

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Tomáše Foltase a soudců JUDr. Pavla Molka a Mgr. Lenky Krupičkové v právní věci žalobce: **Fineness s. r. o.,** se sídlem Blatenská 393, Abertamy, zastoupen Mgr. Petrou Hrachy, advokátkou se sídlem Cihlářská 19, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 15. 2. 2017, č. j. 50 Af 17/2016 - 40,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I.

[1] Rozhodnutím ze dne 8. 7. 2016, č. j. 29984/16/5300-21441-711972, žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihočeský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 29. 1. 2016, č. j. 155975/16/2215-51524-303353, jímž správce daně zastavil řízení ve věci daňového přiznání žalobce k dani z přidané hodnoty (dále také „DPH“) za zdaňovací období měsíce prosince roku 2015.

II.

[2] Žalobce podal proti výše uvedenému rozhodnutí žalovaného žalobu ke Krajskému soudu v Českých Budějovicích, který ji zamítl rozsudkem napadeným nyní projednávanou kasační stížností.

[3] Krajský soud uvedl, že žalobce nebyl plátcem daně z přidané hodnoty, neboť jeho přihláška k registraci byla správcem daně zamítnuta (žaloba směřující proti tomuto zamítavému rozhodnutí byla krajským soudem rozsudkem ze dne 14. 2. 2017, č. j. 50 Af 16/2016 - 45, rovněž zamítnuta). Žalobce pak nebyl ani žádným dalším subjektem povinným podat přiznání k DPH dle § 101 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro rozhodné období (dále jen „zákon o DPH"). Žalobce proto neměl povinnost podat přiznání k dani z přidané hodnoty. Učinil-li tak, jde o podání, které nelze projednat, a správce daně postupoval správně, pokud řízení zahájené takovým podáním zastavil. Stran námitek žalobce, ve kterých rozporoval důvody, pro které nebylo vyhověno jeho přihlášce k registraci, krajský soud odkázal rovněž na svůj rozsudek ze dne 14. 2. 2017, č. j. 50 Af 16/2016 - 45, kterým byla zamítnuta žaloba ve věci registrace žalobce, a dále zdůraznil, že žalobce v rámci registračního řízení neprokázal svá tvrzení obsažená v přihlášce k registraci (překročení stanoveného obratu a existenci sídla v ČR).

III.

[4] Proti tomuto rozsudku podal žalobce (dále jen „stěžovatel") v zákonné lhůtě kasační stížnost. Stěžovatel je názoru, že přesáhl zákonem stanovený obrat. Stěžovatel předložil knihu vystavených faktur, v níž jsou specifikována daňová plnění, jež založila jeho povinnost podat přihlášku k registraci k DPH. Dále prokázal, že došlo k finančním plněním, když ke každé faktuře předložil doklad o jejím zaplacení. Ke kasační stížnosti stěžovatel předložil kopie několika listin vydaných Finančním úřadem pro Karlovarský kraj, které podle jeho názoru osvědčují, že tento správce daně byl ztotožněn s tím, že stěžovatel překročil zákonem stanovený obrat. Stěžovatel tedy unesl své důkazní břemeno stran prokázání překročení obratu. Stejně tak stěžovatel prokázal, že jeho sídlo se nachází v tuzemsku a nejedná se o sídlo fiktivní (stěžovatel v rámci předchozích řízení předložil nájemní smlouvu týkající se jeho sídla a protokol z místního šetření ze dne 8. 11. 2016, které provedl Finanční úřad pro Karlovarský kraj za účelem ověření jeho ekonomické činnosti). Stěžovatel naplnil veškerá zákonná kritéria, aby se z něj ze zákona stal plátce DPH. Stěžovatel se plátcem DPH stal ze zákona a registrace je toliko formálním osvědčením. Závěr krajského soudu, že subjekt se plátcem stává až v okamžiku registrace, je v rozporu i s konstantní judikaturou Nejvyššího správního soudu. Rozsudek krajského soudu je podle stěžovatele nadto nepřezkoumatelný a v rámci řízení před soudem došlo k procesnímu pochybení, když krajský soud nijak nerozhodl o návrhu stěžovatele na přerušení řízení. Z uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

IV.

[5] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti odkázal na odůvodnění svého rozhodnutí, jakož i na vyjádření k žalobě a obsah spisového materiálu. Námitky ohledně prokázání výše obratu a sídla v tuzemsku jsou pro věc irelevantní, neboť se vztahují k řízení týkajícímu se registrace stěžovatele. Žalovaný se neztotožnil s námitkou stěžovatele, že rozsudek krajského soudu je nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů. Žalovaný proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

V.

[6] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[7] Kasační stížnost není důvodná.

[8] Jelikož stěžovatel napadá rozsudek krajského soudu také pro jeho nepřezkoumatelnost, zabýval se Nejvyšší správní soud nejprve touto stížní námitkou, protože by bylo předčasné, aby se zabýval právním posouzením věci samé, pokud by byl napadený rozsudek nepřezkoumatelný. Vlastní přezkum rozhodnutí je totiž možný pouze za předpokladu, že napadené rozhodnutí je srozumitelné a vychází z relevantních důvodů, z nichž je zřejmé, proč krajský soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku rozhodnutí.

[9] K tvrzené nepřezkoumatelnosti spočívající v nedostatku důvodů se v obecné rovině Nejvyšší správní soud mnohokrát vyjádřil (viz např. rozsudky ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52, ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, č. 787/2006 Sb. NSS, ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, č. 689/2005 Sb. NSS, ze dne 25. 5. 2006, č. j. 2 Afs 154/2005 - 245, ze dne 17. 1. 2008, č. j. 5 As 29/2007 - 64). Rozhodnutí soudu je třeba považovat za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů zejména tehdy, pokud není zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při naplňování zásady volného hodnocení důkazů nebo při utváření právního závěru, z jakého důvodu soud považoval žalobní námitky za liché či mylné nebo proč nepovažoval právní argumentaci v žalobě za důvodnou.

[10] Již ze samotné formulace stěžovatelových kasačních námitek je zřejmé, že se ani on sám nedomnívá, že by rozsudek krajského soudu trpěl nedostatkem důvodů. Skutečným obsahem kasační stížnosti je nesouhlas se způsobem vypořádání jeho žalobních námitek, nikoliv tvrzení, že by tak soud neučinil. I podle Nejvyššího správního soudu se krajský soud vypořádal se všemi žalobními námitkami, jednotlivě je posoudil a v dostatečném rozsahu zdůvodnil své závěry. Skutečnost, že stěžovatel se závěry krajského soudu nesouhlasí, nepředstavuje důvod pro zrušení napadeného rozsudku pro jeho údajnou nepřezkoumatelnost (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 11. 2013, č. j. 2 As 47/2013 - 30, ze dne 29. 4. 2010, č. j. 8 As 11/2010 - 163 atd.).

[11] Stěžovatel dále namítal, že pokud krajský soud nerozhodl o jeho návrhu na přerušení řízení, zatížil řízení vadou. Nejvyšší správní soud v této souvislosti ze soudního spisu ověřil, že stěžovatel v žalobě navrhoval přerušení řízení do doby rozhodnutí o žalobě týkající se rozhodnutí o neregistraci. Navrhoval tedy přerušení řízení podle § 48 odst. 3 písm. d) s. ř. s., podle kterého „[p]*ředseda senátu řízení usnesením může přerušit, jestliže zjistí, že probíhá jiné řízení, jehož výsledek může mít vliv na rozhodování soudu o věci samé nebo takové řízení sám vyvolá.*“ Konstantní judikatura zdejšího soudu uvedené zákonné ustanovení vykládá tak, že přerušení řízení dle § 48 odst. 3 písm. d) s. ř. s. je fakultativní a závisí pouze na úvaze předsedy senátu, zda tuto možnost využije či nikoliv (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 11. 2007, č. j. 1 Ans 6/2007 - 47, ze dne 31. 8. 2012, č. j. 5 As 83/2011 - 273, nebo ze dne 30. 6. 2015,

č. j. 4 As 148/2013 - 126). Skutečnost, že krajský soud bez odůvodnění nepřistoupil k takovému fakultativnímu přerušení, podle názoru Nejvyššího správního soudu nezakládá v daném konkrétním případě (a to i s ohledem na existenci rozsudku ze dne 14. 3. 2018, č. j. 7 Afs 76/2017 - 43 – k tomuto viz dále) nutnost zrušení rozsudku krajského soudu pro vadu řízení mající potenciálně za následek nezákonnost rozhodnutí o věci samé ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. (srov. rozsudek zdejšího soudu ze dne 18. 5. 2016, č. j. 6 Azs 27/2016 - 70).

[12] Nejvyšší správní soud se dále zabýval jádrem dané věci.

[13] Ze správního spisu vyplývá, že předtím, než stěžovatel podal přiznání k DPH (kterého se týká nyní projednávaná věc), doručil dne 4. 11. 2015 správci daně přihlášku k registraci k dani z přidané hodnoty, ve které uvedl, že jeho obrat za nebližších 12 předcházejících po sobě jdoucích měsíců činil 1 004 277 Kč.
[14] Správce daně rozhodnutím ze dne 28. 12. 2015, č. j. 2082572/15/2215-40511-303508 (dále jen „rozhodnutí o neregistraci“), registraci stěžovatele zamítl, neboť stěžovatel k výzvě správce daně neprokázal, že překročil zákonem stanovený obrat. Odvolání proti rozhodnutí o neregistraci bylo zamítnuto žalovaným rozhodnutím ze dne 1. 7. 2016, č. j. 29963/16/5300-21441-711972.

[15] Žaloba směřující proti tomuto rozhodnutí o odvolání byla krajským soudem rovněž zamítnuta, a to rozsudkem ze dne 14. 2. 2017, č. j. 50 Af 16/2016 - 45. Krajský soud v rozsudku uvedl, že stěžovatel neprokázal svá tvrzení obsažená v přihlášce k registraci ohledně výše obratu a ohledně existence sídla nacházejícího se v tuzemsku.

[16] Proti uvedenému rozsudku podal stěžovatel kasační stížnost, kterou zdejší soud zamítl rozsudkem 14. 3. 2018, č. j. 7 Afs 76/2017 - 43. V tomto rozhodnutí Nejvyšší správní soud aproboval závěry správních orgánů a krajského soudu, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno a neprokázal, že by skutečně překročil obrat 1 000 000 Kč ve smyslu § 6 odst. 1 zákona o DPH.

[17] Nejvyššímu správnímu soudu v nyní projednávané věci připadlo posoudit, zda správce daně postupoval správně, když podle § 106 odst. 1 písm. e) daňového řádu zastavil řízení zahájené podáním přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce prosince roku 2015, ve kterém stěžovatel uplatňoval nárok na odpočet daně ve výši 140 507 Kč. Správní orgány tento postup zdůvodnily tím, že stěžovatel nebyl plátcem DPH ani žádnou jinou z osob povinných podat daňové přiznání podle § 101 zákona o DPH. Plátcem pak stěžovatel podle správních orgánů nebyl, neboť správce daně zamítl registraci stěžovatele k předmětné dani. Krajský soud přístup správních orgánů aproboval.

[18] Stěžovatel v kasační stížnosti namítá, že řízení o jeho daňovém přiznání nebylo možno zastavit s odkazem na tu skutečnost, že nebyl v předmětné době registrován k DPH. Registrace je totiž pouze formálním osvědčením.

[19] Podle § 101 odst. 1 zákona o DPH má daňové přiznání povinnost podat a) plátce, b) identifikovaná osoba, c) osoba, které vznikla povinnost přiznat daň, kterou uvedla na jí

vystaveném dokladu, a to do 25 dnů po skončení kalendářního měsíce, ve kterém doklad vystavila, nebo d) osoba, která není plátcem, které vznikla povinnost přiznat daň podle § 108 odst. 1 písm. j), a to do 25 dnů po skončení kalendářního měsíce, ve kterém bylo plátcem deklarováno osvobozené dodání zboží do jiného členského státu.

[20] Stěžovatel v podaném daňovém přiznání uvedl, že toto podává z titulu „plátcovství".

[21] Podle § 6 odst. 1 zákona o DPH se plátcem „*stane osoba povinná k dani se sídlem v tuzemsku, jejíž obrat za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců přesáhne 1 000 000 Kč, s výjimkou osoby, která uskutečňuje pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně.*" Předmětné ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty navazuje na čl. 287 směrnice Rady č. 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, dle něhož může Česká republika poskytnout osvobození od daně osobám povinným k dani, jejichž roční obrat je nejvýše roven ekvivalentu 35 000 eur v korunách při kurzu platném ke dni 1. 5. 2004, kdy přistoupila k Evropskému společenství (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 12. 2015, č. j. 9 Afs 189/2015 - 32). Česká republika předmětné osvobození promítla právě do § 6 odst. 1 zákona o DPH, podle kterého se plátcem DPH (osobou povinnou k podávání přiznání k DPH) stává subjekt až po překročení zákonného obratu.

[22] Podle § 94 odst. 1 zákona o DPH pak „[o]*soba povinná k dani uvedená v § 6 je povinna podat přihlášku k registraci do 15 dnů po skončení kalendářního měsíce, ve kterém překročila stanovený obrat*."

[23] Z citované právní úpravy tedy vyplývá, že plátcem (osobou povinnou podat daňové přiznání) se osoba povinná k dani nestane registrací, ale překročením obratu dle § 6 odst. 1 zákona o DPH. Právní úprava totiž explicitně váže plátcovství na překročení obratu, nikoliv na registraci. Závěr, že nárok na odpočet DPH nelze bez dalšího vázat na registraci k DPH, byl ostatně opakovaně vysloven Soudním dvorem Evropské unie (viz např. rozsudky ze dne 22. 12. 2010, C-438/09, *Dankowski*; ze dne 14. 3. 2013, C-527/11, *Ablessio*; či ze dne 9. 7. 2015, C-183/14, *Salomie a Oltean*) i zdejším soudem (viz např. rozsudky ze dne 25. 11. 2015, č. j. 3 Afs 6/2015 - 30, ze dne ze dne 30. 7. 2014, č. j. 8 Afs 59/2013 - 33, č. 3124/2014 Sb. NSS, ze dne 23. 1. 2014, č. j. 9 Afs 35/2013 - 21, či ze dne 27. 9. 2017, č. j. 1 Afs 102/2016 - 34). V posledně uvedeném rozsudku například zdejší soud uvedl, že „[r]*egistrační povinnost je nutno stran výše zmíněného považovat za toliko formální požadavek, který bez dalšího nemůže upřít osobám povinným k dani dle směrnice nárok na uplatnění odpočtu daně (DPH) na vstupu ze zdanitelného plnění poskytnutého jinou osobou povinnou k dani dle směrnice. Ustál-li správce daně na závěru, že registrace k DPH je zákonnou podmínkou pro plnění povinností a uplatnění práv osoby povinné k dani dle směrnice, nenachází tento právní názor oporu v unijní úpravě ani v českém právním řádu* [...] *Důvodová zpráva k zákonu č. 502/2012 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004* Sb., *o dani z přidané hodnoty (dále jen „novela"), přímo uvádí, že „nově [je] stanovení registrační povinnosti v souladu s návazností na daňový řád podle § 125 – 131 DŘ a s předmětnou judikaturou ESD (např. C 438/09 Dankowski) otázkou pouze evidenční, nikoliv rozhodující pro plnění povinností a uplatnění práv plátce." Evidenční charakter registrace*

z povahy věci nemůže založit (konstituovat, tedy nikoliv pouze deklarovat pro účely evidence) překážku uplatnění odpočtu daně.“.

[24] Nelze tedy přijmout závěr správních orgánů a krajského soudu, že stěžovatel nebyl plátcem a tedy osobou povinnou k podání daňového přiznání, neboť nebyl k předmětné dani registrován. Ustaly-li by správní orgány v nyní posuzované věci pouze a výhradně na tomto závěru a nezabývaly by se dalšími rozhodnými okolnostmi, nebylo by možné jejich závěr aprobovat.

[25] V souzené věci tomu tak ovšem nebylo. Nejvyšší správní soud ze spisového materiálu zjistil, že správce daně i žalovaný se zabývali skutečností rozhodnou pro posouzení dané věci, a to tím, zda stěžovatel v období rozhodném z hlediska předmětného daňového přiznání přesáhl zákonný obrat podle výše citovaného § 6 odst. 1 zákona o DPH. Učinili tak v jiném řízení, avšak týkajícím se stejného subjektu a provedených týmiž správními orgány.

[26] Otázka překročení zákonného obratu ve vztahu k rozhodnému období byla předmětem zjišťování ze strany správních orgánů v rámci řízení týkajícího se přihlášky stěžovatele k registraci. Stejně tak se danou otázkou zabývaly správní soudy. V rámci správního i soudního řízení bylo jednoznačně uzavřeno, že stěžovatel neunesl své důkazní břemeno a neprokázal překročení obratu dle zákona o DPH za rozhodné období (viz rozsudek krajského soudu ze dne 14. 2. 2017, č. j. 50 Af 16/2016 - 45, a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 3. 2018, č. j. 7 Afs 76/2017 - 43).

[27] Věcné posouzení otázky překročení obratu tak již bylo pravomocně provedeno, nelze jej v nyní projednávané věci jakkoli přezkoumávat či revokovat, naopak je nutné jej převzít. Nelze proto jinak, než vyjít ze závěru, že stěžovatel nepřesáhl zákonný obrat ve smyslu § 6 odst. 1 zákona o DPH. V takové situaci se stěžovatel nestal plátcem podle zákona o DPH, nebyl tedy ani osobou povinnou podat k předmětné dani daňové přiznání (§ 101 odst. 1 zákona o DPH). Podal-li jej, nebylo lze o tomto vést daňové řízení. Správce daně proto postupoval v souladu se zákonem, pokud předmětné řízení zastavil. Tento postup správních orgánů pak byl správně aprobován i krajským soudem.

[28] Vzhledem k právě uvedenému, tj. ke skutečnosti, že v nyní vedeném řízení nelze věcně přezkoumávat závěr stran nepřekročení zákonného obratu, nejsou pro nyní posuzovanou věc relevantní žádné z kasačních námitek, ve kterých stěžovatel tento závěr rozporuje (tvrzení, že stěžovatel prokázal faktické uskutečnění sporných plnění; má sídlo v tuzemsku atd.).

[29] Pokud pak stěžovatel poukazoval na kopie písemností vydaných Finančním úřadem pro Karlovarský kraj (tj. správcem daně odlišným od správce daně v nyní projednávané věci), které přiložil ke kasační stížnosti (jež mají prokázat, že tento správce daně se ztotožnil s tvrzeními stěžovatele stran překročení hranice obratu), konstatuje zdejší soud, že ze spisu krajského soudu vedeného pod sp. zn. 50 Af 17/2016 nelze dovodit, že by stěžovatel uvedené listiny předložil již krajskému soudu. Podle § 109 odst. 5 s. ř. s. ovšem „[k]*e skutečnostem, které stěžovatel uplatnil poté, kdy bylo vydáno napadené rozhodnutí, Nejvyšší správní soud nepřihlíží*.“ Podle judikatury zdejšího soudu citované ustanovení brání

„*tomu, aby se poté, co bylo vydáno přezkoumávané rozhodnutí, uplatňovaly skutkové novoty. K takto uplatněným novým skutečnostem kasační soud při svém rozhodování nepřihlíží*“ (srov. rozsudek ze dne 22. 9. 2004, č. j. 1 Azs 34/2004 - 49). Z procesní opatrnosti zdejší soud dodává, že uvedené listiny byly vydány po datu rozhodování správních orgánů (srov. § 75 odst. 1 s. ř. s.). Ostatně v tomto smyslu se vyjádřil Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 14. 3. 2018, č. j. 7 Afs 76/2017 - 43).

[30] S poukazem na shora uvedené důvody Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[31] Soud rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu v řízení o kasační stížnosti nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 21. března 2018

JUDr. Tomáš Foltas
předseda senátu