



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy a soudců JUDr. Marie Žiškové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobce: **Ing. Tomáš Zůza**, se sídlem v Praze 10, Kodaňská 45, správce konkursní podstaty úpadce VELTEX spol. s r. o., se sídlem v Praze 10, Moskevská 95/45, zastoupený JUDr. Lambertem Halířem, advokátem se sídlem v Praze 5, Kroftova 1, proti žalovanému: **Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu**, se sídlem v Praze 1, Štěpánská 28, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. srpna 2006, č. j. FŘ-11707/13/06, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 30. července 2008, č. j. 6 Ca 318/2006 - 43,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalobce **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** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I.

[1] Žalobce je správcem konkursní podstaty úpadce VELTEX spol. s r. o. Rozhodnutím žalovaného blíže označeným v záhlaví bylo zamítnuto žalobcovo odvolání proti platebnímu výměru Finančního úřadu pro Prahu 10 (dále jen „správce daně“) ze dne 15. srpna 2006, č. j. FŘ 11707/13/06. Tímto platebním výměrem byl úpadci VELTEX spol. s r. o. vyměřen nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2005 pouze ve výši 30 937 Kč, jakkoliv si tato společnost v daňovém přiznání ze dne 28. 11. 2005 vykazala nadměrný odpočet ve výši 246 033 Kč. Důvodem vyměření nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty v jiné výši než ve výši vykázané bylo, že správce daně ani žalovaný

(byť oba na základě odlišné právní argumentace) se neztotožnili s názorem, že úpadce VELTEX spol. s r. o. má nárok na odpočet daně z titulu plnění poskytnutého exekutorem Jurajem Podkonickým (konkrétně DPH z exekučních nákladů), který na majetek společnosti VELTEX spol. s r. o. jako osoby povinné provedl exekuci ve prospěch oprávněné osoby BUCENTAURO TRADE s. r. o.

[2] Proti rozhodnutí žalovaného podal žalobce jako správce konkursní podstaty společnosti VELTEX spol. s r. o. žalobu k městskému soudu, který žalobu v záhlaví specifikovaným rozsudkem zamítl a ztotožnil se s rozhodnutím žalovaného i jeho právní argumentací. Zejména pak k žalobě uvedl, že pro neuznání předmětného nároku na odpočet daně z přidané hodnoty je rozhodující skutečnost, že v daném případě nebyly pro jeho uplatnění splněny podmínky uvedené v ustanovení § 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, neboť exekuční náklady nejsou přijatým zdanitelným plněním povinnou osobou ze strany exekutora.

II.

[3] Proti rozsudku městského soudu podal žalobce (dále též „stěžovatel“) včas kasační stížnost, v níž výslovně uplatnil stížní důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. Není a nemůže být podle stěžovatele v souladu s právem, aby subjekt, který je povinen daň zaplatit a tuto skutečně zaplatil, ji nemohl v daňovém přiznání vykázat, a naproti tomu subjekt, který žádnou daň z přidané hodnoty prokazatelně nezaplatil, si ji v daňovém přiznání jako uznaný odpočet na vstupu vykázat mohl a také skutečně vykázal. Zaplacená daň podle stěžovatele tvoří uznatelný odpočet daně na vstupu, stejně jako např. stejná daň zaplacená v rámci nákladů řízení před soudy či jinými orgány. Pokud odpočet daně vykázal oprávněný, nepochybně zkrátí stát na dani z přidané hodnoty, neboť provedl odpočet toho, co sám nevynaložil. Oprávněnému totiž nepochybně vznikl nárok na zaplacení vykonatelné pohledávky a náhradu nákladů exekuce, nikoliv též na částku odpovídající DPH zaplacené v rámci exekuce povinným. Přes tuto skutečnost obdržel v tomto konkrétním případě oprávněný jak vymáhanou pohledávku, tak nad rámec této pohledávky „jako určitý bonus“ též částku odpovídající výši DPH zaplacené povinným, o níž si oprávněný snížil svoji daňovou povinnost, a to na úkor a ke škodě povinné osoby (společnosti VELTEX spol. s r. o.), který částku odpovídající DPH skutečně zaplatil.

[4] Dále stěžovatel uvádí, že ve smyslu zákona o soudních exekutorech a exekuční činnosti je soudní exekutor fyzickou osobou, kterou stát pověřil exekutorským úřadem a která v rámci pověření exekutorským úřadem (nikoliv tedy na objednávku oprávněného, ale z pověření státu) provádí nucený výkon exekučních titulů a další činnost podle tohoto zákona. Soudní exekutor proto není dodavatelem služby, ale fyzickou osobou, které byla svěřena část výkonu státní správy, náležející jinak soudům, a je tedy vyloučeno, aby zdanitelné plnění poskytl soudní exekutor jako svoji službu oprávněnému, a to na objednávku. Soudní exekutor proto ani nemůže vystavit oprávněnému daňový doklad za něco, co si oprávněný vůbec nemohl objednat, a umožnit tak oprávněnému provést odpočet DPH, který oprávněný nezaplatil, a ani nebyl povinen zaplatit. Stěžovatel sice nezpochybně povinnost exekutora jako osoby povinné k dani z přidané hodnoty platit tuto daň, pouze se nemůže ztotožnit s tím, že daň platí povinný, odvádí jí soudní exekutor, odpočet daně však provádí oprávněný. Oprávněný tak částku odpovídající dani obdržel nad rámec svých nároků. Stěžovatel upozorňuje, že soud na jedné straně akceptoval tvrzení žalovaného, podle něhož se vůči stěžovateli nejedná o plnění v souvislosti s podnikatelskou činností stěžovatele, aniž by se vypořádal s tím, že to byl právě oprávněný, u kterého se prokazatelně o podnikatelskou činnost nejednalo. Stěžovatel zdůrazňuje, že smyslem

exekuce je uspokojení oprávněného, nikoliv jeho neúměrné zvýhodnění o zaplacenou DPH na úkor povinného. Na závěr pak analogicky argumentuje náklady řízení v občanském soudním řízení.

III.

[5] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti mj. uvádí, že princip fungování daně z přidané hodnoty je založen na tom, že jeden plátcе uskuteční plnění, odvede daň na výstupu a plátcе, který toto uskutečněné plnění přijal, může při splnění zákonem stanovených podmínek uplatnit nárok na odpočet daně. Odpočet daně tedy výlučně souvisí s přijetím zdanitelného plnění uskutečněným jiným plátcem. Nárok na odpočet není založen platbou, byť by šlo o úhradu částky včetně daně z přidané hodnoty. V případě stěžovatele nebylo v jeho prospěch soudním exekutorem poskytnuto žádné zdanitelné plnění, které by přijal a z něhož by na základě řádného daňového dokladu mohl nárokovat odpočet daně. Platba, kterou z povinnosti uložené mu k úhradě nákladů exekuce realizoval, nemá povahu zdanitelného plnění, ale finančního vypořádání, které není předmětem daně. Žalovaný konečně argumentuje též příkladem samotného stěžovatele co se týče nákladů civilního řízení – v obou případech, tedy jak v civilním tak exekučním řízení, to bude úspěšný účastník řízení, který má možnost odpočtu daně, nikoliv však na základě platby, ale na základě přijetí zdanitelného plnění.

IV.

[6] Kasační stížnost není důvodná.

[7] Nejvyšší správní soud předně upozorňuje, že jakkoliv stěžovatel uplatnil kasační důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) a písm. b) s. ř. s., svým obsahem může jít z povahy věci jen o důvody vymezené písm. a) tohoto ustanovení, neboť stěžovatel nijak nepolemizuje se skutkovými zjištěními žalovaného. Zatímco rozsahem a důvody kasační stížnosti je Nejvyšší správní soud podle § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. vázán, není vázán právní klasifikací důvodu kasační stížnosti tak, jak ji učinil stěžovatel, což vyplývá již z obecného principu právního *Iura novit curia*. Nejvyšší správní soud v tomto odkazuje na svou judikaturu, podle níž *pokud jsou ze znění kasační stížnosti její důvody seznatelné a odpovídají zákonným kasačním důvodům, není rozhodující, že stěžovatel sám své důvody nepodřadil k jednotlivým zákonným ustanovením či tak učinil nepřesně. Je-li v kasační stížnosti uvedeno, jaké konkrétní vady v řízení či v úsudku se měl soud dopustit a z čeho je stěžovatel dovozuje, kasační stížnost ob stojí* (viz rozsudek NSS ze dne 8. 1. 2004, č. j. 2 Afs 7/2003 - 50, publ. pod č. 161/2004 Sb. NSS).

[8] V daném případě se oprávněná osoba domáhala po společnosti VELTEX spol. s r. o. jako osobě povinné zaplacení své vykonatelné pohledávky exekuční cestou, exekutor pro oprávněnou osobu tuto pohledávku včetně nákladů exekuce vymohl, a současně vymohl též zaplacení daně z přidané hodnoty z nákladů exekuce. Stěžovatel, správce konkursní podstaty společnosti VELTEX spol. s r. o., vznesl jako klíčový bod kasační stížnosti otázku, zda může VELTEX spol. s r. o. jako osoba povinná uplatnit zaplacenou daň z přidané hodnoty související s náklady exekuce jako uznatelný odpočet na vstupu.

[9] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil postavení exekutora jako plátce daně z přidané hodnoty. Tato otázka je vyřešena judikaturou Soudního dvora ES.

[10] Základním principem, na kterém systém daně z přidané hodnoty stojí, je ten, že daň je vybírána za každé dodání zboží a za každé poskytování služeb, které osoba povinná k dani uskutečňuje za úplatu (srov. např. rozsudek ze dne 18. 10. 2007, *Navicon SA*, C-97/06, Sb. s. r. s. I-8755, bod 21).

[11] Otázkou činnosti soudního exekutora a povinnosti k dani z přidané hodnoty se v obecné rovině zabýval Soudní dvůr ve svém rozsudku ze dne 26. 3. 1987 ve věci *Komise versus Nizozemské království*, 235/85, Recueil s. 1471. Zde Soudní dvůr posuzoval právní úpravu Nizozemska, které přijalo výklad, že veřejnoprávním subjektem mohou být i fyzické osoby – soudní exekutoři, a proto též jako subjekty veřejnoprávní nejsou osobami povinnými k dani z přidané hodnoty (srov. též § 5 odst. 3 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty). Soudní dvůr především upozornil, že pro účely systému daně z přidané hodnoty je podstatné široké a neutrální vymezení pojmu poskytování ekonomické činnosti v čl. 4 odst. 2 Šesté směrnice Rady ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (77/388/EHS) (viz česky zvláštní vydání Úř. věst., kapitola 9, svazek 01, s. 23 – 62). Skutečnost, kterou kasační stížnost v této věci argumentuje, totiž že exekutoři poskytují činnost ve veřejném zájmu, která je jim uložena ze zákona, byla podle Soudního dvora i se zřetelem na čl. 6 Šesté směrnice irelevantní (viz bod 10 cit. rozsudku, srov. k tomu čl. 6 odst. 1 Šesté směrnice, podle něhož poskytováním služeb se rozumí též poskytování služeb na základě úředního příkazu nebo zákona). Soudní dvůr proto uzavřel, že soudní exekutoři vykonávají nezávisle ekonomickou činnost, která se sestává z poskytování služeb třetím osobám, a za ni pobírají platby na svůj vlastní účet, pročež musí být i na území Nizozemska považováni za osoby povinné k dani z přidané hodnoty (body 22 a 23 rozsudku).

[12] Z výše uvedeného tedy plyne, že soudní exekutor vykonávající nezávisle exekuční činnost podle zákona č. 120/2001 Sb., o soudních exekutorech a exekuční činnosti (exekuční řád) a o změně dalších zákonů, je za splnění dalších podmínek osobou povinnou k dani z přidané hodnoty ve smyslu zákona o dani z přidané hodnoty. Tento závěr je ostatně též v souladu s českou daňovou praxí [Pokyn č. D-247 Uplatňování daně z přidané hodnoty u činností uskutečňovaných podle zvláštních právních předpisů, č. j.: 181/100 874/2002 ze dne 17. dubna 2003, k činnosti soudního exekutora viz bod 4)].

[13] Podle § 72 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty nárok na odpočet daně má plátce, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Zde je nutno se ztotožnit s výkladem tohoto ustanovení, jak jej provedl žalovaný a městský soud, podle něhož exekuce není zdanitelným plněním, které by „přijímala“ povinná osoba od exekutora. Pro uplatňování daně z přidané hodnoty je přitom rozhodující, kdo a komu poskytuje plnění, za jehož uskutečnění se vystavuje daňový doklad (srov. § 73 zákona), nikoliv tedy způsob a zdroj úhrady. Podle § 87 odst. 1 exekučního řádu je nákladem exekuce rovněž příslušná daň z přidané hodnoty, je-li exekutor plátcem daně z přidané hodnoty. Náklady exekuce představují odměnu soudního exekutora za plnění poskytnuté ve prospěch oprávněného, úhrada těchto nákladů však jde podle § 87 odst. 3 exekučního řádu k tíži povinného. Daň z přidané hodnoty se vypočte z celkové fakturované částky, tedy z odměny exekutora a dalších nákladů ve smyslu § 87 odst. 1.

[14] Stěžovatel velmi příhodně srovnává daný problém s náklady civilního řízení. Protože však vychází z nesprávných premis, činí z tohoto srovnání nesprávné závěry.

Podle § 137 odst. 3 o. s. ř. ve znění od 1. 4. 2006 náhrada za daň z přidané hodnoty patří k nákladům řízení, jen je-li zástupcem mj. advokát, notář v rozsahu svého oprávnění stanoveného zvláštními předpisy nebo patentový zástupce, který je plátcem daně z přidané hodnoty podle zvláštního právního předpisu, anebo provádí-li v řízení o dědictví úkony soudního komisaře notář, který je plátcem daně z přidané hodnoty podle zvláštního právního předpisu. I v tomto typu řízení tedy daň spadá pod náklady řízení, je jí tedy povinen uhradit ten, kterému ve smyslu procesních předpisů bude náhrada nákladů uložena (zpravidla tedy neúspěšný účastník řízení). Nárok na odpočet však taková osoba mít nebude, neboť nelze dost dobře uvažovat o tom, že by zdanitelné plnění (právní službu) „přijal“ od advokáta úspěšného účastníka účastník neúspěšný, stejně jako nelze uvažovat o tom, že by zdanitelné plnění „přijala“ od exekutora povinná osoba, proti níž je exekuce vedena. Obdobné ustanovení se stejným daňovým režimem zná ostatně též § 57 odst. 2 s. ř. s. (ve znění zákona č. 237/2004 Sb.).

[15] Skutečnost, na kterou opakovaně upozorňuje žalovaný, totiž že stěžovatel předložil k prokázání nároku na odpočet daně jen „Příkaz k úhradě nákladů exekuce“, kterým soudní exekutor uložil povinné osobě uhradit náklady exekuce, a nikoliv tedy daňový doklad ve shodě s § 73 zákona o dani z přidané hodnoty, je pak již jen důsledkem skutečnosti, že stěžovatel ani žádný takový doklad předložit nemohl, neboť zdanitelné plnění nebylo vůbec převzato stěžovatelem, resp. společností VELTEX spol. s r. o.

[16] Nejvyšší správní soud na závěr stěžovatele upozorňuje, že nemohl posuzovat otázku, zda si po právu mohla osoba oprávněná uplatnit nárok na odpočet daně, jakkoliv k tomu v kasační stížnosti stěžovatel vyzývá. Předmětem tohoto řízení je totiž daňová povinnost společnosti VELTEX spol. s r. o., nikoliv daňová povinnost v exekučním řízení oprávněné osoby BUCENTAURO TRADE s. r. o.

V.

[17] Ze všech výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.), když neshledal ani žádné důvody pro postup z úřední povinnosti podle § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.

[18] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení; žalovaný měl ve věci úspěch, nevznikly mu však náklady řízení o kasační stížnosti přesahující rámec jeho běžné úřední činnosti. Soud proto žalovanému náhradu nákladů řízení nepřiznal (§ 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.).

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

V Brně dne 22. ledna 2009

JUDr. Josef Baxa
předseda senátu