



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Tomáše Foltase a JUDr. Jaroslava Hubáčka v právní věci žalobce: **K. T.**, zastoupený Mgr. Davidem Hejzlarem, advokátem se sídlem ul. 1. máje 97, Liberec, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci ze dne 9. 7. 2015, č. j. 59 Af 187/2014 - 26,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Rozsudkem Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci ze dne 9. 7. 2015, č. j. 59 Af 187/2014 - 26, byla zamítnuta žaloba, kterou se žalobce (dále jen „stěžovatel“) domáhal zrušení rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 2. 9. 2014, č. j. 22766/14/5000-14302-711674, kterým bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Liberecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 5. 3. 2014, č. j. 338462/14/2601-24801-507298, jímž byla stěžovateli stanovena náhradním způsobem daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) ve výši 638 727 Kč podle ust. § 98 zákona č. 235/2004 Sb., ve znění účinném do 31. 12. 2012 (dále jen „zákon o DPH“), za nesplnění povinnosti registrovat se k dani podle ust. § 95 odst. 1 zákona o DPH.

Krajský soud se v odůvodnění napadeného rozsudku zabýval otázkou, zda byly u stěžovatele splněny zákonné podmínky pro stanovení daně náhradním způsobem podle ust. § 98 zákona o DPH a dospěl k závěru, že správce daně postupoval v souladu se zákonem, když přistoupil k náhradnímu stanovení daně za období, ve kterém měl být stěžovatel při splnění zákonné registrační povinnosti podle ust. § 95 odst. 1 zákona o DPH

již registrován. Ust. § 98 zákona o DPH ani čl. II bod 4 přechodných ustanovení zákona č. 502/2012 Sb., ve znění pozdějších předpisů, nevázaly stanovení daně náhradním způsobem na to, že k okamžiku takového stanovení daně nepřestal být daný subjekt osobou povinnou k dani ve smyslu ust. § 5 zákona o DPH. Výklad těchto ustanovení, kterého se stěžovatel dovolává, by byl absurdní a šel by zcela proti smyslu institutu stanovení daně náhradním způsobem a citovaného přechodného ustanovení. Krajský soud se ztotožnil se závěrem odvolacího finančního ředitelství, že pro stanovení daně náhradním způsobem nebylo rozhodné, zda stěžovatel následně přestal být osobou povinnou k dani a zda má být k 1. 1. 2013 registrován jako plátce DPH. Krajský soud dále neshledal, že by byla daňová povinnost stěžovateli stanovena v rozporu se zákonem, pokud nebyla v jeho prospěch zohledněna daň na vstupu. K tomuto poukázal na rozsudek ze dne 30. 7. 2014, č. j. 8 Afs 59/2013 - 33, ve kterém Nejvyšší správní soud uvedl, že při náhradním stanovení daně správce daně není oprávněn přihlídnout k možným odpočtům daně vztahujícím se k daným plněním za období, kdy se osoba povinná k dani měla stát plátcem podle zákonné registrační povinnosti. Podle názoru krajského soudu správce daně nepochybil, když v souladu s ust. § 98 odst. 2 zákona o DPH stanovil stěžovateli DPH náhradním způsobem ze základu, kterým byl souhrn úplat náležejících stěžovateli v uvedeném období za uskutečněná zdanitelná plnění podle předloženého soupisu tržeb za období od 1. 8. 2011 do 30. 9. 2012, a to bez přihlídnutí k DPH na vstupu. Ze všech uvedených důvodů krajský soud neshledal žalobní námitky opodstatněnými.

Proti tomuto rozsudku podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů uvedených v ust. § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. V kasační stížnosti předně namítal, že rozhodnutí správce daně bylo vydáno v rozporu s právními předpisy, když pro vyměření DPH náhradním způsobem nebyl dán zákonný důvod. Podle stěžovatele správní orgány i krajský soud nesprávně posoudily klíčovou otázku, zda byly splněny zákonné podmínky pro stanovení DPH náhradním způsobem. Stěžovatel v kasační stížnosti také namítal, že stanovení DPH náhradním způsobem podle ust. § 98 zákona o DPH v jeho případě odporuje principům vyjádřeným v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 1. 2014, č. j. 9 Afs 35/2013 - 21. Pokud správní orgány aplikovaly ust. § 98 zákona o DPH, měly postupovat tak, aby vyměřená DPH odpovídala výši, kterou by byl stěžovatel povinen v rozhodném období uplatnit, tedy rovněž se zohledněním nezbytných vstupů. Stěžovatel poukázal i na rozsudek Soudního dvora ve věci *Ainars Redlihs*, C-263/11 ze dne 19. 7. 2012. Ze všech uvedených důvodů navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

Odvolací finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti poukázalo na to, že stížní námitky se shodují s námitkami žalobními. Proto odkázalo na svá vyjádření k žalobě a na své rozhodnutí. Stěžovatel nesplnil povinnost vyplývající mu z ust. § 95 odst. 1 zákona o DPH, když nepodal přihlášku k registraci k DPH dne 15. 6. 2011, ale až dne 20. 2. 2013, přičemž skutečnosti rozhodné pro posouzení otázky, zda byl správce daně oprávněn přistoupit ke stanovení DPH náhradním způsobem, stěžovatel nerozporoval. K námitce stěžovatele, že pro postup správce daně v souladu s ust. § 98 zákona o DPH nebyly splněny zákonné podmínky, odkázalo odvolací finanční ředitelství na závěry krajského soudu, se kterými se ztotožnilo. Judikatura uváděná stěžovatelem dopadá na jiné případy. Odvolací finanční ředitelství nesouhlasilo ani s názorem stěžovatele, že se krajský soud nevypořádal dostatečně se žalobními námitkami, protože v odůvodnění rozsudku řádně reagoval na

pokračování

všechny žalobní námitky. Závěrem navrhl, aby kasační stížnost byla jako nedůvodná zamítnuta.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v souladu s ust. § 109 odst. 3 a odst. 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v kasační stížnosti, přičemž neshledal vady uvedené v odst. 4 citovaného ustanovení, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

Vzhledem k tomu, že stěžovatel v kasační stížnosti poukazoval i na nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu, zabýval se Nejvyšší správní soud nejprve tímto stížním důvodem. Bylo by totiž předčasné zabývat se právním posouzením věci samé, pokud by byl napadený rozsudek nepřezkoumatelný.

Nejvyšší správní soud při posuzování nepřezkoumatelnosti rozsudků správních soudů vychází z ustálené judikatury Ústavního soudu (např. nálezy ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, č. 34/1996 Sb. ÚS, a ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97, č. 85/1997 Sb. ÚS), podle níž jedním z principů, které představují součást práva na řádný a spravedlivý proces (čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod, čl. 1 Ústavy), jež vylučuje libovůli při rozhodování, je povinnost soudů své rozsudky řádně odůvodnit (ve správním soudnictví podle ust. § 54 odst. 2 s. ř. s.). To potvrzuje i navazující judikatura, např. náleze ze dne 11. 4. 2007, sp. zn. I. ÚS 741/06, č. 64/2007 Sb. ÚS), v němž Ústavní soud vyslovil, že „*odůvodnění rozhodnutí soudu jednajícího a rozhodujícího ve správním soudnictví, z něhož nelze zjistit, jakým způsobem postupoval při posuzování rozhodné skutečnosti, nevyhovuje zákonným požadavkům kladeným na obsah odůvodnění a v konečném důsledku takové rozhodnutí zasahuje do základních práv účastníka řízení, který má nárok na to, aby jeho věc byla spravedlivě posouzena*“. Nejvyšší správní soud také judikoval v rozsudku ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52, že pokud „*z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu není zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při naplňování zásady volného hodnocení důkazů či utváření závěru o skutkovém stavu, z jakého důvodu nepovažoval za důvodnou právní argumentaci stěžovatele v žalobě a proč subsumoval popsany skutkový stav pod zvolené právní normy, pak je třeba pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů a tím i nesrozumitelnost ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.*“. Nepřezkoumatelností z důvodu nesrozumitelnosti se Nejvyšší správní soud zabýval např. v rozsudku ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, podle něhož lze „*za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost 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. Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je založena na nedostatku důvodů skutkových, nikoliv na dílčích nedostatecích odůvodnění soudního rozhodnutí. Musí se přitom jednat o vady skutkových zjištění, o něž soud opírá své rozhodovací důvody.*“

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek a dospěl k názoru, že není nepřezkoumatelný. Stěžovatel označil za nedostatečný způsob, jakým se krajský soud vypořádal se vznesenými námitkami a namítal, že krajský soud opřel svůj rozsudek o nedostatečné důvody, tato svá tvrzení však v kasační stížnosti nijak nekonkretizoval. Podle Nejvyššího správního soudu se krajský soud v napadeném rozsudku dostatečně zabýval jak

s námitkou absence zákonných podmínek pro stanovení DPH náhradním způsobem, tak s námitkou, že správní orgány při stanovení DPH náhradním způsobem nepřihlédly k dani na vstupu. Ostatně s argumentací, kterou krajský soud reagoval na žalobní námitky, stěžovatel v kasační stížnosti často polemizuje. Z odůvodnění rozsudku je zřejmé, z jakého skutkového stavu krajský soud vycházel, jak vyhodnotil pro věc rozhodné skutkové okolnosti a jak je následně právně posoudil. Je z něj rovněž patrné, z jakých důvodů má právní závěry vyslovené odvolacím finančním ředitelstvím za správné a naopak, z jakých důvodů jsou žalobní námitky nedůvodné. S ohledem na výše uvedené je podle Nejvyššího správního soudu rozsudek krajského soudu vnitřně souladný, srozumitelný a plně přezkoumatelný.

Nejvyšší správní soud se dále zabýval klíčovou otázkou, a to zda byly v daném případě splněny zákonné podmínky pro stanovení DPH náhradním způsobem.

Ze správního spisu vyplývá, že stěžovatel v květnu 2011 překročil zákonem stanovený limit obratu pro povinnou registraci k DPH. Od 1. 8. 2011 se tak měl stát v souladu s ust. § 94 zákona o DPH plátcem daně. Stěžovatel však podal přihlášku k registraci k DPH teprve dne 20. 2. 2013. Jelikož stěžovatel porušil registrační povinnost stanovenou v ust. § 95 odst. 1 zákona o DPH, zahájil správce daně dne 13. 11. 2013 daňovou kontrolu za účelem stanovení DPH náhradním způsobem podle ust. § 98 zákona o DPH za období od 1. 8. 2011 do 31. 12. 2012. V souladu s ust. § 98 zákona o DPH vydal platební výměr, jímž stanovil daň náhradním způsobem z plnění uskutečněných od 1. 8. 2011 do 31. 12. 2012. Proti platebnímu výměru podal stěžovatel odvolání, ve kterém namítal, že ke dni 31. 12. 2012 nebyl osobou povinnou k DPH, neboť nevykonával ekonomickou činnost, a tedy nebyla splněna podmínka pro stanovení DPH náhradním způsobem. Odvolací finanční ředitelství zamítlo stěžovatelovo odvolání s tím, že není rozhodné, zda stěžovatel byl osobou povinnou k DPH ke dni 31. 12. 2012, protože správce daně může stanovit DPH náhradním způsobem i osobě, která v té době již není osobou povinnou k DPH. Za rozhodné označilo odvolacího finančního ředitelství to, že stěžovatel nesplnil povinnost obsaženou v ust. § 95 odst. 1 zákona o DPH.

Podle ust. § 94 odst. 1 zákona o DPH osoba povinná k dani, se sídlem nebo místem podnikání v tuzemsku, jejíž obrat za nejvýše 12 kalendářních měsíců přesáhne částku uvedenou v § 6, se stává plátcem od prvního dne třetího měsíce následujícího po měsíci, ve kterém překročila stanovený obrat, nestane-li se podle tohoto zákona plátcem dříve. Nesplní-li registrační povinnost podle § 95 odst. 1, stává se plátcem datem účinnosti registrace uvedeným na rozhodnutí o registraci.

Podle ust. § 95 odst. 1 zákona o DPH osoba povinná k dani, která se stává plátcem podle § 94 odst. 1, jejíž obrat překročil částku uvedenou v § 6, je povinna podat přihlášku k registraci do 15 dnů po skončení kalendářního měsíce, ve kterém překročila stanovený limit.

Podle ust. § 98 odst. 1 zákona o DPH nesplní-li osoba povinná k dani povinnost se registrovat podle § 95 odst. 1 nebo podle § 95 odst. 2 písm. a), stanoví správce daně daň náhradním způsobem.

pokračování

Podle čl. II bod 4 přechodných ustanovení zákona č. 502/2012 Sb., ve znění pozdějších předpisů, osoba povinná k dani, která nesplnila povinnost se registrovat podle § 95 odst. 1 nebo § 95 odst. 2 písm. a) zákona č. 235/2004 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, se dnem nabytí účinnosti tohoto zákona stává plátcem a je povinna do 15 dnů od tohoto dne podat přihlášku k registraci. Správce daně stanoví daň z přidané hodnoty náhradním způsobem podle § 98 zákona č. 235/2004 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona.

Nejvyšší správní soud se neztotožnil s názorem stěžovatele, že v jeho případě nebyly splněny podmínky pro stanovení daně náhradním způsobem. S ohledem na dikci ust. § 98 odst. 1 zákona o DPH není rozhodné, zda stěžovatel ke dni 31. 12. 2012 uskutečňoval ekonomickou činnost, a tedy byl osobou povinnou k DPH. Z citovaného ustanovení naopak vyplývá, že stanovit DPH náhradním způsobem lze osobě povinné k této dani tehdy, když nesplní registrační povinnost podle ust. § 95 odst. 1 nebo odst. 2 písm. a) citovaného ustanovení. Mezi účastníky řízení není sporu o tom, že stěžovatel tuto registrační povinnost vyplývající z ust. § 95 odst. 1 zákona o DPH nesplnil, když do 15. 6. 2011 nepodal přihlášku k registraci. Pokud by tak učinil, stal by se od 1. 8. 2011 plátcem DPH a měl by povinnost odvádět DPH za uskutečněná plnění. Skutečnost, že stěžovatel nesplnil registrační povinnost, opravňovala správce daně k postupu podle ust. § 98 odst. 1 zákona o DPH, tedy stanovit DPH náhradním způsobem. Nejvyšší správní soud se ztotožnil s krajským soudem, který shodně s odvolacím finančním ředitelstvím dospěl k závěru, že stěžovatelův výklad citovaného ustanovení by byl absurdní a zcela v rozporu se smyslem a účelem tohoto institutu. Tím je kompenzace DPH ušlé státu v důsledku pozdní registrace osoby povinné k DPH při překročení zákonného limitu obratu rozhodného pro registraci.

Stěžovatel dále vyjádřil nesouhlas s tím, že se stal plátcem daně k datu 1. 1. 2013, jak uvedl v napadeném rozsudku krajský soud. Podle názoru Nejvyššího správního soudu jak krajský soud, tak správní orgány správně aplikovaly čl. II bodu 4 přechodných ustanovení zákona č. 502/2012 Sb., podle něhož se stal stěžovatel plátcem DPH nabytím účinnosti tohoto zákona, tedy k 1. 1. 2013. Tato skutečnost však pro stanovení daně náhradním způsobem není relevantní. DPH byla stěžovateli stanovena náhradním způsobem, jelikož prokazatelně překročil zákonem stanovený limit obratu pro povinnou registraci, na základě čehož se měl stát plátcem DPH od 1. 8. 2011. Správce daně stanovil stěžovateli daň na základě jím doloženého soupisu tržeb za období od 1. 8. 2011 do 31. 12. 2011 a od 1. 1. 2012 do 30. 9. 2012, neboť další uskutečněná plnění stěžovatel nevykázal. Jelikož pro posouzení věci není rozhodné, zda byl stěžovatel dne 31. 12. 2012 osobou povinnou k DPH, není relevantní ani stěžovatelem tvrzené ukončení pojistné smlouvy a nájemního vztahu k říjnu roku 2012. Na prokázaná uskutečněná zdanitelná plnění tyto skutečnosti nemají vliv. Nelze tudíž vytknout správním orgánům, že neprokazovaly faktické nevykonávání ekonomické činnosti stěžovatelem, když tato skutečnost neměla vliv na stanovení daně náhradním způsobem.

Výklad zastávaný krajským soudem, resp. správními orgány, není v rozporu ani s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 1. 2014, č. j. 9 Afs 35/2013 - 21. V citovaném rozsudku totiž Nejvyšší správní soud posuzoval případ, kdy stěžovatel byl obchodníkem s použitým zbožím a v tomto postavení měl možnost zvolit si zvláštní režim pro stanovení daně v souladu s ust. § 90 zákona o DPH, které umožňuje volbu zvláštního

režimu pro obchodníky s použitým zbožím, s uměleckými díly, sběratelskými předměty nebo starožitnostmi. Ze správního spisu však nevyplývá, že by stěžovatel vykonával v předmětném období některou z těchto činností a ani on sám to netvrdil. Podle názoru Nejvyššího správního soudu nelze z citovaného rozsudku vyvodit ani univerzální povinnost správce daně přihlídnout při stanovení DPH náhradním způsobem k dani na vstupu. Krajský soud tak nepochybil, když postup správce daně, kterým byla stěžovateli stanovena daň náhradním způsobem podle obecného principu obsaženého v ust. § 98 zákona o DPH, vyhodnotil jako správný. Správce daně stanovil stěžovateli DPH náhradním způsobem ze základu daně, který tvořil souhrn úplat poskytnutých stěžovateli za uskutečnění zdanitelná plnění podle soupisu tržeb za období od 1. 8. 2011 do 30. 9. 2012. Je třeba poukázat na to, že Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku uvedl také to, že „[z]ákonem č. 47/2011 Sb. k 1. dubnu 2011 byl zaveden v § 98 místo 10% náhrady pojem náhradní stanovení daně při nesplnění registrační povinnosti a za období, po které měl být daňový subjekt registrován k DPH, stanovil správce daně daň náhradním způsobem bez omezení, a to ze základu daně - souhrnu úplat za uskutečnění zdanitelná plnění za období, kdy se osoba povinná k dani měla stát plátcem podle zákonné registrační povinnosti. Správce daně nebyl oprávněn přihlídnout k možným odpočtům daně vztahujícím se k daným plněním za toto období“ (shodně také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 7. 2014, č. j. 8 Afs 59/2013 - 33). Pokud stěžovatel poukazoval na rozsudek Soudního dvora ve věci *Ainars Redlihs*, C-263/11 ze dne 19. 7. 2012, Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s krajským soudem v tom, že z tohoto rozsudku nelze dovodit, že by bylo povinností správce daně z vlastní iniciativy za situace, kdy stěžovatel v průběhu daňového řízení žádné skutečnosti ohledně nároku na odpočet daně na vstupu neuplatnil a neprokazoval, zohlednit možné odpočty daně při stanovení DPH náhradním způsobem ve smyslu ust. § 98 zákona o DPH. Účelem soudního přezkumu je pouze přezkoumat rozhodnutí správního orgánu, nikoliv plnit úkoly správního orgánu. Stěžovatel v daňovém řízení nárok na odpočet DPH neuplatnil a ani netvrdil a nedokládal, že by mu měl takový nárok vzniknout. Nejvyšší správní soud v této souvislosti konstatuje, že v důvodové zprávě k zákonu č. 47/2011 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon, kterým se mění zákon o DPH“) se k bodu 91, který se týká ust. § 98 zákona o DPH, uvádí, že správce daně nepřihlédne k možným odpočtům daně vztahujícím se k daným plněním za období, kdy se osoba povinná k dani měla stát plátcem daně podle zákonné registrační povinnosti. Stejný názor vyjádřil také Nejvyšší správní soud v rozsudcích ze dne 23. 1. 2014, č. j. 9 Afs 35/2013 - 21 a ze dne 30. 7. 2014, č. j. 8 Afs 59/2013 - 33.

Z výše uvedených důvodů není kasační stížnost důvodná, a proto ji Nejvyšší správní soud podle ust. § 110 odst. 1 poslední věta s. ř. s. zamítl. O kasační stížnosti bylo rozhodnuto bez jednání postupem podle ust. § 109 odst. 2 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání, když neshledal důvody pro jeho nařízení.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 věta první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Nejvyšší správní soud žádnému z účastníků náhradu nákladů nepřiznal, protože stěžovatel v řízení úspěch neměl a odvolacímu finančnímu ředitelství žádné náklady s tímto řízením nevznikly.

pokračování

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

V Brně dne 26. listopadu 2015

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu