

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Marie Žiškové, v právní věci **žalobce Ing. K. F.,** zastoupeného JUDr. Andreou Bednaříkovou, advokátkou se sídlem Praha 1, Klimentská 46, proti **žalovanému Finančnímu ředitelství v Praze**, se sídlem Praha 2, Žitná 12, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 11. 2002, č. j. 9883/02-130, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 20. 11. 2003, č. j. 8 Ca 25/2003-23,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalobce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému se **nepřiznává právo** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

Včasnou kasační stížností se stěžovatel (dále i „žalobce“) domáhal zrušení pravomocného rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 20. 11. 2003, č. j. 8 Ca 25/2003-23, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného, jímž bylo zamítnuto jeho odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru vydanému Finančním úřadem v Benátkách nad Jizerou dne 14. 1. 2002, č. j. 632/02/049971/2679. Uvedeným dodatečným platebním výměrem byla žalobci stanovena daň z přidané hodnoty za I. čtvrtletí roku 1999 podle ust. § 46 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků ve výši 0 Kč, a to poté, co žalobce za shodné zdaňovací období podal dodatečné daňové přiznání, jímž vykázal přeplatek na této dani ve výši 699 684 Kč a požádal o jeho vrácení.

V odůvodnění rozsudku soud uvedl zejména, že podle ust. § 5 odst. 7 zákona č. 588/1992 Sb. o dani z přidané hodnoty je plátce oprávněn uplatnit nárok na odpočet daně u majetku a to ze zůstatkové ceny pořízeného hmotného a nehmotného majetku zjištěné podle zvláštního předpisu a z ceny pořízených zásob zjištěné podle zvláštního předpisu ke dni účinnosti uvedeném na osvědčení o registraci, přičemž odpočet je možno uplatnit pouze u majetku pořízeného nejpozději 12 měsíců přede dnem účinnosti osvědčení o registraci. Podmínkou pro úspěšné uplatnění odpočtu jsou daňové doklady, jež obsahují cenu včetně daně. Žalobce nakoupil v průběhu roku 1998 určitý stavební materiál, koncem roku měl již rozestavěnou stavbu. Stavba obecně je majetkem, avšak žalobce ji pořídil vlastní činností. Relevantní je rovněž skutečnost, že zůstatková cena k datu registrace nebyla známa, neboť žalobce do té doby neúčtoval. Rovněž pochybnost, vyjádřenou správcem daně, týkající se vlastní činnosti na budování stavby, žalobce nevyvrátil, předložil sice k odvolání proti rozhodnutí správce daně 37 faktur, kde jsou fakturovány zednické a tesařské práce provedené v průběhu roku 1998 ve prospěch žalobce, na všech těchto fakturách je však uvedeno, že dodavatelé těchto prací nejsou plátci daně z přidané hodnoty a žalobce si je najímal jako osoby samostatně výdělečně činné, ač se jednalo ve skutečnosti o závislou činnost. Nejednalo se o dodavatelskou činnost. Žalobce v rozhodné době, tedy v roce 1998, o majetku nevedl účetnictví, nepřiznal tento majetek ani ve svých příslušných přiznáních k dani z příjmu fyzických osob, ač tak učinit měl, pokud chtěl úspěšně uplatnit odpočet na dani z přidané hodnoty. Žalobce předložil pouze peněžní deník plátce za rok 2001, který nemohl být správcem daně akceptován jako doklad o účetnictví období roku 1998, tedy období I. čtvrtletí roku 1999, za něž odpočet daně žalobce požadoval.

V kasační stížnosti žalobce namítl, že soud nesprávně posoudil právní otázku v předcházejícím řízení, důvodem pro podání kasační stížnosti je tedy důvod uvedený v ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

Za onu nesprávně posouzenou právní otázku soudem považuje žalobce interpretaci ust. § 5 odst. 7 zákona o dani z přidané hodnoty, ve znění tehdy účinném, které stanoví, že pokud se osoba stane plátcem daně z přidané hodnoty, je oprávněna uplatnit nárok na její odpočet u majetku a to ze zůstatkové ceny pořízeného hmotného a nehmotného majetku zjištěné podle zvláštních předpisů, přičemž v poznámce pod čarou je odkaz na § 29 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty a z ceny pořízených zásob zjištěné podle zvláštního předpisu, přičemž v poznámce pod čarou je odkaz na § 25 zákona č. 563/1991 Sb. o účetnictví, a to ke dni účinnosti uvedeném na osvědčení o registraci. Odpočet daně je tedy možno uplatnit pouze u majetku pořízeného nejpozději 12 měsíců přede dnem účinnosti osvědčení o registraci k dani z přidané hodnoty. Platí, že u majetku nebo zásob pořízených vlastní činností nelze odpočet této daně nárokovat. Povinnost účtovat o majetku k datu registrace však z ust. § 5 odst. 7 zákona nevyplývá, pouze je zde uvedeno jak a k jakému datu se stanoví hodnota majetku. Žalobce se neztotožňuje se závěrem soudu, že se v jím podaném dodatečném daňovém přiznání nejednalo o uplatnění nároku z majetku a zásob zjištěných podle zvl. předpisů ke dni účinnosti registrace k dani. Pokud by soud totiž dospěl k závěru, že k 1. lednu roku 1999 se nejednalo ještě o hmotný majetek, neboť byl v té době stále ještě pořizován a to až do právní moci kolaudačního rozhodnutí, pak se muselo jednat o jiný majetek a tím byly zásoby, ze kterých odpočet na dani uplatnit lze. Odpočet daně byl žalobcem nárokován pouze z takových pořizovacích nákladů, kterými byly náklady na pořízení materiálu nebo jiných movitých věcí. Pokud by soud dospěl k závěru,

že se nejednalo o hmotný majetek ani o zásoby, ale o budoucí hmotný majetek, který je ve stadiu pořizování, i tak by měl žalobce nárok na vrácení odpočtu daně, neboť pokud je umožněno nárokovat vrácení odpočtu daně poplatníkům účtujícím v soustavě podvojného účetnictví, měl by se obdobný přístup umožnit i poplatníkům účtujícím v soustavě jednoduchého účetnictví. Žalobce uvádí, že stavbu pořídil dodavatelským způsobem, nikoli vlastní činností, stavbu si řídil sám, stavební práce a technologie zajišťovali externí dodavatelé. Žalobce stavěl tenisovou halu, nikoli jako subjekt podnikající ve stavebnictví, kde by měl povinnost dělníky zaměstnat. Žalobcův předmět činnosti, který by byl povinen provádět svými zaměstnanci, není stavební činnost, navíc daň z přidané hodnoty byla nárokována pouze z materiálů a technologií, nikoliv z nákladů na práce dělníků. Kdyby byl závěr soudu správný, pak by si nemohli nárokovat odpočet daně z přidané hodnoty podnikatelé, kteří vedou jen pomocnou účetní evidenci, nevedou tedy účetnictví a uplatňují si pouze paušální výdaje pro daňové účely. Tak tomu však není. Žalobce je názoru, ve shodě s judikaturou Ústavního soudu, že nejednoznačnou právní úpravu je nutno vykládat vždy ve prospěch daňového subjektu. Ze všech uvedených důvodů žalobce navrhuje, aby Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek napadený touto kasační stížností a věc vrátil soudu k dalšímu řízení.

Žalovaný podal ke kasační stížnosti vyjádření, uvedl zejména, že osoba, která se stane plátcem daně z přidané hodnoty, je oprávněna uplatnit odpočet daně u majetku z jeho zůstatkové ceny zjištěné podle ust. § 29 odst. 2 zákona o daních z příjmů a z ceny pořízených zásob zjištěné podle ust. § 25 zákona o účetnictví, a to ke dni účinnosti uvedenému na osvědčení o registraci. Správní orgán však zjistil, že ke dni účinnosti osvědčení o registraci, tedy ke dni 1. 1. 1999, žalobce nevykazoval žádný majetek a závazky, jak je z daňového přiznání k dani z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 1998 zřejmé. Dle svého vlastního vyjádření, žalobce zaúčtoval doklady související s uplatňovaným nárokem v roce 2001. V podaném dodatečném daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období I. čtvrtletí roku 1999 se nejednalo o uplatnění nároku z majetku a zásob zjištěných podle zvláštních předpisů ke dni účinnosti osvědčení o registraci k dani z přidané hodnoty, nemohl mu být správcem daně nárok uznán, a proto byla doměřena daň ve výši 0 Kč. Otázka, zda byl sporný majetek pořízen vlastní činností či dodavatelsky, nebyla nadto v napadeném rozhodnutí žalovaného vůbec řešena. Žalovaný je toho názoru, že soud posoudil onu právní otázku správně a navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl.

Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněného důvodu, v němž žalobce tvrdí, že soud nesprávně posoudil právní otázku vzniku nároku na odpočet daně z přidané hodnoty za zdaňovací období I. čtvrtletí roku 1999 (ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud přitom neshledal vady podle § 109 odst. 3 s. ř.s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Kasační stížnost není důvodná.

Podle § 5 odst. 7 zákona č. 588/1992 Sb. platí, že pokud se osoba podléhající dani stane plátcem, je oprávněna uplatnit nárok na odpočet daně u majetku, a to ze zůstatkové ceny pořízeného hmotného a nehmotného majetku zjištěné podle zvláštního předpisu, (jímž je § 29

odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb.) a z ceny pořízených zásob zjištěné podle zvláštního předpisu (§ 25 zákona č. 563/1991 Sb.) ke dni účinnosti uvedeném na osvědčení o registraci. Odpočet daně je možno uplatnit pouze u majetku pořízeného nejpozději 12 měsíců před dnem účinnosti osvědčení o registraci, přičemž podmínkou pro uplatnění odpočtu jsou daňové doklady, popřípadě doklady vystavené plátcem, které obsahují cenu včetně daně. Nárok se uplatní v daňovém přiznání za první zdaňovací období po dni účinnosti uvedeném na osvědčení o registraci a výše daně se vypočte způsobem uvedeným v § 17 odst. 3. Ustanovení tohoto odstavce se nevztahuje na majetek včetně zásob pořízený vlastní činností.

Z citovaného ustanovení je zřejmé, že zákon touto formou nad rámec obecných pravidel v zákoně upravených, umožnil uplatnit odpočet daně z přidané hodnoty zpětně i plátcům daně, kteří se zaregistrovali k této dani poté, co majetek či zásoby pořídili, a to na základě daňových dokladů, jinak však za stejných podmínek pro uplatnění takového nároku.

Podmínky pro uplatnění nadměrného odpočtu jsou obecně upraveny v § 19 zákona č. 588/1992 Sb., podle něhož mj. nárok na odpočet daně má plátce, pokud jím přijatá zdanitelná plnění uskutečněná jiným plátcem použije k dosažení obratu za svá zdanitelná plnění, případně k dosažení příjmů nebo výnosů za plnění, která nejsou zdanitelná, pokud tento zákon nestanoví jinak. Nárok na odpočet prokazuje plátce daně daňovým dokladem zaúčtovaným podle zvláštního předpisu, případně evidovaným podle § 11 u plátců, kteří nejsou účetní jednotkou, který má všechny tímto zákonem předepsané náležitosti a který byl vystaven plátcem daně. V případě, že doklad neobsahuje všechny náležitosti daňového dokladu, prokazuje plátce nárok podle zvláštního předpisu.

Znamená to, že plátce daně, chce-li uplatnit nárok na odpočet, musí svůj nárok prokázat daňovým dokladem, který musí zaúčtovat podle pravidel zákona č. 563/1991 Sb. o účetnictví. Náležitosti daňového dokladu jsou upraveny v ust. § 12 zákona č. 588/1992 Sb. Pokud plátce zaúčtuje doklad, který nemá náležitosti daňového dokladu, pak je možno nárok na odpočet prokázat podle ust. § 31 zákona č. 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků. To však pouze a jen za situace, že doklad bude řádně zaúčtován.

Z uvedené právní úpravy je tak zcela zřejmé, že odpočet daně je institut, na který má plátce daně z přidané hodnoty právní nárok při současném splnění předpokladů stanovených § 19 zákona č. 588/1992 Sb., tedy že plátce přijme zdanitelné plnění uskutečněné jiným plátcem daně z přidané hodnoty, dále takto přijaté zdanitelné plnění použije k dosažení obratu za svá zdanitelná plnění, a o přijetí uskutečněného zdanitelného plnění je řádně účtováno na základě daňového dokladu. Tyto podmínky musí být splněny současně. Chybí-li některá z nich, nemůže být nárok na odpočet daně z přidané hodnoty úspěšně uplatněn.

Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že zákon č. 588/1992 Sb. o dani z přidané hodnoty je třeba aplikovat v celém jeho celku, smyslu a účelu, což mimo jiné znamená, že nelze zkoumat samostatně oprávněnost uplatnění nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty podle ust. § 5 odst. 7 zákona bez přihlédnutí k dalším ustanovením zákona, zejména § 19, a jejich současné aplikaci.

Tvrzení stěžovatele, že nebyl povinen zaúčtovat, tedy vést účetnictví o daňových dokladech, jimiž prokazoval zdanitelná plnění, a na základě nichž také uplatňoval nárok na odpočet daně, je nesprávné a nemá oporu v zákoně.

Ustanovení § 5 odst. 7 zákona č. 588/1992 Sb. tak nad rámec zákona umožňuje uplatnit nárok na odpočet i dalším plátcům, kteří by za obvyklého režimu neměli na jeho uplatnění nárok, to avšak jen při zachování ostatních pravidel pro jeho uplatnění. Kdyby tomu bylo naopak, tato skupina plátců by měla neodůvodněně nerovné, výhodnější, postavení od všech ostatních plátců daně. Jedná se tedy o jisté zvýhodnění nových plátců, kteří by bez existence tohoto ustanovení nemohli svůj nárok uplatnit vůbec.

V řízení před správními orgány, i prohlášením samotného stěžovatele, bylo prokázáno, že o daňových dokladech v roce 1999, tedy v době registrace k dani z přidané hodnoty, neúčtoval ani o majetku, ani o zásobách, ke kontrole předložil účetnictví roku 2001, neměl nárok na odpočet daně zdaňovacího období I. čtvrtletí roku 1999, a proto soud v předcházejícím řízení posoudil právní otázku nutnosti vedení účetnictví i v případě aplikace ustanovení § 5 odst. 7 zákona č. 588/1992 Sb. správně.

Z výše uvedených důvodů nepřisvědčil Nejvyšší správní soud námitce stěžovatele v důvodu jím podřazeném pod ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

O nákladech řízení rozhodl Nejvyšší správní soud podle ustanovení § 60 odst. 1 a 7 s. ř. s. Žalobce nebyl ve sporu úspěšný, nemá tedy právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Protože úspěšný žalovaný žádné náklady neuplatňoval, ostatně mu žádné náklady nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly, soud mu právo na náhradu nákladů nepřiznal.

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí nejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně 13. 10. 2004

JUDr. Josef Baxa
předseda senátu