



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Barbary Pořízkové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Petra Mikeše, Ph.D., v právní věci **žalobce: P. B.**, proti **žalovanému: Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 31. 3. 2010, č. j. 3186/10-1300-507458, ve znění rozhodnutí dne 28. 6. 2010, č. j. 6631/10-1300-506243, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 3. 4. 2013, č. j. 15 Af 48/2010 – 32,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á**.
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

[1] Podanou kasační stížností se žalovaný (dále jen „stěžovatel“) domáhá zrušení shora uvedeného rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem (dále jen „krajský soud“), kterým bylo podle ustanovení § 78 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) zrušeno výše označené rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem. Tímto rozhodnutím bylo k odvolání žalobce změněno rozhodnutí Finančního úřadu v Rumburku (dále jen „správce daně“), ze dne 26. 6. 2009, č. j. 47222/09/179921505335, kterým byla žalobci podle § 98 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném za posuzované období (dále jen „zákon o DPH“), uložena náhrada za zdanitelná plnění uskutečněná bez daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) v období od 1. 5. 2008 do 5. 5. 2009 ve výši 252 500 Kč, při nesplnění povinnosti k registraci k DPH. Změna provedená odvolacím orgánem se týkala pouze vymezení období, za které byla náhrada uložena a to na období od 1. 5. 2008 do 8. 6. 2009.

I. Vymezení věci

[2] Předmětem sporu v projednávané věci je výše náhrady za neuplatnění daně při nesplnění zákonné registrační povinnosti žalobce. Podle § 98 zákona o DPH byla osoba povinná k dani, která po překročení zákonem stanoveného obratu nesplnila svoji registrační povinnost, povinna uhradit správci daně částku ve výši 10 % z celkového souhrnu úplat za zdanitelná plnění jako náhradu za daň ze zdanitelných plnění, která uskutečnila bez daně.

[3] Žalobce vykupoval ojeté osobní automobily, a to jak od plátců, tak neplátců DPH, které opravil, upravil, vyčistil a následně prodal. Dle zjištění správce daně žalobce překročil obrat

pro povinnou registraci k DPH v únoru 2008, registrační povinnost však nesplnil. Z takto provozované činnosti vykázal žalobce za období, po které již měl být k DPH registrován příjmy ve výši 2 252 000 Kč, výdaje za nákup vozidel ve výši 1 894 500 Kč, výdaje za opravy a údržbu vozidel ve výši 439 575. Zisk žalobce za posuzované období tedy činil 190 925 Kč, náhrada za nesplnění registrační povinnosti za stejné období byla uložena ve výši 252 500 Kč.

[4] Krajský soud má shodně s žalobcem za to, že pro správné stanovení výše náhrady měly být jako základ vzaty nikoli žalobcovy celkové příjmy z prodeje ojetých osobních automobilů, ale toliko základ pro výpočet DPH dle § 90 zákona o DPH, tj. žalobcova marže snižena o daň, tedy rozdíl mezi pořizovací a prodejní cenou ojetých automobilů.

[5] Jakkoliv uvedené ustanovení hovoří výlučně o plátcích DPH, není jeho aplikace vyloučena ani ve vztahu k potencionálním plátcům. S ohledem na skutečnost, že DPH lze vybrat jen od registrovaného plátce DPH, umožňuje § 98 zákona o DPH jakousi reparaci ušlé DPH, která měla být za zdanitelná plnění na výstupu odvedena, a to zejména ve vztahu k neplátcům, kteří si ji nemohou na vstupu odpočítat. Pokud je obchodníku s použitým zbožím umožněno zatěžovat DPH pouze svoji marží, pak musí být stejný základ použit i pro výpočet náhrady. V opačném případě by docházelo k absurdním situacím, kdy náhrada za neodvedení DPH převyšuje skutečný zisk podnikatele, tak jak je tomu v posuzované věci.

II. Obsah kasační stížnosti

[6] V kasační stížnosti stěžovatel namítá nesprávné právní posouzení ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[7] Stěžovatel vytýká krajskému soudu nesprávné posouzení souvztažnosti § 90 zákona o DPH s volným aspektem v něm obsaženým. Zvláštní režim uplatnění DPH stanovený v § 90 zákona o DPH je oprávněním, které může být za splnění zákonem stanovených podmínek plátcem daně využito. Není však na správci daně, aby z uvedeného ustanovení při stanovení výše náhrady za nesplnění registrační povinnosti vycházel a bez dalšího předpokládal, že by si daňový subjekt při včasné registraci tento režim zdaňování zvolil. Stanovení výše náhrady z celkových uskutečněných plnění je proto zcela v souladu se zákonem. Navrhuje napadený rozsudek zrušit a vrátit věc krajskému soudu k dalšímu řízení.

[8] Žalobce se k podané kasační stížnosti nevyjádřil.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[9] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a za stěžovatele jedná zaměstnanec s vysokoškolským právnickým vzděláním ve smyslu § 105 odst. 2 s. ř. s. Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), ověřil při tom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[10] Pro zodpovězení sporné otázky je nejprve nutno vyložit smysl ustanovení § 98 zákona o DPH. První zákon o dani z přidané hodnoty, tj. zákon č. 588/1992 Sb., institut náhrady vůbec neobsahoval. Tento zákon totiž považoval za rozhodující den pro registraci k DPH den, kdy došlo k překročení obrátu pro povinnou registraci. Pokud tedy osoba povinná k dani překročila obrát a nepodala přihlášku k registraci v zákonem stanoveném termínu, zaregistroval ji správce daně následně zpětně k datu, ke kterému se ze zákona stala plátcem daně. Takový plátcem byl pak povinen

pokračování

dodatečně vypořádat svoji daňovou povinnost za zdaňovací období, po která nebyla DPH uplatněna, a to na základě jím následně předložených přiznání k DPH.

[11] Zákon č. 235/2004 Sb., účinný k 1. 5. 2004 tento systém opustil a vznik plátcovství navázal na den, který uvede správce daně na osvědčení o registraci. Za období, kdy daná osoba měla být plátcem a jí uskutečněná plnění měla podléhat DPH, již nebylo možno daňovou povinnost zpětně vyměřit, a na místo toho byla zavedena náhrada dle § 98 uvedeného zákona.

[12] Nejprve byla náhrada zákonem stanovena ve výši 10 %, od 16. 1. 2005 ve výši 0 – 10 % dle správní úvahy správce daně. Zákonem č. 270/2007 Sb., byla k 31. 10. 2007 opět vrácena na pevných 10 % s odůvodněním, že částka, kterou je povinna příslušná osoba uhradit jako náhradu za období, kdy již měla být registrována, má charakter daně a její výše by tak neměla být závislá na správním uvážení správce daně (srov. důvodová zpráva k uvedenému zákonu). Současně se změnila také základna, z níž se náhrada počítala – nejprve z celkových příjmů nebo výnosů včetně osvobozených plnění (2004), pak z příjmů či výnosů za zdanitelná plnění (od roku 2005 do 2008) a s účinností od 1. 1. 2009 z úplat za zdanitelná plnění včetně hodnoty pořízeného zboží z jiného členského státu. Celková částka se vždy počítala od data, kdy se osoba povinná k dani měla stát plátcem do data, kdy se stala plátcem na základě rozhodnutí správce daně.

[13] Zákon č. 47/2011 Sb. účinný k 1. dubnu 2011 zavedl v § 98 místo 10% náhrady pojem náhradní stanovení daně při nesplnění registrační povinnosti. Za období, po které měl být daňový subjekt registrován k DPH, stanovil správce daně daň náhradním způsobem bez omezení, a to ze základu daně - souhrnu úplat za uskutečněná zdanitelná plnění za období, kdy se osoba povinná k dani měla stát plátcem podle zákonné registrační povinnosti. Správce daně nebyl oprávněn přihlídnout k možným odpočtům daně vztahujícím se k daným plněním za toto období.

[14] Zákonem č. 502/2012 Sb., byl s účinností k 1. 1. 2013 institut náhrady zrušen s tím, že osoba povinná k dani, která dosáhla stanoveného obratu, se opětovně stává plátcem ze zákona ve stanovený den, a nikoli až v okamžiku, kdy ji správce daně zaregistruje. Důvodová zpráva k návratu k původní právní úpravě (platné do 1. 5. 2004) uvádí: „Jedná se o zjednodušení a větší přehlednost stávajícího systému „plátcovství“, které bylo doposud v případě překročení obratu založeno a vázáno pouze na podmínku registrace osoby povinné k dani. Z tohoto důvodu je nově 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. Pokud tedy OPD překročí stanovený obrat a nesplní svou registrační povinnost, bude zaregistrována zpětně. Za pozdní podání daňového přiznání a úhradu daně vzniknou plátcům sankce podle DŘ (§ 250 DŘ). Tímto odpadá složitě ustanovení § 98 – Stanovení daně při nesplnění registrační povinnosti, které v praxi často činilo problémy a v návaznosti na uvedené se zrušuje.“

[15] Vývoj zákonné úpravy institutu náhrady, jakož i důvodové zprávy k jeho opakovaným úpravám žádný smysluplný výklad nenabízí. Kromě složitosti, kterou daná úprava přinášela, dal však zákonodárce poměrně zřetelně najevo, že náhrada ani na samém počátku jejího zavedení neměla plnit funkci sankce, ale měla charakter nejprve omezené (10%) a následně plné kompenzace daně, ušlé státu z důvodu pozdní registrace osoby povinné k dani.

[16] Měla-li být smyslem institutu náhrady kompenzace DPH ušlé státu z důvodu jejího neuplatňování za období, po které měl být daňový subjekt registrován a odvádět DPH, pak by také základna pro výpočet této náhrady měla odpovídat výši DPH, kterou by byl plátcem povinen za uskutečněná plnění v rozhodném období na výstupu uplatnit. Na výše uvedeném závěru nemůže

ničeho změnit ani to, že důsledkem zákonné úpravy účinné v nyní posuzovaném období, bylo nastolení takového stavu, kdy náhrada stanovená ve výši 10 % mohla být pro osoby uskutečňující zdanitelná plnění podléhající základní sazbě daně výhodnější než standardní režim uplatňování daně, ke kterému by byly povinny při včasné registraci.

[17] Umožňuje-li zákon o dani z přidané hodnoty za splnění zákonem stanovených podmínek (zejména musí jít o zboží, u kterého není žádná daň na vstupu a nelze tak uplatnit odpočet daně) obchodníkům s použitým zbožím uplatňovat DPH z rozdílu mezi prodejní a pořizovací cenou použitého zboží sníženého o daň, není správce daně oprávněn při výpočtu náhrady za nesplnění registrační povinnosti obchodníka s použitým zbožím od takové možnosti uplatňování daně odhlédnout a vypočítat náhradu ušlé daně podle obecného principu, tj. zjednodušeně řečeno z prodejní ceny zboží. Skutečnost, že samotný § 98 zákona o DPH na zvláštní režimy uplatňování daně nepamatuje, ještě sama o sobě neznámá, že k nim správce daně při výpočtu náhrady nesmí přihlídnout.

[18] Opačný výklad totiž vede k absurdním výsledkům, kdy výše náhrady daně v rozhodném období, navíc zákonem stanovené ve výši 10% je výrazně vyšší než celková výše DPH, kterou by byl oprávněn obchodník s použitým zbožím podle § 90 zákona o dani z přidané hodnoty za uvedené období do státního rozpočtu odvést.

[19] Fakultativnost zvláštního režimu není pro posouzení věci relevantní. Ze zákonem stanoveného oprávnění plátce zvolit si zvláštní režim uplatňování daně totiž nelze vyčíst, jak by se byl býval konkrétní obchodník při splnění své registrační povinnosti zachoval. Argumentace stěžovatele, dle které nemůže správce daně při výpočtu náhrady vycházet z předpokladu, že by si byl býval daňový subjekt při včasné registraci tento režim zdaňování zvolil, je zcela zavádějící, neboť stejně tak nemůže bez dalšího předpokládat, že by si byl býval takový režim daňový subjekt nezmínil.

[20] Při výkladu zákona je nutno respektovat nejen jeho znění, ale i smysl aplikovaných ustanovení. Ústavní soud již mnohokrát vyslovil, že jazykový výklad představuje pouze prvotní přiblížení k aplikované právní normě (např. náleží Ústavního soudu ze dne 17. 12. 1997, sp. zn. Pl. ÚS 33/97). Z tohoto hlediska je zřejmé, že jazykový výklad je pouze východiskem pro objasnění a ujasnění si smyslu a účelu právní normy. Mechanická aplikace zákona činí z práva nástroj odcizení a absurdity. Výklad, který vede k absurdním závěrům je nutno odmítnout.

[21] S ohledem na vše výše uvedené dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl. Stěžovatel, který neměl v řízení úspěch, nemá ze zákona právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s.) Žalobci pak žádné náklady řízení nevznikly.

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

V Brně dne 23. ledna 2014

JUDr. Barbara Pořízková
předsedkyně senátu