



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy a soudkyň JUDr. Lenky Kaniové a Mgr. Daniely Zemanové v právní věci žalobkyně **Mgr. D. R.**, správkyňe konkursní podstaty úpadce A. O., spol. s r. o., zastoupené Mgr. Filipem Lederem, advokátem se sídlem Brno, Lidická 57, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství pro hlavní město Prahu**, se sídlem Praha 1, Štěpánská 28, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 6. 2003, č. j. FŘ 10166/15/02, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 28. 2. 2007, č. j. 8 Ca 170/2003 - 102,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Včasnou kasační stížností se stěžovatelka (dále i „žalobkyně“) domáhala zrušení shora uvedeného pravomocného rozsudku městského soudu, kterým soud zamítl žalobu proti rozhodnutí žalovaného. Zmíněným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 1 ze dne 17. 10. 2002, č. j. 205533/02/001511/4020; jím správce daně zastavil dle § 27 odst. 1 písm. d) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“), řízení ve věci dodatečného daňového přiznání k dani z přidané hodnoty za měsíc březen roku 2000.

Městský soud v odůvodnění rozsudku uvedl zejména, že spornou otázkou ve věci je toliko posouzení okamžiku propuštění zboží do příslušného režimu, zda je jím vydání

rozhodnutí, jehož účinky nastávají teprve doručením a nebo, zda je zboží propuštěno do zvoleného režimu datem uvedeným na razítku celního úřadu v jednotné celní deklaraci.

Vycházel přitom z § 120 odst. 1 zákona č. 13/1993 Sb. (celní zákon), podle něhož celní úřad propustí zboží do navrženého režimu ihned po ověření údajů uvedených v celním prohlášení a nebo, bylo-li prohlášení přijato bez ověřování údajů, pak ihned po jeho přijetí. Jestliže pak § 43 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), stanovil, že nárok na odpočet daně u zboží z dovozu nelze uplatnit po uplynutí 3 let od konce zdaňovacího období, v němž došlo k propuštění zboží do příslušného režimu (zde volného oběhu), a v předmětné věci bylo zboží propuštěno dnem 7. 5. 1996, 20. 6. 1996 a 29. 8. 1996, pak dodatečné daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíc březen 2000, podané Finančnímu řádu pro Prahu 1 dne 1. 10. 2002 bylo podáno po zákonem stanovené lhůtě a řízení o něm bylo proto správně zastaveno.

Žalobkyně napadla rozsudek městského soudu kasační stížností, opírající se o důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. a domáhala se jeho zrušení.

Za soudem nesprávně zodpovězenou právní otázku označila určení okamžiku propuštění zboží do navrženého režimu a tím i možnosti uplatnit nárok na odpočet daně z přidané hodnoty z dovozu zboží uskutečněného v průběhu roku 1996.

Žalobkyně je přesvědčena, že podala-li dne 1. 10. 2002 daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíc březen 2000, učinila tak včas a to proto, že rozhodnutí o propuštění zboží (motorové nafty) do volného oběhu v průběhu roku 1996, jí byla doručena Celním úřadem v Táboře až 20. 3. 2000.

Veškerou argumentaci soustředila do tvrzení, že dokladem o propuštění zboží do režimu volného oběhu je rozhodnutí, které musí být jeho příjemci řádně doručeno. Nemohla si tedy nárok na vrácení daně z přidané hodnoty ani uplatnit dříve, neboť doklad o propuštění zboží neměla k dispozici. Na podporu svého tvrzení uvedla řadu ustanovení celního zákona i správního řádu, jež o povinnosti doručovat některé písemnosti vypovídají.

Žalobkyně je přesvědčena, že okamžikem, kdy bylo zboží propuštěno do režimu volného oběhu je den 21. 4. 2000 (právní mocí zmíněných rozhodnutí).

Poukázala obecně na nepřezkoumatelnost rozhodnutí Krajského soudu v Brně (správně Městského soudu v Praze) spočívající v tom, že se soud patřičně nevypořádal s obsahlou žalobní argumentací. Z uvedených důvodů navrhla, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti její důvodnost popřel, uvedl, že nárok na odpočet daně z přidané hodnoty u zboží z dovozu měl plátce za podmínek stanovených v § 19 a § 22 zákona o DPH. Nárok na odpočet daně bylo rovněž nutno prokázat (jak je tomu i v jiných případech) a takovým důkazem o prokázání propuštění zboží, jež je předmětem daně je právě jednotná celní deklarace. Ta je také v daňovém řízení považována za daňový doklad, nikoliv za rozhodnutí vydané v celním řízení. U daňového dokladu je pak irrelevantní odkaz na jeho účinnost ve vztahu k doručení. Chtěla-li žalobkyně účinně uplatnit nárok na odpočet, mělo být její snahou obstarat si u celních orgánů doklad, jímž má povinnost nárok prokázat tak, aby nedošlo k uplynutí prekluzivní lhůty k jeho uplatnění.

Žalovaný se shoduje se závěry soudu, že zboží je propuštěno do režimu volného oběhu dnem, uvedeným v otisku razítka na jednotné celní deklaraci celním úřadem. Navrhl, aby soud kasační stížnost zamítl.

Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů, a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

V dané věci považuje Nejvyšší správní soud za zásadní nejprve zdůraznit, že žalobou napadeným rozhodnutím je rozhodnutí o zastavení řízení podle § 27 odst. 1 písm. d) daňového řádu. Ve shodě s ním se řízení zastaví byla-li zmeškána zákonná lhůta, kterou nelze dále prodloužit nebo navrátit v předešlý stav a nebo žádosti o to byly zamítnuty.

Žalobkyně svými kasačními námitkami míří již jen do posouzení zodpovězené právní otázky soudem. Spornou se tak stává otázka včasnosti uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, tedy posouzení okamžiku propuštění zboží do příslušného režimu; zda je jím doručení dokladů od celních orgánů (den 20. 3. 2000) a nebo propuštění zboží do zvoleného režimu s datem uvedeným na razítku celního úřadu v písemném celním prohlášení.

Aby mohl Nejvyšší správní soud posoudit, zda úvahy městského soudu, vztahující se k nastolení podmínek pro vydání rozhodnutí o zastavení řízení pro opožděnost byly správné, musí nejprve zkoumat, zda žalobkyně dodržela podmínky včasnosti pro podání daňového přiznání, jímž uplatňovala nadměrný odpočet na dani z přidané hodnoty z dovozu zboží, který uskutečnila v průběhu roku 1996.

Zákonná úprava vztahující se k podmínkám pro uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty při dovozu zboží byla (ať již v roce 1996, tak i v roce 2000) vázána na existenci „propuštění zboží“ do příslušného celního režimu. Propuštěním zboží do příslušného režimu se podle § 2 celního zákona rozuměl *„úkon, kterým celní orgány dovolují individuálně určené osobě nakládat se zbožím podle podmínek režimu, do kterého je zboží navrženo“*.

Jestliže celní orgány vyznačily na celním prohlášení (jednotné celní deklaraci) data, kdy propouští zboží do navrhovaného režimu (7. 5. 1996, 20. 6. 1996 a 29. 8. 1996), pak od těchto časových údajů je nutno odvíjet další právní důsledky k propuštění zboží se vztahující.

Je tomu tak proto, že celní zákon ve svém § 120 normuje, že jsou-li splněny podmínky stanovené pro navržený režim a na zboží se nevztahují žádné zákazy či omezení, propustí celní úřad zboží do navrženého režimu ihned po ověření údajů uvedených v celním prohlášení a nebo dokonce ihned po přijetí celního prohlášení v situaci, kdy bylo celní prohlášení přijato bez ověřování údajů.

Osvědčení o propuštění zboží do zvoleného režimu pak celní orgány provedou mj. otiskem razítka příslušného celního úřadu s uvedením data (příloha č. 7 vyhlášky č. 92/1993 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení celního zákona). Tímto okamžikem je zboží do zvoleného režimu propuštěno. Svým obsahem je takový úkon celního orgánu rozhodnutím o propuštění zboží, od něhož lze potom odvíjet další právní konsekvence.

V tomto ohledu se proto Nejvyšší správní soud ztotožnil se závěrem městského soudu, že k propuštění zboží do příslušného režimu došlo v průběhu roku 1996.

Zákonné podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty z dovozu zboží pro rok 1996 upravoval § 43 odst. 3 zákona o DPH takto: *Nárok na odpočet daně při dovozu zboží uplatňuje plátce podle ustanovení části druhé hlavy VI tohoto zákona, a to nejdříve ve zdaňovacím období, kdy bylo zboží propuštěno do příslušného režimu a má daňový doklad.*

Aby mohl plátce nárok na odpočet uplatnit, musel proto splňovat nejen podmínky stanovené částí druhou, hlavy IV zákona o DPH, ale mohl tak učinit nejdříve ve zdaňovacím období, kdy bylo zboží do zvoleného režimu propuštěno; nejdříve tedy v průběhu roku 1996.

Ustanovení § 19, odst. 2 zákona o DPH (jež je součástí části druhé hlavy VI, na kterou § 43 odst. 3 odkazuje) upravoval obecně další podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně. Podle něho *měl plátce nárok na odpočet daně na základě daňového dokladu zaučtovaného podle zvláštního předpisu se všemi tímto zákonem předepsanými náležitostmi, který byl vystaven plátcem daně. V případě, že doklad, na jehož základě uplatňuje plátce nárok na odpočet daně, neobsahuje všechny náležitosti, finanční orgán ho vyzve, aby si v určené lhůtě zajistil u plátce, který uskutečnil zdanitelné plnění, doplnění chybějících náležitostí. Nárok na odpočet daně lze uplatnit nejdříve ve zdaňovacím období, kdy se uskutečnilo zdanitelné plnění, a nejpozději do konce kalendářního roku následujícího po roce, kdy se uskutečnilo zdanitelné plnění, pokud tento zákon nestanoví jinak.*

Obecnou podmínkou tak byla předně schopnost plátce prokázat svůj nárok na odpočet daně daňovým dokladem, jak tomu bylo ostatně i u plátců, kteří neuplatňovali svůj nárok na odpočet daně z dovozu zboží, ale i dodržení prekluzivní lhůty; pouze v jejím průběhu mohl plátce tento nárok uplatnit, mohl tak tedy učinit nejpozději do konce kalendářního roku následujícího po roce, kdy se uskutečnilo zdanitelné plnění.

Počátek lhůty, v níž mohl plátce uplatnit nárok na odpočet daně byl v zákoně o DPH normován ve zvláštním ustanovení (§ 43), vztahujícím se k uplatnění nároku daně za zboží z dovozu a vážící se k okamžiku propuštění zboží do zvoleného režimu, její konec pak normovalo obecné ustanovení § 19 zákona, na který § 43 výslovně odkazoval.

Z uvedeného je nutno vyvodit závěr, že žalobkyně mohla nejprve uplatnit nárok na odpočet daně z dovozu zboží v roce 1996 a to ve zdaňovacím období, v němž bylo zboží celními orgány propuštěno do režimu volného oběhu, nejpozději však do konce roku 1997, kdy prekluzivní lhůta pro uplatnění nároku končila. Nárok na odpočet daně po tomto datu již účinně uplatnit nebylo možné.

Uplatnila-li žalobkyně nárok na odpočet daně po uplynutí této lhůty, učinila tak opožděně a řízení o jejím návrhu tak muselo být zastaveno. I v tomto bodě se tedy Nejvyšší správní soud ztotožnil se závěrem městského soudu, byť ten v odůvodnění zmínil delší, tříletou lhůtu pro uplatnění nároku na odpočet daně. Na výsledek v dané věci to však nemá žádného vlivu.

Je skutečností, že v následujících letech se právní úprava možnosti uplatnění nároku na odpočet daně měnila, lhůta byla sjednocena s obecnou úpravou prekluzivních lhůt danou § 47 odst. 1 daňového řádu (jako tříletá), to však nemůže v souzeném případě ničeho změnit. Je tomu tak proto, že úprava prekluzivní lhůty má charakter hmotněprávní a proto je nutno zvolit užití zákonů, ve znění účinném v rozhodné době, přičemž dobou rozhodnou je třeba rozumět okamžik, kdy nastaly skutečnosti zakládající daňovou

povinnost, popřípadě zakládající možnost uplatnění práva (§ 57 odst. 2 daňového řádu) – zde jím bylo propuštění zboží do zvoleného režimu.

Nejvyšší správní soud musí odmítnout i poslední z kasačních námitek. Ta totiž stojí na tvrzení, že dokladem o propuštění zboží do režimu volného oběhu je rozhodnutí, které musí být jeho příjemci řádně doručeno.

Jak však soud zmínil výše, dokladem o propuštění zboží do zvoleného režimu je písemné celní prohlášení deklaranta, které je potvrzeno celním orgánem; takové, jež je tedy, jednoduše řečeno, opatřeno otiskem razítka příslušného celního úřadu s uvedením data, kdy se tak stalo. Toto písemné celní prohlášení je podle § 43 odst. 4 *daňovým dokladem při dovozu (s výjimkou celního prohlášení na propuštění zboží do režimu tranzitu, potvrzené celním orgánem)*.

Obecně vznesené nároky na náležitosti daňového dokladu obsahuje § 19 zákona o DPH, jen při jejich splnění lze účinně nárok uplatnit; pro účely uplatnění daně z dovozu zboží je však takovým daňovým dokladem výlučně celní prohlášení potvrzené celním orgánem.

Z uvedeného je zřejmé, že žalobkyně by měla v posuzované věci nárok na odpočet daně, pokud by prokázala splnění všech uvedených předpokladů, tedy, že dovezené zboží použila k dosažení obratu za svá zdanitelná plnění, nárok uplatnila ve vymezeném časovém období a předložila daňový doklad, kterým je pro tyto účely výlučně celními orgány potvrzené celní prohlášení o propuštění zboží do zvoleného režimu. Žádnou výjimku ze splnění těchto podmínek pro úspěšné uplatnění nároku na odpočet daně zákon nepřipustil.

Soud poznamenává, že mu není známo, z jakých důvodů měly celní orgány písemná celní prohlášení v držení po tak dlouhou dobu, jež se jeví nepřiměřenou, to je však pro souzenou věc irelevantní. Hodlala-li žalobkyně svůj nárok uplatňovat, bylo na ní, aby si tyto daňové doklady od celních orgánů včas obstarala.

Ze všech shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Žalobkyně nedosáhla v řízení procesního úspěchu, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 120, § 60 odst. 1 s. ř. s.), žalovanému náklady řízení o kasační stížnosti nevznikly.

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

V Brně dne 1. srpna 2007

JUDr. Josef Baxa
předseda senátu