prostoru?*“

[17.] Žalovaný se ve svém vyjádření neztotožňuje s kasačními námitkami stěžovatele, které považuje za rekapitulaci námitek žalobních. Proto k většině z nich odkazuje na závěry v odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu, které považuje za věcně správné. Blíže se vyjádřil pouze k stěžovatelem namítanému rozporu § 94 odst. 4 zákona o DPH s evropským právem. Žalovaný zdůraznil, že „*stěžovateli nebylo bráněno se usadit či zřídit si pobočku v ČR, nebyl nijak omezován ve volném pohybu služeb a kapitálu. O této skutečnosti svědčí nejen to, že svůj majetek na území ČR pronajímá a provozuje zde malou vodní elektrárnu bez jakéhokoliv omezení.*“ Předmětné ustanovení zákona o DPH není dle žalovaného ani v rozporu s názory uvedenými v rozsudcích SD EU, zmíněných stěžovatelem, které nadto považuje k nyní projednávané věci za nepřiléhavé. „*Ty se totiž týkají aplikace článků 31, 34, 36 a 40 Dohody o EHP při provozování loterií, herních a sázkových služeb v souvislosti s omezením podnikání na území jednotlivých členských států. V souzené věci se však nejedná o omezení podnikání nebo usazování a ani o shodnou oblast podnikání.*“ Proto žalovaný uzavírá, že bylo jen na rozhodnutí stěžovatele, „*zda v době zamýšlené fúze a vzniku nové evropské společnosti ustanovení zákona o DPH využije a stane se plátcem tzv. dobrovolně, aby fúze neměla za následek snížení nároku na odpočet daně dle ust. § 74 odst. 6 zákona o DPH. Pokud tak dobrovolně a včas neučinil, nelze v době, kdy jeho nečinnost v tomto směru zapříčinila pro něho negativní důsledky v podobě snížení nároku na odpočet daně, označovat postup správce daně za diskriminační a kolizní s právem evropským.*“

I. Posouzení důvodnosti kasační stížnosti

[18.] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v souladu s ustanovením § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody v kasační stížnosti uvedenými, a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[19.] Jak bylo již uvedeno výše, stěžovatel sice výslovně neoznačil kasační důvody, vymezené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., nicméně z obsahu kasační stížnosti je dostatečně patrné, že namítá nezákonnost napadeného rozsudku a jeho

nepřezkoumatelnost, tedy kasační důvody zakotvené pod písm. a) a d) cit. zákonného ustanovení. Protože však jednotlivé námitky značně směšuje, pojedná o nich zdejší soud z důvodu hospodárnosti souhrnně.

[20.] Stěžovatel nejprve uvádí, že rozhodnutí správce daně je nepřezkoumatelné, neboť z něj není patrné, podle jakého ustanovení daňového řádu postupoval a zda účelovost tvrzení stěžovatele shledal zneužitím práva nebo disimulací právního úkonu.

[21.] K tomu Nejvyšší správní soud konstatuje, že z obsahu rozhodnutí žalovaného (zejm. str. 5) je dostatečně zřejmé, že hodnocení důkazních prostředků provedené správcem daně považuje za souladné s ustanovením § 8 daňového řádu, resp. s § 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků. Dospěl přitom k závěru, že jednotlivé předložené důkazní prostředky (doklady o přeučtování ubytování na pana D. a taxislužby pro J. Š.) samy o sobě mohly osvědčit deklarovaný stav, ale při hodnocení v jejich vzájemné souvislosti a s přihlédnutím k situaci, za níž byly předloženy, byly shledány účelovými. Zdejší soud má za to, že takovýto závěr žalovaného je z hlediska zákona postačující a je z něj dostatečně patrné, jak byly předložené důkazy vyhodnoceny. Je pravdou, že se správní orgány nevyslovily k tomu, zda se jedná o zneužití práva nebo o disimulaci právního úkonu, nicméně tuto skutečnost nelze považovat za vadu. Z obsahu odůvodnění jejich rozhodnutí je totiž zřejmé, že předmětné důkazy shledaly v kontextu celé věci za nevěrohodné a účelové. Tato stížnostní námitka proto není důvodná.

[22.] Stěžovatel správci daně dále vytkl, že nevyslechl navrženého svědka S. Ch., který by objasnil, zda byla přeprava skutečně provedena, a nastala tak situace, označovaná jako tzv. opomenutý důkaz. K tomu soud uvádí, že k tzv. opomenutému důkazu dojde tehdy, jestliže není navržený důkaz proveden, a současně není ani přesvědčivě vyloženo, proč je provedení tohoto důkazu irrelevantní, případně nadbytečné. V nyní projednávaném případě se z obsahu shora označeného rozhodnutí Finančního úřadu v Táboře (str. 10) podává, že k přepravě touto osobou mělo dojít v únoru 2009, avšak bylo zjištěno, že S. Ch. začal podnikat v živnosti silniční motorová doprava – taxislužba teprve dne 6. 3. 2009. Identifikační číslo, které mu bylo při vydání koncese přiděleno (tedy 06.03.2009) bylo přitom uvedeno na dokladech o přepravě, které však měly být vyhotoveny již měsíc před získáním této koncese. Navíc bylo zjištěno, že vozidlo dané SPZ, jež bylo uvedeno na předloženém dokladu o přepravě, bylo evidováno až od 27. 2. 2009, byť k provedení přepravy mělo dojít již 2. 2. a 12. 2. 2009. Předložené doklady proto nemohly osvědčit, že nastaly tvrzené skutečnosti, tedy provedení přepravy J. Šťávy ve dnech 2. 2. a 12. 2. 2009. Za této situace má zdejší soud za to, že provedení výsledku navrženého svědka S. Ch. skutečně nebylo nutné a správce daně dostatečně přesvědčivým způsobem vyložil, proč tak neučinil. Ve shodě s názorem krajského soudu proto Nejvyšší správní soud konstatuje, že se v daném případě nejednalo o situaci, kdy by správce daně odmítl provést důkazy bez uvedení relevantních důvodů. Ani tato námitka proto není důvodná.

[23.] Podobně pokud stěžovatel polemizuje s názorem finančních orgánů, že žádné ubytovací a přepravní služby neposkytl a došlo pouze k přeučtování nákladů, konstatuje Nejvyšší správní soud, že tato námitka je v podstatě toliko polemikou stěžovatele s provedeným hodnocením důkazů oběma finančními orgány, které krajský soud akceptoval a rovněž zdejší soud neshledává žádný důvod, pro který by měl zastávat odlišný názor.

pokračování

[24.] Pokud stěžovatel zpochybňuje, že se mohl dobrovolně registrovat k DPH, je otázka, zda tato otázka je vůbec relevantní z hlediska dané věci, jelikož její podstata spočívá v tom, že stěžovatel v době předmětné fúze nebyl plátcem této daně a ani k tomuto okamžiku neměl povinnost se jako plátcem daně registrovat. Argumentace stěžovatele, který toliko popírá, že by měl možnost dobrovolné registrace, se proto jeví jako mimoběžná. Nicméně i s touto otázkou se poměrně podrobně vypořádal krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku (bod 21), který uvedl, že žádost o dobrovolnou registraci lze podat kdykoli za splnění zákonných podmínek, tzn. při započítání poskytování zdanitelných plnění a plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet daně při překročení příslušného obrátu (§ 95 odst. 10 zákona o DPH).

[25.] Další stížnostní námitka se týká tvrzené retroaktivity ve vztahu k nároku na odpočet u technického zhodnocení, kdy prý u případů starších 3 let nemusí mít subjekt k dispozici ani podklady. Rovněž ohledně této uplatněné námitky se Nejvyšší správní soud plně ztotožňuje s argumentací krajského soudu (body 25 a 26), který podrobně vyložil, proč se v daném případě nemůže jednat o pravou (a tedy nepřípustnou) retroaktivitu. Důvodem je skutečnost, že zákonodárce uložil povinnost snížit nárok na odpočet při zrušení registrace proto, aby takový plátcem neměl neoprávněnou výhodu proti osobám, které plátcem daně nejsou a které nakupují majetek včetně daně bez možnosti uplatňování nároku na odpočet (zajištění principu neutrality). Retroaktivní proto nemůže být stav, kdy stěžovatel svůj majetek technicky zhodnotil, uplatnil nárok na odpočet daně a poté registraci zrušil a očekával, že toto technické zhodnocení nebude do režimu snížení nároku na odpočet zahrnuto, nicméně v důsledku změny legislativy se i na tento majetek snížení nároku na odpočet vztahovalo. Je tak zřejmé, že nová zákonná úprava pouze právně kvalifikovala minulé skutečnosti, avšak pouze do budoucna. Na tomto závěru nic nemění ani to, že daňový subjekt po několika letech nemusí mít vždy k dispozici všechny potřebné podklady, neboť je na něm, aby unesl svoje důkazní břemeno.

[26.] Stěžovatel konečně namítá rozpor s evropským právem. Ten spatřuje v diskriminaci podnikatelských subjektů z důvodu jejich sídla a v porušení povinnosti eurokonformního výkladu. Tento rozpor spatřuje ve znění ustanovení § 94 odst. 4 zákona o DPH, podle něhož *„osoby povinné k dani se sídlem nebo místem podnikání v tuzemsku, nebo v jiném členském státě, na které při přeměně společnosti nebo družstva podle zvláštního právního předpisu přechází nebo je převáděno jmění zanikající společnosti nebo družstva, pokud zanikající společnost nebo družstvo byly plátcem, se stávají plátcem dnem zápisu přeměny do obchodního rejstříku. Právnícká osoba, která při změně právní formy na jinou formu podle zvláštního právního předpisu nezaniká ani nepřechází její jmění na právního nástupce, pouze se mění její vnitřní právní poměry a právní postavení jejích společníků, nepřestává být plátcem.“* Toto ustanovení údajně odporuje čl. 19 Směrnice Rady 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty. Podle tohoto článku platí, že *„je-li převáděn souhrn majetku nebo jeho část za úplatu nebo bez úplaty nebo jako vklad do obchodní společnosti, mohou mít členské státy za to, že nedošlo k dodání zboží, a v takovém případě se nabyvatel považuje za právního nástupce převodce. Členské státy mohou přijmout opatření nezbytná k tomu, aby zabránily narušení hospodářské soutěže v případech, kdy nabyvatel není osobou plně povinnou k dani. Mohou rovněž přijmout veškerá opatření potřebná k zabránění daňovým únikům nebo vyhybání se daňovým povinnostem na základě použití tohoto článku.“*

[27.] K tomu Nejvyšší správní soud ve shodě s krajským soudem a žalovaným uvádí, že stěžovateli nebylo nijak bráněno se v ČR usadit a zřídit si zde pobočku a nebyl

omezován ve volném pohybu služeb a kapitálu. V situaci, kdy zákon o DPH stanovil registrační povinnost pouze subjektům se sídlem v tuzemsku a v jiných členských státech, nelze tuto povinnost vztáhnout i na osoby se sídlem ve třetích zemích aplikací přímého či nepřímého účinku Směrnice. Bylo pouze na rozhodnutí stěžovatele, aby předmětná fúze neměla za následek snížení nároku na odpočet daně, a jestliže tak neučinil, nelze postup správce daně označit za neoprávněný a odporující evropskému právu. Dobrovolná registrace je založena na písemném rozhodnutí o registraci vydávaném správcem daně, které má konstitutivní účinky, platné pro futuro. Postup, upravený v zákoně o DPH, není v rozporu s evropským právem, neboť shora citovaná Směrnice registrační postup nijak závazně nestanoví ani neharmonizuje a je tudíž v kompetenci národních států. Pro tyto situace zákon o DPH obsahuje ustanovení o tzv. dobrovolné registraci osob povinných k dani se sídlem v jiném členském státu či ve třetích zemích (§ 94 odst. 10, § 95 odst. 8). V případě stěžovatele krajský soud správně konstatuje, že se mu sice daný postup jeví jako diskriminační, nicméně z jiného hlediska lze zákonnou úpravu (§ 94 a § 95 zákona o DPH) vidět jako tolerantnější k osobám se sídlem ve třetích zemích, jelikož kategoricky nestanoví postavení plátce DPH, na které je navázána řada povinností, nýbrž ponechává tento statut jako otázku jeho volby. Stěžovatel tedy nevyužil možnosti stát se dobrovolně plátcem, ačkoliv tuto možnost měl. Proto Nejvyšší správní soud neshledal ani tuto námitku důvodnou a nepovažoval za potřebné předložit Soudnímu dvoru EU předmětné předběžné otázky.

IV. Závěr

[28.] S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížností napadený rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích nepřezkoumatelným ani nezákonným, a proto kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl (§ 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s.).

[29.] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud na základě ustanovení § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému v řízení žádné náklady převyšující náklady běžné administrativní činnosti nevznikly, a proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

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

V Brně dne 9. června 2014

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu