ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Průchy a soudců Mgr. Jany Brothánkové a JUDr. Tomáše Langáška v právní věci žalobce: **Ing. J. H.**, zastoupen Mgr. Davidem Hejzlarem, advokátem, se sídlem 1. máje 97, Liberec, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 4. 2014, č. j. 9089/14/5000-14304-702525, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem - pobočka v Liberci ze dne 9. 4. 2015, č. j. 59 Af 33/2014 - 35,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

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

III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

Žalobce podal dne 22. 4. 2015 kasační stížnost proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem - pobočka v Liberci (dále jen „krajský soud“) ze dne 9. 4. 2015, č. j. 59 Af 33/2014 - 35 (dále jen „napadený rozsudek“). Napadeným rozsudkem byla zamítnuta žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 4. 2014, č. j. 9089/14/5000-14304-702525 (dále jen „napadené rozhodnutí“). Napadeným rozhodnutím bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Liberecký kraj (dále jen

„správce daně“) ze dne 26. 9. 2013, č. j. 1054016/13/2602-05800-506933 (dále jen „prvostupňové rozhodnutí“), jímž správce daně rozhodl o registraci žalobce k dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) k datu 1. 1. 2013. Důvodem registrace žalobce k DPH z úřední povinnosti bylo zjištění správcem daně, že žalobce v období od 1. 1. 2009 do 31. 12. 2009 překročil obrat pro povinnou registraci k DPH a nepodal přihlášku k registraci do patnácti dnů po skončení kalendářního měsíce, ve kterém překročil stanovený obrat 1.000.000 Kč.

V napadeném rozhodnutí žalovaný uvedl, že podkladem pro stanovení výše obratu byla kniha vydaných faktur za dané období a rozhodujícím kritériem pro zahrnutí určité částky do obratu podle § 6 odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), bylo uskutečnění konkrétního plnění, nikoliv zda v daném období došlo k přijetí určité částky vztahující se k plnění zahrnovanému do obratu pro účely DPH. Žalovaný měl proto za to, že správce daně do obratu správně zahrnul uskutečněná plnění v roce 2009, za která žalobce úplatu očekával, ať mu byla v daném roce uhrazena či nikoliv.

V napadeném rozsudku krajský soud konstatoval, že skutkové okolnosti případu nejsou sporné. Žalobce vedl daňovou evidenci. V období od 1. 1. do 31. 12. 2009 vystavil faktury za uskutečněná zdanitelná plnění v celkové výši 1.117.814 Kč, přičemž nesplacené zůstaly faktury ve výši 168.062 Kč. Žalobce po uplynutí daného období nepodal přihlášku k registraci k DPH. Podstatou sporu je otázka způsobu určení výše obratu, která je rozhodná pro posouzení, zda obrat žalobce přesáhl za zákonem stanovené období zákonem stanovený limit 1.000.000 Kč a zda měl být registrován jako plátce DPH. Krajský soud vyložil ustanovení § 6 odst. 2 zákona o DPH ve znění účinném od 1. 1. 2009 tak, že součástí obratu jsou úplaty (ve smyslu vyjádření hodnoty plnění ať už v penězích či hodnoty nepeněžního plnění), které osobě povinné k dani náleží; tedy úplaty, na které má taková osoba nárok ve vztahu k uskutečněným stanoveným plněním, tj. takové, které jí mají být za uskutečněná plnění poskytnuty. Podaný výklad vycházející z textu ustanovení § 6 odst. 2 zákona o DPH pak zcela odpovídá smyslu přijaté novelizace cit. ustanovení zákonem č. 302/2008 Sb. Ten lze jednoznačně vyčíst z důvodové zprávy k tomuto zákonu. Podle bodu 22 důvodové zprávy bylo cílem zákonodárce změnit dosavadní pojem obratu. Novelizace měla přinést odklon od dosavadního ztotožnění obratu s výnosy u osob vedoucích účetnictví, resp. s příjmy u osob ostatních (srov. znění daného ustanovení do 31. 12. 2008), vyrovnání přístupu ke všem osobám povinným k dani, které uskutečňují ekonomickou činnost, bez ohledu na účtování nebo evidenci transakce, neboť rozhodujícím kritériem pro zahrnutí částek do obratu bude uskutečňování ekonomické činnosti. „*Do obratu se započítává úplata za uskutečněná plnění, a úplata přijatá před uskutečněním (zálohy) bude vstupovat do obratu ke dni uskutečnění plnění. Do obratu se tedy započítává úplata, kterou osoba povinná k dani obdržela nebo má obdržet za uskutečněné plnění s místem plnění v tuzemsku.*“ Důvodem přijaté změny definice obratu v § 6 odst. 2 zákona o DPH byla snaha o uvedení zákona o DPH do souladu se Směrnicí Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty. Čl. 288 uvedené směrnice pak obrat též vnímá jako souhrn částek vyjadřujících hodnotu definovaných plnění. Správními orgány podaný výklad obratu pro účely povinné registrace k DPH je tak eurokonformní. Podle krajského soudu je tedy výklad § 6 odst. 2 zákona o DPH ve znění účinném od 1. 1. 2009 jednoznačný a nedával prostor pro užití zásady *in*

dubio pro mitius. Správce daně a žalovaný tedy v případu žalobce nepochybili, pokud do obratu pro účely registrace k DPH zahrnuli ve smyslu § 6 odst. 2 zákona o DPH nejen částku ve výši 949.752 Kč, kterou představovaly zaplacené faktury v období od 1. 1. 2009 do 31. 12. 2009, ale také částku 168.062 Kč, která měla v daném období za uskutečněná plnění náležet žalobci dle vystavených faktur, přestože k jejímu zaplacení v tomto období ještě nedošlo. Z výše uvedených důvodů krajský soud žalobu zamítl.

II. Kasační stížnost a vyjádření

Kasační stížností žalobce (dále jen „stěžovatel“) napadá napadený rozsudek z důvodů podřazených pod § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s“). Podstatou sporu je otázka, zda stěžovatel v období od 1. 1. 2009 do 31. 12. 2009 překročil obrat pro povinnou registraci k DPH. Konkrétním sporným bodem rozhodným pro posouzení této otázky je, zda se do částky obratu dle § 6 zákona o DPH ve znění účinném do 31. 12. 2009 započítávalo také plnění, za které nedošlo k přijetí úplaty v předmětném zdaňovacím období. Stěžovatel je názoru, že ze zákonné formulace lze vyvodit, že do částky dle § 6 odst. 2 zákona o DPH ve znění účinném do 31. 12. 2009 se započítávají pouze taková plnění, za která byla obdržena úplata. Součástí obratu dle § 6 zákona o DPH nejsou plnění, za která nebylo zaplaceno v penězích nebo platebními prostředky nahrazujícími peníze nebo poskytnutí nepeněžitého plnění. Stěžovatel z ustanovení § 4 odst. 1 a § 6 odst. 2 zákona o DPH vyvodil jako logický a legitimní závěr, že co není úplatou dle zákona o DPH, se nezapočítává do obratu dle § 6. Krajský soud odmítl výklad stěžovatele, z důvodu, že se jedná o omezený jazykový výklad nereflektující zbývající část zákonné normy. To samé lze říct ale i o výkladu krajského soudu, potažmo finančních orgánů, jelikož ty taktéž nereflektují, že zákon pracuje s pojmem úplata. Tj. krajský soud užívá omezený jazykový výklad vztahující se k části zákonné normy, přičemž se nevyjadřuje, proč právě tento výklad je určující, a z jakého důvodu nelze považovat za oprávněný odlišný výklad, který je navíc podpořen širším kontextem (zde konkrétně definicí úplaty v § 4 zákona o DPH). To činí napadený rozsudek nepřezkoumatelným. Slovo „náleží“ může být vykládáno i způsobem, jak mu ze zákona rozuměl stěžovatel. Slovo „náleží“ je úzce spjato s úplatou ve smyslu § 4. Jinými slovy příslušné ustanovení uvádí, že obratem je souhrn úplat, které náleží osobě povinné k dani, nikoli, že obratem je souhrn nároků na úplatu. Slovo „náleží“ nevylučuje výklad, který zvolil stěžovatel. Důvodová zpráva nejednoznačnost předmětného ustanovení neodstraňuje. Stěžovateli nelze přičíst k tíži, pokud se řídil výkladem, který lze z textu zákona oprávněně dovodit. Krajský soud se ani nevypořádal s námitkou, že nejednoznačnost ustanovení potvrdila novelizace zákonem č. 489/2009 Sb. s účinností od 1. 1. 2010, kdy zákonodárce z definice pojmu „úplata“ odstranil definiční znak úplaty v podobě „zaplacení“. Znění předmětného ustanovení vyvolává pochybnosti a bylo na místě aplikovat zásadu *in dubio mitius*. Stěžovatel v této souvislosti citoval nález Ústavního soudu ze dne 13. 9. 2007, sp. zn. I. ÚS 643/06, a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2006, č. j. 2 Afs 178/2005 - 64. Stěžovatel na okraj poznamenal, že správce daně rozhodl o registraci stěžovatele k DPH až na základě místního šetření, které proběhlo s více než tříletým odstupem. Stěžovatel tak nemohl zhojit negativní důsledky rozhodnutí tím, že by DPH doúčtoval svým klientům. Z výše uvedených důvodů stěžovatel navrhl napadený rozsudek zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení.

Žalovaný ve vyjádření uvedl, že stěžovatel v zásadě nesouhlasí s právním názorem krajského soudu. Neuvádí žádnou podstatně novou právní argumentaci a odkazuje na novelizaci ustanovení upravujících definici pojmů „úplata“ a „obrat“ provedenou zákonem č. 489/2009 Sb., s účinností od 1. 1. 2010. Žalovaný v plném rozsahu odkazuje na odůvodnění napadeného rozsudku a odůvodnění napadeného rozhodnutí. Pro danou věc je rozhodné znění ustanovení § 6 účinné od 1. 1. 2009 do 31. 3. 2011 (k 31. 12. 2009 ke změně tohoto ustanovení nedošlo). Stěžovatel cituje z napadeného rozsudku pouze určitou větu a následně vytýká soudu, že užívá omezený jazykový výklad a považuje toto za nedostatek řádného odůvodnění. Žalovaný má za to, že krajský soud se neomezil pouze na jazykový výklad, ale zabýval se i smyslem a účelem právní úpravy a provedl teleologický výklad právní normy. Napadený rozsudek je přezkoumatelný. Ze skutečnosti, že později došlo k novelizaci dotčeného ustanovení nelze dovozovat nesprávnost výkladu žalovaným a krajským soudem. Žalovaný navrhl kasační stížnost zamítnout.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

Nejvyšší správní soud nejprve zkoumal formální náležitosti kasační stížnosti, přičemž zjistil, že je podána osobou oprávněnou a je proti napadenému rozsudku přípustná za podmínek ustanovení § 102 a § 104 s. ř. s.

Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.). Kasační stížnost **není důvodná**.

Nejvyšší správní soud předně uvádí, že ačkoliv stěžovatel podřazuje kasační důvody pod § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s., z obsahu kasační stížnosti vyplývá, že rozporuje pouze nesprávné právní posouzení a nepřezkoumatelnost způsobenou nedostatkem řádného odůvodnění rozhodnutí. Jak již konstatoval krajský soud, skutkové okolnosti nejsou v nyní posuzovaném případě sporné. Podstatou je výklad § 6 odst. 2 zákona o DPH ve znění účinném od 1. 1. 2009, po novele provedené zákonem č. 302/2008 Sb.

Podle § 6 zákona o DPH, v rozhodném znění,

„(1) Osoba povinná k dani, která má sídlo nebo místo podnikání v tuzemsku, je osvobozena od uplatňování daně, pokud její obrat nepřesáhne částku 1.000.000 Kč za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců, pokud tento zákon nestanoví jinak (§ 94).

(2) Obratem se pro účely tohoto zákona rozumí souhrn úplat bez daně, včetně dotace k ceně, které osobě povinné k dani náleží za uskutečněná plnění, kterými jsou dodání zboží, převod nemovitosti a poskytnutí služby, s místem plnění v tuzemsku, jde-li o úplaty za

a) zdanitelné plnění,

b) plnění osvobozené od daně s nárokem na odpočet daně, nebo
c) plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně podle § 54 až 56, jestliže nejsou doplňkovou činností uskutečňovanou příležitostně.

Do obratu se nezahrnuje úplata z prodeje hmotného majetku a odpisovaného nehmotného majetku nebo pozemků, které jsou dlouhodobým hmotným majetkem, o kterých osoba povinná k dani účtuje nebo o kterých vede evidenci."

Podle § 4 odst. 1 písm. a) zákona o DPH se rozumí „*úplatou zaplacení v penězích nebo platebními prostředky nahrazujícími peníze nebo poskytnutí nepeněžitého plnění*".

Stěžovatel rozporuje výklad první věty § 6 odst. 2, konkrétně části „*(o)bratem se pro účely tohoto zákona rozumí souhrn úplat bez daně, včetně dotace k ceně, které osobě povinné k dani náleží za uskutečněná plnění (...)*" V případě aplikace právního ustanovení je nutné prvotně vycházet z jeho doslovného znění. Zákonnému ustanovení je potřeba přikládat takový význam, jaký plyne z vlastního smyslu slov v jejich vzájemné souvislosti. Pojem úplata zákon o DPH definuje v § 4 odst. 1 písm. a). Pokud bychom dosadili definici pojmu úplata do § 6 odst. 2, vznikne nám následující znění: *Obratem se pro účely tohoto zákona rozumí souhrn zaplacení v penězích nebo platebními prostředky nahrazujícími peníze nebo poskytnutí nepeněžitého plnění bez daně, včetně dotace k ceně, které osobě povinné k dani náleží za uskutečněná plnění (...).* Stěžovatel krajskému soudu vytýká omezenost jazykového výkladu, přičemž sám omezuje svůj výklad důrazem na pojem „úplata", na rozdíl od krajského soudu, který vzal v úvahu nejen první část dotčeného ustanovení (obratem se rozumí souhrn úplat), ale také druhou část (která osobě náleží za uskutečněná plnění). Jak však bylo výše uvedeno, je potřeba podívat se na smysl slov v jejich souvislosti, a ne izolovaně. V citovaném ustanovení se jedná o úplatu, která „náleží za uskutečněná plnění", nemusí se tedy nutně jednat o již zaplacenou úplatu, ale může se také jednat o úplatu, která má být poskytnuta. Krajskému soudu tak nelze vytknout provedení jazykového výkladu, když posuzoval text ustanovení v celku. Krajský soud nezůstal pouze u jazykového výkladu, ale podpořil ho také výkladem teleologickým, tedy výkladem podle smyslu a účelu normy, když se zabýval smyslem novelizace provedené zákonem č. 302/2008 Sb. Z důvodové zprávy k zákonu č. 302/2008 Sb., změna zákona o dani z přidané hodnoty, PS 2008, tisk 442/0, vyplývá: „*Mění se pojem obratu. Pojmy výnosy (příjmy) používané v účetnictví a v daních z příjmů se nahrazují obecnějším pojmem úplata. Tímto způsobem se vyrovná dosud nerovný přístup ke všem osobám povinným k dani, které uskutečňují ekonomickou činnost, protože* ***rozhodujícím kritériem pro zahrnutí do obratu bude uskutečňování ekonomické činnosti****, nikoli způsob, jakým osoba povinná k dani o realizaci příslušné transakce účtuje nebo eviduje. Do obratu se započítává úplata za uskutečněná plnění, a úplata přijatá před uskutečněním (zálohy) bude vstupovat do obratu ke dni uskutečnění plnění.* ***Do obratu se tedy započítává úplata, kterou osoba povinná k dani obdržela nebo má obdržet za uskutečněné plnění*** *s místem plnění v tuzemsku.* (...)" (pozn. NSS: důraz doplněn). Krajský soud nadto poukázal na to, že výklad obratu pro účely povinné registrace k DPH je eurokonformní, neboť čl. 288 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty, obrat též vnímá jako souhrn částek vyjadřujících hodnotu definovaných plnění. Účel interpretovaného ustanovení tak byl znám a jazykový výkladový výsledek, ke kterému dospěl krajský soud, byl v souladu s tímto účelem.

Co se týče novelizace provedené zákonem č. 489/2009 Sb., účinné od 1. 1. 2010, došlo ke změně § 4 odst. 1 písm. a) zákona o DPH. Konkrétně byl upřesněn pojem úplata tak, aby se jednalo o vyjádření částky v penězích, nikoliv o částku zaplacenou. (srovnej Důvodová zpráva k zákonu č. 489/2009 Sb., změna zákona o dani z přidané hodnoty, PS 2009, tisk 887/0) Po novele se ve smyslu ustanovení § 4 odst. 1 písm. a) zákona o DPH rozumí „*úplatou částka v penězích nebo v platebních prostředcích nahrazujících peníze nebo hodnota poskytnutého nepeněžního plnění*". Tato novela tak upřesnila pojem úplata, který byl použit i v § 6 odst. 2, nicméně to neznamená, že by ustanovení § 6 odst. 2 zákona o DPH v rozhodné době před touto novelizací bylo nejasné a umožňovalo různý výklad. Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že ustanovení § 6 odst. 2 zákona o DPH ve znění účinném od 1. 1. 2009 je potřeba vykládat tak, že součástí obratu jsou úplaty, které osobě povinné k dani náleží; tedy úplaty, na které má tato osoba nárok ve vztahu k uskutečněným plněním. Ztotožňuje se tak s právním posouzením krajského soudu, a odůvodnění napadeného rozsudku považuje za dostatečné a přezkoumatelné.

Pokud stěžovatel argumentuje zásadou *in dubio mitius* (v pochybnostech mírněji), Nejvyšší správní soud k tomu uvádí, že v rozsudku ze dne 2. 2. 2012, č. j. 5 Afs 63/2011 - 109 (dostupný na www.nssoud.cz), konstatoval, že uplatnění zásady *in dubio mitius* má místo pouze tehdy, budou-li proti sobě stát srovnatelně přesvědčivé výkladové alternativy. Nejvyšší správní soud se tak ze všech výše uvedených důvodů ztotožňuje s krajským soudem v tom, že výklad dotčeného ustanovení byl v posuzovaném případě jednoznačný, a nebylo proto možné tuto zásadu použít.

IV. Závěr a náklady řízení

Ze všech výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji ve smyslu § 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s. zamítl.

O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud ve smyslu § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s ustanovením § 120 s. ř. s. tak, že vzhledem k tomu, že stěžovatel neměl ve věci úspěch a žalovanému žádné důvodně vynaložené náklady řízení nad rámec jeho běžné činnosti nevznikly, žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti a žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

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

V Brně dne 3. února 2016

JUDr. Petr Průcha
předseda senátu