



**ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Michala Mazance a soudců Mgr. Jana Passera a JUDr. Jaroslava Hubáčka v právní věci žalobce: D. J., zastoupený Mgr. Liborem Holemým, advokátem se sídlem Rožnov pod Radhoštěm, 1. máje 2609, proti žalovanému: Finanční ředitelství v Brně, se sídlem Brno, nám. Svobody 4, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 7. 2003, čj. 7085/02/FŘ/130, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 18. 10. 2005, čj. 29 Ca 332/2003-139,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 18. 10. 2005, čj. 29 Ca 332/2003-139, se zrušuje, a věc se vrací tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Kasační stížností ze dne 15. 11. 2005 se žalobce (dále „stěžovatel“) domáhá zrušení výše označeného rozsudku krajského soudu, kterým byla zamítnuta žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 7. 2003, čj. 7085/02/FŘ/130; tímto (posledně uvedeným) správním rozhodnutím bylo zamítnuto odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Rožnově pod Radhoštěm (dále jen „správce daně“) ze dne 19. 6. 2002, čj. 34028/02/404921/0628, jímž byla stěžovateli dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 1998 ve výši 168 441 Kč.

Žalobce v žalobě namítal, že nebyl řádně seznámen se zprávou o daňové kontrole a nebyl ani řádně obeznámen s veškerými důkazními prostředky použitými v průběhu celého daňového řízení; spis správce daně je neúplný, neboť v něm chybí podstatné části. Nebyla mu dána možnost vyjádřit se k výsledku uvedenému ve zprávě a navrhnout jeho doplnění. Dále namítal, že protokol čj. 32114/02/404930/0145 neobsahuje základní náležitosti ve smyslu § 12 odst. 1 daňového řádu, neboť v něm chybí údaj o označení dokladů a jiných listin odevzdaných při jednání, obsah předložených listin a námitky proti obsahu protokolu atd. Uvedl, že mu nebyla dána možnost účastnit se výsledku svědkyně Z. K. Následně namítal nesprávné posouzení právní otázky, zda jeho dodavatelka dřevní hmoty byla plátkyní daně z přidané hodnoty či nikoliv. Tvrdil, že Z. K. je plátcem daně z přidané hodnoty od 1. 12. 1997.

Krajský soud rozsudkem ze dne 18. 10. 2005 žalobu zamítl. Procesní námitky posoudil jako nedůvodné. Zástupkyně žalobce byla s výsledky daňové kontroly řádně seznámena, převzetí zprávy o výsledku daňové kontroly potvrdila, a k výsledku uvedenému ve zprávě se nijak nevyjádřila, následně po přečtení a schválení zprávy všemi stranami ji i podepsala. Žalobce byl dostatečně seznámen s veškerými důkazními prostředky, na základě žádosti zástupce žalobce byly pořízeny fotokopie požadovaných písemností. Správce daně rozhodnutím ze dne 21. 8. 2002, čj. 41692/02/404921/0628, v plném rozsahu vyhověl odvolání žalobce proti rozsahu nahlížení do spisu. Pokud by i žalobce před vydáním rozhodnutí správce daně v prvním stupni nebyl řádně seznámen s veškerými důkazními prostředky, což by bylo nepochybně procesní vadou, byla tato vada před vydáním rozhodnutí žalovaného odstraněna a žalobce mohl ještě v rámci odvolacího řízení na předložené důkazy reagovat, jak i učinil. K namítaným vadám v náležitostech protokolu o ústním jednání soud uvedl, že žalobce nijak nespecifikoval, které listiny byly při jednání odevzdány, tudíž není možné se touto námitkou zabývat. Soud nepřisvědčil ani ostatním námitkám týkajícím se vad protokolu o projednání zprávy o daňové kontrole. K námitce, že správce daně sepsal protokol o ústním jednání – výpovědi svědkyně Z. K. - dne 26. 6. 2001 bez účasti žalobce, uvedl, že z úředního záznamu ze dne 22. 6. 2006 se podává, že žalobce byl téhož dne ve 12.30 hod. telefonicky informován o konání výslechu svědkyně a přislíbil, že se dostaví.

Při posouzení otázky, zda Z. K. byla plátkyní daně z přidané hodnoty dospěl krajský soud k závěru, že k registraci plátcem daně dochází neprodleně, jakmile jsou zjištěny skutečnosti zakládající tuto povinnost. Správce daně objektivně zjišťuje skutečnosti zakládající povinnost k registraci. Jedná-li se o proces zjišťování, nelze hovořit o deklaraci určitého stavu, neboť až po jistém ověřovacím, resp. důkazním procesu, je rozhodnutím o registraci z úřední povinnosti konstituován nový status plátce daně. Až po nabytí právní moci takového rozhodnutí nastávají právní účinky tohoto statusu. 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. Soud neprováděl navržené důkazy, neboť na tomto stavu nemohly nic změnit.

Stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje důvody dle § 103 odst. 1 písm. 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 týkající se 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 jeho status a právní účinky nastávají až po nabytí právní moci takového rozhodnutí. Takový názor je však dle stěžovatele v rozporu s § 5 odst. 1 zákona ČNR č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále též „zákon o DPH“). Stěžovatel předložil dostatek důkazních prostředků, prokazujících, že dodavatel dřevní hmoty překročil obrat 750 000 Kč, a že je tudíž plátcem daně z přidané hodnoty. V rámci žaloby navrhoval svědecké výpovědi, které by prokázaly dodávky dřevní hmoty i jiným podnikatelským subjektům, soud je však s poukazem na zmíněný závěr odmítl. Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 7. 5. 2005, čj. 2 Afs 17/2004-92, vyslovil názor, že konkrétní osoba se nestává plátcem daně registrací, ale přímo ze zákona. Proto je možno vydat osvědčení o registraci kdykoliv po zjištění překročení obratu. Paní Z. K. je proto od 1. 12. 1997 plátcem daně z přidané hodnoty a

žalobce měl v souladu s ustanovením § 19 zákona o DPH nárok na odpočet daně z přidané hodnoty.

Dalšími námitkami stěžovatel vytýká procesní pochybení žalovaného. Stěžovatel především nebyl seznámen se všemi důkazními prostředky. Krajský soud pochybení správce daně připustil, následně však konstatoval, že stěžovatel mohl v rámci odvolacího řízení na předložené důkazy reagovat, jak i učinil. Dále soud uvádí, že stěžovatel byl v rámci celého daňového řízení, zahrnující v to i řízení odvolací, seznámen s veškerými důkazními prostředky tak, že se k nim mohl vyjádřit. Stěžovatel k tomu namítá, že s důkazním prostředkem - evidencí Lesní správy - 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 základě skutečností, že dodavatel dřevní hmoty nebyl plátcem DPH. Žalovaný tuto skutečnost doplnil a opřel o výše zmíněný důkazní prostředek, a tím přehodnotil a doplnil závěry správce daně. Nelze proto souhlasit s názorem soudu, že stěžovatel měl možnost vyjádřit se v odvolacím řízení k veškerým důkazním prostředkům a že mohl na důkazy reagovat, neboť o nových skutečnostech se dozvěděl až v rámci rozhodnutí o odvolání. Obdobným pochybením je i situace, kdy odvolací orgán rozšířil původní nález orgánu prvního stupně o další zjištění na podkladě dalších důkazních prostředků a přehodnotil původní nález, aniž by stěžovatele se zjištěními seznámil a umožnil mu předložit další důkazní prostředky. Postup žalovaného je podle stěžovatele v rozporu s ústavně zaručeným právem dle čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, tedy právem na projednání věci v jeho přítomnosti, tak aby se mohl vyjádřit ke všem prováděným důkazům. Stěžovatel na tuto situaci reagoval v rámci žaloby navržením svědeckých výpovědí dalších osob k prokázání prodeje i jiné dřevní hmoty, než kterou vlastnil prodejce; soud však provedení důkazů odmítl.

Stěžovatel dále namítá, že spis, který se stal podkladem pro doměření daně dle § 46 daňového řádu, neobsahoval veškeré písemnosti, především důkazní prostředek, který žalovaný následně jako důkaz označil (např. podklady Lesní správy). Další námitky stěžovatele směřují ke způsobu projednání zprávy o daňové kontrole, stěžovatel přitom polemizuje s otázkou, jakým průkazným způsobem má správce daně postupovat ve věci seznámení daňového 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 měla být projednána zpráva, 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 a správce daně s ním poté 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 ke kasační stížnosti uvedl, že dle § 19 odst. 2 zákona o DPH, ve znění účinném v rozhodném zdaňovacím období, prokazuje plátce 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 30. a 31. 1. 1998 (daňové doklady - faktury D/98055 a D/98035a - Z. K., dřevovýroba). Rozhodnutím Finančního úřadu ve Vsetíně, jakožto

místně příslušného správce daně jmenovaného dodavatele, byla zrušena registrace dodavatele k DPH ke dni 30. 9. 1997. Proto v době uskutečnění zdanitelného plnění nebyl doklad vystaven plátcem daně, a nelze tak na jeho základě uplatnit nárok na odpočet ve smyslu § 19 odst. 1 a 2 zákona o DPH.

S tvrzením stěžovatele, že předložil dostatečné důkazní prostředky vztahující se k uskutečněným 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 obrat 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.

Dle § 33 odst. 12 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále „daňový řád“), má správce 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. Odkázal na § 36 odst. 4 zákona o DPH, ve znění účinném v rozhodném 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 toho plyne, že až registrační řízení osvědčí, zda jsou splněny podmínky pro registraci, stejně tak registrační řízení osvědčí, zda jsou splněny podmínky pro její zrušení.

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, ale ten to neučinil. Nemůže tak činit nyní stěžovatel v rámci jiného daňového řízení.

V posuzovaném případě dožádaný správce daně – Finanční úřad ve Vsetíně - v odpovědi ze dne 1. 8. 2001, čj. 66962/01/403930/443, uvedl, že Z. K. v roce 1998 nebyla plátcem daně z přidané hodnoty a příjmy na základě uvedených faktur jmenovaná nepřiznala.

Namítané vady řízení žalovaný považuje za účelové. V souladu s § 19 odst. 2 zákona o DPH bylo povinností stěžovatele doložit oprávněnost uplatněného nároku na odpočet daně. Za správnost údajů uvedených v daňovém dokladu odpovídá plátce, jenž uskutečnil zdanitelné plnění. Při pochybnostech o správnosti údajů lze u výstavce dokladu tuto skutečnost reklamovat, zásadně však před uplatněním nároku na odpočet daně z přidané hodnoty. Námitky ve vztahu k otázce projednání zprávy o daňové kontrole a k otázce, zda účastník řízení seznámil stěžovatele s použitými důkazními prostředky a umožnil mu vyjádřit se k nim, byly vypořádány v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí a

závěry jsou podloženy spisovým materiálem. Skutečnost, že správce daně zhodnotil zdanitelné plnění jako plnění, které stěžovateli nebylo poskytnuto plátcem daně z přidané hodnoty, byla stěžovateli prokazatelně známa již v době, kdy se účastnil výsledku paní K. jako svědka, tj. dne 9. 10. 2001.

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

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v mezích uplatněných kasačních námitek (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.), přitom dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Ze spisového materiálu vyplynulo, že stěžovatel si za zdaňovací období leden 1998 uplatnil nárok na odpočet DPH na základě dokladu, který deklaroval uskutečněné zdanitelné plnění – dodávku dřevní hmoty od uvedeného dodavatele. Při daňové kontrole, kterou u stěžovatele správce daně zahájil dne 13. 2. 2001, byla předložena zcela neprůkazná skladová evidence. Správce daně tak měl důvodné pochybnosti o uskutečnění těchto zdanitelných plnění. Dožádal proto v souladu s § 5 odst. 1 daňového řádu místně příslušný Finanční úřad ve Vsetíně k ověření skutečností, týkajících se uvedeného dodavatele. Přitom bylo zjištěno, že tomuto dodavateli bylo osvědčení o registraci k DPH zrušeno dnem 30. 9. 1997; v době prokazovaných uskutečněných zdanitelných plnění tedy nebyl dodavatel, který doklady vystavil, registrován jako plátce 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 § 24 odst. 7 daňového řádu lze nahlédnout u kteréhokoli správce daně (nebo 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, konkrétně, že dodavatel, od kterého dřevní hmotu nakupoval, byl plátcem již přímo ze zákona a tuto skutečnost lze dovodit z objemu dodávek uskutečněných již za měsíce 8-10/1997; plátcem se tedy stal již od měsíce prosince 1997. K této skutečnosti stěžovatel 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 Lesní správy, apod.)

Námítka je po právu. Nejvyšší správní soud poukazuje, že obdobnou situací se již zabýval v rozsudku ze dne 5. 2. 2007, čj. 5 Afs 101/2006-176, dostupném na www.nssoud.cz.

Ze správního a soudního spisu Nejvyšší správní soud vyplývá, že dodavatel (Z. K.) se zaregistroval jako plátce DPH u Finančního úřadu ve Vsetíně od 13. 7. 1995, poté byla z moci úřední dne 30. 9. 1997 jeho registrace zrušena. Toto rozhodnutí nebylo předmětem přezkumu v odvolacím řízení ani v řízení soudním. 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.

Správce daně má dle § 16 odst. 8 daňového řádu přihlídnout ke všem okolnostem, které byly při daňové kontrole zjištěny.

Zákon o DPH, ve znění účinném pro rozhodné zdaňovací období, v § 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. ze svědecké výpovědi Z. K. – viz protokol o ústním jednání ze dne 9. 10. 2001, kterého se účastnil i stěžovatel, protokol ze dne 26. 6. 2001, a z 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“.

Ze spisu nevyplývá, že skutečnost, zda a jak žalovaný a krajský soud prováděli ověřování skutkového stavu. Jakkoli se lze domnívat, že osoba dodavatele nebyla zaregistrována jako plátce důvodně, neboť např. nebylo prokázáno, že zdanitelná plnění uskutečňovala právě ona (čemuž může nasvědčovat většina neurčitých odpovědí, které učinila do protokolu), a nebyla proto ani osobou podléhající dani, není pro takové úvahy Nejvyššího správního soudu dostatečná a přesvědčivá opora ve spise, resp. tyto důkazy zde chybí. Ze samotné skutečnosti, že Z. K. byla stanovena za roky 1998 a 1999 daň podle pomůcek, nelze potřebné zjištění učinit.

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 § 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 předložené věci není sporu o tom, proč a kdy byla zrušena registrace plátce, avšak nebyla 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 dány důvody dle § 5 zákona o dani z přidané hodnoty pro vznik plátce. Za této situace nelze setrvat na tom, že správce daně vyřešil předběžnou otázku; ta byla řešena 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; ty jsou plátcí od data účinnosti uvedeného na osvědčení o registraci, přičemž žádost o registraci plátce mohou předložit kdykoli (§ 5 odst. 3 zákona o DPH, ve znění účinném pro rozhodné zdaňovací období. Učinil-li krajský soud takový závěr v projednávané věci, je nutno konstatovat, že tak učinil zcela nepřipadně. Ze spisů je zřejmé, že se jednalo o uskutečněná zdanitelná plnění, při kterých byl překročen zákonem stanovený obrat pro povinnou registraci. V takovém případě se stává plátcem osoba podléhající dani 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).

Jestliže osoba, která se již ze zákona stane plátcem daně samotným překročením obratu, nesplní registrační povinnost a správce daně ji v souladu s § 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, nebylo možno podle právní úpravy účinné v rozhodném období dovozovat z toho, zda je či není zapsána jako plátce DPH v registru plátců, ale bylo třeba vycházet ze skutkového stavu, který prokazatelně existoval, tedy z toho, zda osoba podléhající dani překročila zákonem stanovený obrat (srov. také odlišnou úpravu vzniku plátce a účinků registrace v § 95 a § 98 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů).

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 nezabýval zcela konkrétními žalobními námitkami stěžovatele týkajícími se prodeje dřevní hmoty, resp. výpovědí navržených svědků. Přitom ale uzavřel, že dodavatel nebyl plátcem, aniž by pro takový závěr byla opora ve spisech žalovaného; ani soud tento nedostatek neodstranil, když odmítl provedení důkazů navržených stěžovatelem.

Soud má bezesporu právo posoudit a rozhodnout, které z navržených důkazů provede a které nikoli, toto právo jej však nezabavuje povinnosti odůvodnit, co ho 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, nic změnit.

Žalovaný neuznal nárok na odpočet DPH stěžovateli z důvodu, že zdanitelné plnění nebylo uskutečněno 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 DPH a zda tedy mohla být plátcem; tato skutková otázka nebyla zodpovězena, a to ani v řízení před žalovaným ani v řízení před krajským soudem.

S žalovaným lze souhlasit v tom, 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 § 16 odst. 8 daňového řádu v řízení, v němž se jedná o vrácení nadměrného odpočtu, přičemž jednou z podmínek pro jeho uplatnění a vrácení je uskutečnění plnění plátcem, nevyřešit otázku plátce samotného, a to tím spíše, měl-li správce daně dostatek důkazních prostředků, které však řádně v souladu s § 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, má Nejvyšší správní soud za nedůvodné. 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 spisů nelze těmto námitkám přisvědčit. Lze souhlasit s tím, že žalovaný pochybil, neseznámil-li stěžovatele s důkazem – evidencí Lesní správy. 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 stěžovatel nemohl 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 důvodů, a proto jej podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení. V novém řízení je krajský soud vázán právním názorem výše vysloveným (§ 110 odst. 3 s. ř. s.); současně rozhodne o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku nejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně 28. května 2007

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu