



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Václava Novotného a soudkyň JUDr. Ludmily Valentové a JUDr. Lenky Matyášové v právní věci žalobce: **D. J.**, zast. zast. advokátem Mgr. Liborem Holemým, se sídlem AK v Rožnově pod Radhoštěm, 1. máje 2609, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Brně**, nám. Svobody 4, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 18. 10. 2005, č. j. 29 Ca 334/2003 – 135,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 18. 10. 2005, č. j. 29 Ca 334/2003 – 135 **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Kasační stížností se žalobce jako stěžovatel domáhá zrušení výše označeného rozsudku krajského soudu, kterým byla zamítnuta žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 7. 2003, č. j. 7087/02/FŘ/130; tímto rozhodnutím bylo zamítnuto odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Rožnově pod Radhoštěm ze dne 19. 6. 2002, č. j. 34031/02/404921/0628, jímž byla stěžovateli dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 1998 ve výši 148 125 Kč.

Stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje důvody dle ust. § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále „s. ř. s.“).

Stěžovatel především nesouhlasí s posouzením právní otázky jak to učinil krajský soud ohledně skutečnosti, od kterého data se stává daňový subjekt plátcem daně z přidané hodnoty (dále „DPH“). Krajský soud dospěl k názoru, že plátcem DPH se daňový subjekt stává až na základě ověřovacího, resp. důkazního procesu; poté je rozhodnutím o registraci

z úřední povinnosti konstituován nový stav plátce daně a dále právní účinky plátce DPH nastávají až po nabytí právní moci takového rozhodnutí.

Stěžovatel uvádí, že na základě daňových dokladů vystavených dodavatelem - paní Z. Kapounovou uplatnil nárok na odpočet DPH za zdaňovací období březen 1998 ve výši 148 125 Kč. Správce daně odpočet neuznal z důvodu, že dodavatel dřevní hmoty nebyl ke dni uskutečnění zdanitelného plnění plátcem DPH. Stěžovatel naopak tvrdí, že dodavatel je plátcem DPH, neboť předložil daňové doklady za uskutečnění dodávek v jeho prospěch za období 8 – 10/1997, ze kterých vyplývá překročení obratu 750 000 Kč, tedy částky, od které se daňový subjekt stává plátcem DPH ze zákona, a to od 1. 12. 1997. Stěžovatel předložil dostatek důkazních prostředků, které prokazovaly, že dodavatel překročil obrat rozhodný pro registraci k DPH, a to ze zákona, a že byl, resp. je plátcem DPH. Navrhoval v rámci žaloby další svědecké výpovědi, které by prokázaly dodávky dřevní hmoty i jiným podnikatelským subjektům, ale soud je odmítl, neboť dle jeho právního názoru je překročení obratu pro povinnou registraci nejprve ověřovacím, resp. důkazním procesem a teprve následně až vydáním rozhodnutí o registraci a nabytím právní moci nastávají právní účinky plátce DPH.

Stěžovatel namítá, že výše jmenovaný dodavatel je ode dne 1. 12. 1997 plátcem DPH, a to ze zákona a žalobce tak měl v souladu s § 19 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen zákon o DPH) nárok na odpočet, neboť předložil doklad prokazatelně vystavený plátcem k DPH. Krajský soud dle názoru stěžovatele nesprávně posoudil právní otázku, od kdy se stává daňový subjekt plátcem daně z přidané hodnoty a jeho právní názor je v rozporu s ust. § 5 odst. 1 cit. zákona.

Další okruh námitek stěžovatel směřuje k procesnímu pochybení žalovaného, když stěžovatele neseznámil se všemi důkazními prostředky. Krajský soud pochybení správce daně připustil, následně však konstatoval, že stěžovatel mohl v rámci odvolacího řízení na předložené důkazy reagovat, což také učinil. Dále soud uvedl, že stěžovatel byl v rámci celého daňového řízení, zahrnující v to i řízení odvolací, seznámen s veškerými důkazními prostředky tak, aby se k nim mohl vyjádřit. Stěžovatel namítá, že s důkazním prostředkem - evidence L. s. R. p. R. - nebyl seznámen ani v rámci nahlížení do spisu ani v rámci seznámení s výsledky daňové kontroly. Správce daně původně zhodnotil závěry kontroly a důvod pro neuznání odpočtu DPH na podkladě skutečností, že dodavatel dřevní hmoty nebyl plátcem DPH. Žalovaný tuto skutečnost doplnil a opřel o důkazní prostředek výše uvedený a tím přehodnotil a doplnil závěry správce daně. Nelze tedy souhlasit s názorem soudu, že se stěžovatel měl možnost vyjádřit v odvolacím řízení k veškerým důkazním prostředkům a mohl tak na důkazy reagovat. Vzhledem k tomu, že se o nových skutečnostech stěžovatel dozvěděl až v rámci rozhodnutí o odvolání, nemohl na doplněné důkazy reagovat a vyjádřit se k nim, nemohl ani navrhnout další důkazní prostředky svědčící v jeho prospěch. Postup žalovaného stěžovatel shledává v rozporu s ústavně zaručeným právem dle čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, které zaručuje, aby jeho věc byla projednána v jeho přítomnosti aby se mohl vyjádřit ke všem prováděným důkazům. Stěžovatel proto na tuto situaci reagoval v rámci žaloby, kdy navrhoval jako důkaz k prokázání prodeje i jiné dřevní hmoty, než kterou vlastnil prodejce navržením svědeckých výpovědí dalších osob, soud však provedení důkazů odmítl.

Stěžovatel namítá, že spis, který se stal podkladem pro doměření daně dle § 46 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen daňový řád), neobsahoval veškeré písemnosti, neobsahoval především důkazní prostředek, který žalovaný následně jako důkaz označil.

Další námitky stěžovatel směřuje ke způsobu projednání zprávy o kontrole, přitom polemizuje s otázkou, jakým průkazným způsobem má správce daně postupovat ve věci seznámení subjektu s výsledky kontroly a s projednáním zprávy. Správce daně neprokázal, že by v dostatečném předstihu informoval stěžovatele o datu jednání, při kterém měl být seznámen s výsledky kontroly a projednáním zprávy, byť se snažil tvrdit, že tak činil telefonicky. Stěžovatel uvádí, že jeho zástupce se na jednání ke správci daně dostavil v souvislosti s jiným daňovým řízením, správce daně poté s ním jednal i ve vztahu k řízení vedeném ve věci stěžovatele. Zástupce stěžovatele tak již nemohl stěžovatele o této skutečnosti informovat. Stěžovatel rovněž v tomto případě shledává porušení čl. 38 odst. 2 Listiny.

S ohledem na výše uvedené stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek Krajského soudu v Brně zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný v písemném vyjádření k otázce, zda stěžovateli vznikl nárok na odpočet DPH z titulu uskutečnění zdanitelného plnění plátcem uvádí, že dle § 19 odst. 2 zákona o DPH ve znění platném za předmětné období plátce prokazuje nárok na odpočet daňovým dokladem zúčtovaným podle zvláštního předpisu, který má všechny zákonem předepsané náležitosti a který byl vystaven plátcem daně. Stěžovatel uskutečnil nákup dřevní hmoty dne 31. 3. 1998 (viz daňový doklad - faktura D/98184 Z. K., dřevovýroba).

Rozhodnutím Finančního úřadu ve Vsetíně, jakožto místně příslušného správce daně dodavatele, byla zrušena jeho registrace k DPH ke dni 30. 9. 1997. Z uvedeného jednoznačně vyplývá, že v době uskutečnění zdanitelného plnění nebyl doklad vystaven plátcem daně, nelze tak na jeho základě uplatnit nárok na odpočet ve smyslu ust. § 19 odst. 1 a 2 zákona o dani z přidané hodnoty.

S tvrzením stěžovatele, že předložil dostatečně důkazní prostředky, doklady, vztahující se k uskutečněním nákupům dřevní hmoty od dodavatele i v roce 1997, z nichž vyplývá, že tento překročil částku pro povinnou registraci již za měsíce 8-10/1997 a je tak plátcem DPH již od 1. 12. 1997 bez ohledu na rozhodnutí správce daně, žalovaný nemůže souhlasit. Odkazuje přitom na § 5 zákona o DPH, kde jsou obsaženy podmínky, za kterých se osoba podléhající dani musí nebo může stát plátcem daně. Osobami podléhajícími dani (tedy možnými plátcem daně) jsou ve smyslu § 4 cit. zákona všechny osoby, které uskutečňují zdanitelná plnění. Pokud obrát této osoby za nejbližší nejvýše tři předcházející po sobě jdoucí kalendářní měsíce přesáhne částku 750 000 Kč, je tato osoba povinna nejpozději do 20. dne následujícího kalendářního měsíce předložit žádost o registraci a od prvního dne následujícího kalendářního měsíce se stává plátcem DPH.

Ustanovení § 33 odst. 12 daňového řádu ukládá potom správci daně zahájit registrační řízení i *ex officio* v případech, kdy daňový subjekt svou registrační povinnost nesplnil a správci daně jsou rozhodné skutečnosti známy.

V odst. 10 a 11 cit. ustanovení je upraven postup správce daně při registraci; ten není oprávněn bez dalšího akceptovat sdělené registrační údaje, ale naopak je povinen tyto údaje prověřit. Teprve po jejich prověření provede registraci, tj. přidělí daňovému subjektu daňové identifikační číslo, zavede jeho údaje do registru a vydá mu o tom osvědčení. Žalovaný dále odkazuje na § 36 odst. 4 zákona o DPH ve znění platném v předmětném zdaňovacím období, podle kterého prvním zdaňovacím obdobím plátce je kalendářní měsíc nebo kalendářní

čtvrtletí, v němž nabude účinnosti registrace vyznačená v osvědčení o registraci. Z uvedeného plyne, že až registrační řízení osvědčí, zda jsou splněny podmínky pro registraci, stejně tak registrační řízení osvědčí, zda jsou splněny podmínky pro její zrušení.

Podle ust. § 39 odst. 1 cit. zákona požádá-li plátce o zrušení registrace, je povinen prokázat, že důvody pro zrušení registrace uvedené v § 5 cit. zákona, existují; správce daně je oprávněn také zrušit registraci plátce *ex offio*, pokud tento plátce neuskutečnil bez udání důvodu po dobu 12 po sobě následujících měsíců zdanitelné plnění nebo pokud neplní své povinnosti vyplývající z tohoto zákona. Odvolání proti rozhodnutí o zrušení registrace má odkladný účinek a účinnost zrušení registrace nastává dnem nabytí právní moci o zrušení registrace.

Žalovaný dále uvádí, že registrační řízení provádí vždy správce daně, v jehož místní působnosti se subjekt nachází; toto řízení nemůže být přezkoumáváno v rámci odvolacího řízení jiného subjektu (zde stěžovatele) vedeného proti dodatečnému platebnímu výměru. Námitky směřující proti rozhodnutí o zrušení registrace mohl uplatnit pouze příjemce tohoto rozhodnutí, ten tak neučinil. Nemůže tak činit nyní stěžovatel v rámci jiného daňového řízení.

V posuzovaném případě dožádaný správce daně, Finanční úřad ve Vsetíně, připsal ze dne 1. 8. 2001 sdělil, že jmenovaný dodavatel – Z. K. v roce 1998 nebyl plátcem DPH a na základě uvedených faktur jmenovaná příjmy nepřiznala; uvedený správce daně dále sdělil, že jmenovaná byla zaregistrována jako plátce DPH s měsíčním zdaňovacím obdobím od 13. 7. 1995, z moci úřední byla její registrace zrušena dnem 30. 9. 1997, a to z důvodu, že nepodávala ani po výzvách správce daně daňová přiznání; daňová povinnost za období 1998, 1999 byla správcem daně vyměřena podle pomůcek.

Co se týče namítaných vad řízení, považuje žalovaný tyto pouze za účelové. Nesouhlasí s námitkami stran způsobu zjištění důkazů, jejich nepředložení stěžovateli, jakož i namítanými okolnostmi v souvislosti s projednáváním zprávy o kontrole. Především namítá, že nedošlo v rámci odvolacího řízení k žádnému překvalifikování skutečnosti, která byla rozhodní pro neuznání odpočtu DPH – tou i nadále byl fakt, že nebyl předložen doklad vystavený plátcem DPH. Tato skutečnost byla stěžovateli známa již v době, kdy se účastnil výslechu paní K. jako svědka dne 9. 10. 2001. Sám stěžovatel se v rámci protokolu o ústním jednání dotazoval, proč se odhlásila nebo proč jí byla registrace zrušena, zdali o tom věděla, apod. Tato skutečnost je rovněž seznatelná ze zprávy o kontrole a stěžovatel se k ní mohl dostatečně vyjádřit – a vyjadřoval – jak v průběhu daňové kontroly, tak i v odvolání. V dalším odkazuje na své rozhodnutí a vyjádření k žalobě.

Žalovaný má za to, že kasační stížnost není důvodná, a proto navrhuje, aby ji Nejvyšší správní soud zamítl.

Nejvyšší správní soud především konstatuje, že podle ustanovení § 109 odst. 3 s. ř. s. je vázán důvody kasační stížnosti; to neplatí, bylo-li řízení před soudem zmatečné /ust. § 103 odst. 1 písm. c) cit. zák./ nebo bylo zatíženo vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, anebo je-li napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné /ust. § 103 odst. 1 písm. d) cit. zák./, jakož i v případech, kdy je rozhodnutí správního orgánu nicotné. Ke skutečnostem, které stěžovatel uplatnil poté, kdy bylo vydáno napadené rozhodnutí, Nejvyšší správní soud v souladu s ustanovením § 109 odst. 4 s. ř. s. nepřihlédne. Skutkovým základem pro rozhodnutí kasačního soudu se tedy mohly stát pouze skutečnosti a důkazy, které byly uplatněny před soudem, který vydal napadené rozhodnutí. Při svém

rozhodování vycházel Nejvyšší správní soud ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (ust. § 75 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v mezích uplatněných kasačních námitek, přitom dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Ze spisového materiálu vyplynulo, že stěžovatel si za zdaňovací období březen 1998 uplatnil nárok na odpočet DPH, a to na základě dokladů, které deklarovaly uskutečněná zdanitelná plnění – dodávky dřevní hmoty od dodavatele Z. K., dřevovýroba, H.,. Při daňové kontrole, kterou u stěžovatele zahájil dne 13. 2. 2001 Finanční úřad v Rožnově pod Radhoštěm, byla předložena zcela neprůkazná skladová evidence, správce daně měl tak důvodné pochybnosti o uskutečnění těchto zdanitelných plnění. Dožádal proto v souladu s ust. § 5 odst. 1 daňového řádu místně příslušný Finanční úřad ve Vsetíně k ověření skutečností, týkajících se uvedeného dodavatele; přitom bylo zjištěno, že tomuto bylo osvědčení o registraci k DPH zrušeno dnem 30. 9. 1997; v době prokazovaných uskutečněných zdanitelných plnění nebyl dodavatel, který doklady vystavil plátcem DPH (registrace nebyla provedena ani později, resp. ani v době rozhodování soudu nebyl uvedený plátce veden ve veřejném seznamu plátců DPH, do kterého ve smyslu ust. § 24 odst. 7 daňového řádu lze nahlédnout u kteréhokoli správce daně, dále příst. např. na www.mfcr.cz, příp. jiných webových stránkách státní správy nebo na stránkách teletextu).

Stěžovatel namítá, že krajský soud nesprávně posoudil právní otázku vzniku plátce, v daném případě konkrétně namítá, že dodavatel, od kterého dřevní hmotu nakupoval, byl plátcem již přímo ze zákona, když tuto skutečnost lze dovodit z objemu dodávek uskutečněných již za měsíce 8-10/1997; plátcem se proto stal již od měsíce prosince 1997. K této skutečnosti stěžovatel poté směřuje veškerou argumentaci (neprovedené navržené důkazy – svědecké výpovědi ostatních odběratelů uvedeného dodavatele, neseznámení s novými důkazy, které byly uvedeny až v rozhodnutí o odvolání - podklady L. s., apod.)

Nejvyšší správní soud shledal námitku stěžovatele stran nesprávného právního posouzení ve věci vzniku plátce DPH důvodnou.

Krajský soud v rozsudku uvádí, že nesplní-li osoby, které překročí obrát 750 000 Kč registrační povinnost, zaregistruje je dle § 33 odst. 12 daňového řádu správce daně z moci úřední neprodleně, jakmile jsou zjištěny skutečnosti zakládající tuto povinnost. Dále konstatuje, že je tedy zřejmé, že nelze hovořit o deklaraci určitého stavu, neboť až ověřením tohoto stavu, resp. důkazním procesem, je rozhodnutím o registraci z úřední povinnosti konstituován nový plátce daně; až nabytím právní moci takového rozhodnutí nastávají právní účinky plátce daně z přidané hodnoty.

Ze správního a soudního spisu vyplynulo, že dodavatel Z. K. se zaregistrovala jako plátce DPH u Finančního úřadu ve Vsetíně od 13. 7. 1995, poté byla z moci úřední dne 30. 9. 1997 její registrace zrušena, a to z důvodu, že jmenovaná ani na výzvy správce daně nepodávala daňová přiznání. Proti tomuto rozhodnutí, nebylo podáno odvolání, nebylo ani předmětem soudního přezkoumání. Důkazní břemeno stran toho, zda uvedenému subjektu svědčí, resp. svědčilo, postavení plátce DPH či nikoli stíhá toliko tento daňový subjekt, resp. místně příslušného správce daně, přitom pouze tento daňový subjekt se může zkrácení svých práv v řízení dovolávat. Nelze však odhlédnout od skutečnosti, že v rámci prováděné daňové kontroly u stěžovatele vyšlo prokazatelně najevo, že jmenovaná vystavovala faktury, z nichž

bylo zřejmé překročení zákonem stanoveného obratu pro povinnou registraci a uskutečňovala plnění ve prospěch stěžovatele i poté, kdy jí byla registrace zrušena.

Dle ustanovení § 16 odst. 8 daňového řádu přihlédně správce daně ke všem okolnostem, které byly při daňové kontrole zjištěny.

Zákon o dani z přidané hodnoty (účinný v rozhodném období 1998) v ust. § 4 definuje tzv. osoby podléhající dani, a to jako fyzické a právnické osoby, které uskutečňují zdanitelná plnění. Pouze tyto osoby se tedy mohou stát plátcí DPH, a to buď povinnými, při dosažení zákonem stanoveného obratu, nebo dobrovolnými. Lze tak uzavřít, že teprve poté, je-li postaveno najisto, že daná osoba je vůbec osobou podléhající dani, lze se dále zabývat otázkou, zda je, měla být nebo naopak neměla být plátcem DPH. Ze spisového materiálu (např. svědecké výpovědi Z. K. - protokoly o ústním jednání č. j. 81051/01/403930/443 ze dne 9. 10. 2001, kterého se účastnil i stěžovatel, jakož i z předchozího protokolu ze dne 26. 6. 2001, č. j. 58589/01/403930/443, faktury o dodávkách dřevní hmoty) však nelze dovodit, zda jmenovaná byla právě tou osobou, která měla zdanitelná plnění uskutečňovat, resp. zda správce daně a na základě jakých podkladů prokázal, že touto osobou není, a proto registraci neprovedl. Žalovaný, přestože měl indicie nasvědčující tomu, že jmenovaná překročila obrat (faktury, jejichž obsah nebyl zpochybněn) se touto otázkou, která byla ve věci rozhodná, nezabýval. Tuto vadu řízení zcela pominul poté i krajský soud, který právní a skutkovou otázku stran postavení dodavatele jakožto plátce DPH neřešil, přitom konstatoval, že: „objektivní a doložené zjištění správce daně, že Z. K. není plátcem daně, bylo stěžejním a rozhodujícím podkladem pro závěr, že žalobce nemohl uplatnit nárok na odpočet daně. Žalobci se nepodařilo prokázat opak“.

Krajský soud, který v tomto směru zcela přebírá argumentaci žalovaného, jakkoli konstatuje nezbytnost ověření stavu rozhodného pro registraci osoby, skutečnost o tom, zda a jak bylo zmiňované ověřování skutkového stavu prováděno, ze spisu nevyplývá. Jakkoli se lze domnívat, že osoba dodavatele nebyla zaregistrována jako plátcem důvodně, neboť např. nebylo prokázáno, že zdanitelná plnění uskutečňovala právě ona (čemuž může nasvědčovat většina neurčitých odpovědí, které učinila do protokolu) – nebyla proto ani osobou podléhající dani, není pro takové úvahy Nejvyššího správního soudu dostatečná a přesvědčivá opora ve spise, resp. tyto důkazy zde absentují. Ze samotné skutečnosti, že Z. K. byla stanovena za roky 1998 a 1999 daň podle pomůcek, nelze ničeho dovozovat.

Nejvyšší správní soud souhlasí s námitkou žalovaného, že k rozhodnutí o registraci plátce je příslušný jiný správce daně (zde Finanční úřad ve Vsetíně), že se tedy ve věci jedná z pohledu žalovaného v řízení o daňové povinnosti stěžovatele o předběžnou otázku dle § 28 daňového řádu, k jejímuž řešení není žalovaný příslušný.

Dle ust. § 28 daňového řádu, vyskytne-li se v řízení otázka, o které již pravomocně rozhodl příslušný orgán, je správce daně takovým rozhodnutím vázán; jinak si může správce daně o takové otázce učinit úsudek sám nebo dát příslušnému orgánu podnět k zahájení řízení.

V projednávané věci není sporu o tom, proč a kdy byla zrušena registrace plátce, nebyla však vyřešena otázka, proč nebyla registrace provedena poté, kdy byly známy, a to i správci daně místně příslušnému, který mimo jiné prováděl na základě dožádání i výslech jmenované, skutečnosti z nichž vyplynulo, že došlo k uskutečnění plnění, při nichž byl zákonem stanovený obrat překročen a byly jinak dány důvody dle § 5 zákona o dani z přidané hodnoty pro vznik plátce. Za této situace nelze setrvat na tom, že byla vyřešena

správcem daně předběžná otázka; tato byla vyřešena ve věci zrušení registrace, nikoli však jejího nového provedení, resp. odůvodnění, proč jej provést nelze.

Krajský soud dospěl k nesprávnému právnímu názoru, odvozuje-li v projednávané věci vznik plátce DPH od nabytí právní moci rozhodnutí o registraci. Takový závěr lze učinit pouze v případě, jedná-li se o osoby podléhající dani, jejichž obrat nepřesáhne částku 750 000 Kč; tyto jsou plátcí od data účinnosti uvedeného na osvědčení o registraci. Tyto osoby mohou předložit žádost o registraci plátce kdykoli. (§ 5 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty ve znění platném pro zdaňovací období 1998). Učinil-li krajský soud takový závěr ve věci nyní projednávané, nutno konstatovat, že tak učinil zcela nepřipadně. Ze spisového materiálu je zřejmé, že se jednalo o uskutečněná zdanitelná plnění, při kterých byl překročen zákonem stanovený obrat pro povinnou registraci. V takovém případě, se stává osoba podléhající dani plátcem od prvního dne druhého měsíce následujícího po měsíci, ve kterém obrat překročila. Tato osoba je povinna předložit žádost o registraci podle daňového řádu nejpozději do 20. dne kalendářního měsíce následujícího po měsíci, ve kterém obrat překročila (§ 5 odst. 1 cit. zákona).

Nesplní-li osoba, která se již ze zákona stane plátcem daně samotným překročením obratu, registrační povinnost a správce daně ji v souladu s ust. § 33 odst. 12 daňového řádu zaregistruje z moci úřední, činí tak však vždy „zpětně“ k datu vzniku plátce, tj. k prvnímu dni druhého měsíce následujícího po měsíci, ve kterém byl obrat překročen. Zatímco v případě dobrovolné registrace se osoba stává plátcem daně až dnem uvedeným v osvědčení o registraci (nikoli zpětně) a rozhodnutí má zásadně konstitutivní charakter, v případě registrace povinné, správce daně pouze deklaruje právní stav, který nastal přímo ze zákona, a to vždy k datu, kdy zákonem předvídaná skutečnost nastala (tj. i zpětně).

Skutečnost, zda osoba je či není plátcem DPH, podle právní úpravy platné v rozhodném období, nebylo možno dovozovat z toho, zda je či není zapsána jako plátce DPH v registru plátců, ale bylo nutno vycházet ze skutkového stavu, který prokazatelně existoval, tedy z toho, zda osoba podléhající dani překročila zákonem stanovený obrat. (*srovn. nyní odlišnou úpravu stran vzniku plátce a účinků registrace v § 95 – 98 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty ve znění pozdějších předpisů*)

Podle konstantní judikatury Ústavního soudu (srov. např. nálezy Ústavního soudu ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, zveřejněný pod č. 34 ve svazku č. 3 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu, nálezy Ústavního soudu ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97, zveřejněný pod č. 85 ve svazku č. 8 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu) je jedním z principů, představujícím součást práva na řádný proces, jakož i pojmu právního státu, povinnost soudů své rozsudky odůvodnit. Ve správním soudnictví nachází tato zásada vyjádření v § 54 odst. 2 s. ř. s. Z odůvodnění pak musí vyplývat vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry na straně druhé. Pokud by tomu tak nebylo, rozhodnutí by bylo nepřezkoumatelným, neboť by nedávalo dostatečné záruky pro to, že nebylo vydáno v důsledku libovůle a způsobem porušujícím ústavně zaručené právo na spravedlivý proces. Tyto ústavněprávní principy nalézají odraz též v judikatuře Nejvyššího správního soudu. Není-li z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, nutno pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci, na níž je postaven základ žaloby. Soud, který se vypořádává s takovou argumentací, ji nemůže

jen pro nesprávnost odmítnout, ale musí také uvést, v čem konkrétně její nesprávnost spočívá. (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, zveřejněný pod č. 589/2005 Sb. NSS; nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52; oba též dostupné na www.nssoud.cz).

Z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu není zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci stěžovatele uplatněnou v žalobě ohledně existence plátce - Z. K. a proč jeho žalobní námitky považuje za liché, mylné nebo vyvrácené. Krajský soud se nikterak nezabýval zcela konkrétními žalobními námitkami stěžovatele týkajícími se prodeje dřevní hmoty, resp. výpovědí navržených svědků, přitom uzavřel, že dodavatel nebyl plátcem, aniž by pro takový závěr byla opora ve spisovém materiálu žalovaného, tento nedostatek neodstranil ani soud, když odmítl provedení důkazů navržených stěžovatelem.

Soud má bezesporu právo posoudit a rozhodnout, které z navržených důkazů provede a které nikoli, toto právo je však nezavazuje povinnosti odůvodnit, co jej vedlo k takovému závěru a z jakého důvodu považuje provedení důkazu za nadbytečné. Této povinnosti však v projednávané věci krajský soud nedostál, konstatoval-li bez dalšího, že navržené výpovědi svědků nemohly na skutečnosti, že dodavatel nebyl plátcem ničeho změnit.

Ust. § 77 s. ř. s. zakládá právo soudu dokazováním ujasnit nebo upřesnit jaký byl skutkový stav, ze kterého správní orgán ve svém rozhodnutí vycházel, ale také právo soudu důkazy provedenými a hodnocenými nad rámec zjistit nový či jiný skutkový stav jako podklad pro rozhodování soudu v rámci plné jurisdikce a porovnat jej s užitou právní kvalifikací, kdy soud není vázán ani důkazními návrhy a může provést i další důkazy k úplnému přezkoumání i co do stavu skutkového. Podle § 52 odst. 1 s. ř. s. soud rozhodne, které z navržených důkazů provede.

Zásada volného hodnocení důkazů neznamena, že by soud ve svém rozhodování měl na výběr, které z provedených důkazů vyhodnotí a které nikoli nebo o které z provedených důkazů své skutkové závěry opře a které opomene. Neakceptování návrhu na provedení důkazů lze založit pouze argumentem, podle něhož tvrzená skutečnost, k jejímuž ověření nebo vyvrácení je důkaz navrhován nemá relevantní souvislost s předmětem řízení. Dalším je argument, dle kterého důkaz není způsobilý vyvrátit nebo potvrdit tvrzenou skutečnost, tzn. nedisponuje vypovídací potencií. Odmítnutí provedení důkazu může být konečně zdůvodněno jeho nadbytečností, a to tehdy, byla-li již skutečnost, která má být dokazována v dosavadním řízení bez důvodných pochybností postavena najisto. Žádný z těchto argumentů však napadený rozsudek neobsahuje a ni ho z nich nelze dovodit.

Žalovaný neuznal nárok na odpočet DPH stěžovateli z důvodu, že zdanitelná plnění nebyla uskutečněna plátcem, aniž by právní a skutkovou otázku registrace – tj. plátce samotného, vůbec řešil. Lze pouze dovozovat stran zrušení a následného neprovedení registrace, zda Z. K. byla osobou podléhající dani ve smyslu § 4 zákona o dani z přidané hodnoty, zda tedy mohla být plátem DPH, apod.; tato skutková otázka nebyla však zodpovězena, a to ani v řízení před žalovaným, ale ani v řízení před krajským soudem, když důkazy stěžovatelem nabízené nebyly provedeny, přitom s námitkami stěžovatele se soud nevypořádal.

Lze souhlasit s žalovaným, že se v otázce registrace Z. K. jedná o zcela jiné řízení, které je odlišné od řízení, které je vedeno se stěžovatelem. Nelze však, s odkazem

na ust. § 16 odst. 8 daňového řádu, pominout v řízení, v němž se jedná o vrácení nadměrného odpočtu, přitom jednou z podmínek pro jeho uplatnění a vrácení je uskutečnění plnění plátcem, otázku plátce samotného nevyřešit, a to tím spíše, měl-li správce daně dostatek důkazních prostředků, které však řádně v souladu s ust. § 2 odst. 3 daňového řádu nevyhodnotil.

Námítky stěžovatele týkající se procesního postupu správce daně při projednávání zprávy o kontrole, jakož i ostatních úkonů správce daně v průběhu řízení, neshledal Nejvyšší správní soud důvodnými. Ze spisu je zřejmé, že správní orgán se veškerými námitkami stěžovatele v průběhu řízení řádně zabýval, řízení vedl korektně, nikoli způsobem, aby zřejmě stěžovatele zkrátil na některém z jeho procesních práv, což platí především ohledně námitek stran termínu projednání zprávy o kontrole a nemožnosti stěžovatele se vyjádřit. S ohledem na obsah spisového materiálu nelze těmto námitkám přisvědčit. Lze souhlasit s tím, že žalovaný pochybil, neseznámil-li stěžovatele s důkazem – evidencí L. s. R., nicméně vzhledem k obsahu této písemnosti, ze které vyplynulo pouze to, že manželé K. vlastnili pozemky, těžili dřevo a jiné skutečnosti týkající se těchto osob (neoprávněná těžba, apod); skutečnost, že se nemohl stěžovatel s tímto dokumentem seznámit a vyjádřit se k němu, nemohla přivodit zkrácení na žádném jeho právu, které by mohlo mít samo o sobě za následek nezákonnost rozhodnutí žalovaného.

Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že rozsudek Krajského soudu v Brně je nepřezkoumatelný pro nedostatek odůvodnění, a proto jej podle ust. § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc vrací tomuto soudu k dalšímu řízení. V novém řízení je krajský soud vázán právním názorem výše vysloveným (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

V novém rozhodnutí rozhodne Krajský soud v Brně o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 15. března 2007

JUDr. Václav Novotný
předseda senátu