



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Markéty Lehké, Ph.D., a soudců JUDr. Petra Černého, Ph.D., a Ing. Mgr. Martina Jakuba Bruse v právní věci **žalobce: Ing. D. S., Ph.D.**, narozeného dne „X“, bytem „X“, zastoupeného daňově poradenskou společností AGIS, a. s., IČ: 61326151, se sídlem Moskevská 1/14, 434 01, Most, proti **žalovanému: Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, 602 00, Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 5. 2015, č. j. 13778/15/5300-22444-704601,

t a k t o :

- I. Žaloba **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 :

Žalobce se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného Odvolacího finančního ředitelství ze dne 5. 5. 2015, č. j. 13778/15/5300-22444-704601, jímž bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Ústecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 14. 5. 2014, č. j. 1398812/14/2510-05800-506599. Tímto rozhodnutím správce daně v přezkumném řízení podle § 123 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), změnil své rozhodnutí ze dne 15. 8. 2013, jímž byl žalobce registrován k dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) ode dne 1. 9. 2013, tak, že jeho výrok nahradil zněním: „Podle ust. § 6 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů [dále jen „zákon o DPH“], a podle čl. II bodu 4 zákona č. 502/2012 Sb. ... jste plátcem daně z přidané hodnoty

ode dne 1. 1. 2013“, neboť zjistil, že žalobce se s ohledem na přechodná ustanovení zákona č. 502/2012 Sb., kterým se mění zákon o DPH a další související zákony, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon č. 502/2012 Sb.“), měl stát plátcem DPH s účinností od 1. 1. 2013. Žalobce se v žalobě současně domáhal toho, aby soud zrušil i zmíněné rozhodnutí správce daně a uložil žalovanému povinnost nahradit žalobci náklady soudního řízení.

V žalobě žalobce namítal, že závěry daňové kontroly ohledně překročení obratu pro povinnou registraci k DPH nebyly zjištěny v souladu se zákonem a byly nesprávně aplikovány pro zpětnou registraci k DPH. Rozhodné datum překročení obratu a způsob určení obratu nejsou podle žalobce v souladu se zákonem o DPH. Žalobce podotkl, že vede evidenci příjmů a tyto příjmy zdaňuje podle data přijetí úplaty, tj. skutečně uhrazené částky. Daňová kontrola tyto částky posuzovala a chybně shledala, že žalobce dlouhodobě překračuje obrat pro povinnou registraci k DPH. Pro určení obratu a jeho překročení je podle žalobce zásadní souhrn úplat bez ohledu na skutečné uhrazení. Do obratu podle zákona o DPH vstupují stanovené nebo sjednané částky úplat za uskutečněná zdanitelná plnění vždy k datu jejich uskutečnění, nikoli k datu přijetí těchto úplat nebo jejich zaúčtování do výnosů. Úplaty za vymezená plnění se tedy do obratu započítávají vždy ke dni uskutečnění dodání zboží nebo poskytnutí služby bez ohledu na to, kdy a zda byly zaplacený. Úplaty uskutečněné před uskutečněním plnění se do obratu započítávají až ke dni uskutečnění plnění. Podle žalobce proto správce daně nemůže u poplatníka vedoucího daňovou evidenci posuzovat pro účely překročení obratu podle zákona o DPH jeho příjmy. Správce daně to však v dané věci učinil a nerozlišoval příjmy a uskutečnění zdanitelného plnění. Žalobce konstatoval, že datum překročení obratu, na kterém správce daně staví zpětnou registraci, je smyšleno bez jakékoli zákonné opory, a to nejen s ohledem na prekluzi. Zpětnou registraci k DPH označil žalobce za bezdůvodnou, neplatnou a nezákonnou.

Podle žalobce lze úspěšně zpochybnit již samotné zahájení daňové kontroly, u něhož je sporné datum (podle protokolu č. j. 1929561/13/2510-05401-500633 k zahájení došlo dne 25. 10. 2013, podle zprávy o daňové kontrole dne 27. 11. 2013). Již z toho lze podle žalobce dovodit, že daňová kontrola byla vedena chaoticky, a vyvstává otázka, jak mohl žalobce účinně uplatňovat svá práva. V protokolu ze dne 25. 10. 2013 je dále uvedeno, že předmětem daňové kontroly je stanovení daně náhradním způsobem při nesplnění registrační povinnosti, a žalobci není zřejmé, kdy a v rámci jakého řízení správce daně před zahájením kontroly zjistil, že žalobce svou povinnost nesplnil. Žalobce konstatoval, že po daňových poplatnících nelze spravedlivě požadovat bezchybnou znalost procesních postupů a není možné jeho námitky jednoduše odmítnout jako neopodstatněné či bezpředmětné. Pochybení správce daně pak nelze bagatelizovat tím, že sice je na protokolu nějaké datum, ale to vlastně nevadí, nebo že je sice uvedena nějaká částka, ale vlastně tam má být uvedena jiná. Tvzení, že dobrovolná registrace žalobce k DPH ze dne 8. 8. 2013 je důkazem, že žalobce obrat překročil dne 31. 12. 2009, označil žalobce za pochybné a neodůvodněné. Podle žalobce takové tvzení nemůže obstát a zároveň naznačuje nekompetentnost a jistou míru agrese, s jakou byly okolnosti přehlíženy a důkazy posuzovány bez vzájemné souvislosti. Žalobce poukázal také na naprostou ignoraci některých důkazů předložených během daňové kontroly, přehlížení rozhodnutí správce daně ze dne 24. 5. 2013, že žalobce za rok 2012 nepřekročil obrat pro povinnou registraci k DPH a registrovat se nemusí, a přehlížení rozsudků Soudního dvora Evropské unie k pojmu doplňkové činnosti. Žalobce konstatoval, že následná snaha správce daně o nápravu pochybného provedení daňové kontroly a jejích závěrů na základě výzvy ze

dne 7. 5. 2014 ukazuje přímo na nesrovnalosti daňové kontroly, neboť píše o záměru správného stanovení daně. To podle žalobce evidentně podporuje jeho tvrzení, že daňová kontrola se svými závěry nebyla zcela v pořádku ani z pohledu správce daně.

Žalobce dále poukázal na to, že tvrzení, že na základě výzvy k doplnění údajů k registraci k DPH (při údajném překročení příjmu 1 milion Kč za rok 2012) uvedl, že většina příjmů z pronájmu je tvořena nahodilými příjmy, se nezakládá na pravdě. Takové tvrzení žalobce nepodal a nikde není záznam o tom, že by něco takového uvedl. Předmětné tvrzení se následně dostalo k žalovanému a je mylně a nepodloženě užíváno ve více rozhodnutích, a to v konsekvencích, které žalobce poškozují vzhledem k tomu, že se snaží snížit význam tehdejšího rozhodnutí správce daně ze dne 24. 5. 2013, že žalobce obrat pro účely registrace k DPH nepřekročil a registrovat se nemusí.

Podle žalobce se žalovaný dostatečně nevypořádal se skutečností, že e-mailová komunikace probíhala obousměrně a byla pracovníky správce daně akceptována. Tento způsob komunikace by bylo možné teoreticky považovat za pokus o klientský přístup, avšak žalobce by o tom měl být informován, a to zejména o důsledcích z takové formy komunikace plynoucích. E-mailová komunikace byla odesílána z adresy správce daně a obsahovala označení pracovníka, to vše bez upozornění, že se jednalo o klientský přístup. Z důvodu legitimního očekávání a předvídatelnosti chování správce daně proto nelze tuto komunikaci odmítnout jako neopodstatněnou, když se pro žalobce tvářila jako závazná a on podle ní postupoval. Vzhledem k tomu, že i šetření podle výzvy k registraci v roce 2013 skončilo, oficiálně nepokračovalo a bylo písemně sděleno, že se žádný oficiální dokument nevydává, žalobce legitimně očekával, že rozhodnutí správce daně ze dne 24. 5. 2013 je konečné.

Žalobce dále namítal, že se žalovaný nevypořádal s jeho námitkou prekluze, tedy proč a na základě jakého ustanovení správce daně zahrnul do obratu i plnění vzniklá před prekluzivní lhůtou. Správce daně navíc podle žalobce postupoval nekonzistentně, neboť ve zprávě o daňové kontrole takové příjmy v souladu s § 98 odst. 1 zákona o DPH vyloučil. Žalobce dodal, že jeho tvrzení svědčí i judikatura Soudního dvora Evropské unie, jejíž obecné principy je třeba chápat širěji jako určité nastavení předvídatelného rámce. Nelze je tedy jednoduše odmítnout s tím, že předmět sporu se netýkal té samé záležitosti. Žalovaný si podle názoru žalobce nevystačí s konstatováním, že se novelou zákona vlastně nic nezměnilo, neboť rozhodně došlo ke sjednocení s evropskou legislativou a ke změně vnímání dosavadního pojmu doplňková činnost. Měřítkem pro určení, zda se jedná o příležitostně uskutečňovanou doplňkovou činnost, či nikoli, může být například výše příjmů z doplňkové činnosti v poměru k příjmům z hlavní části vykonávané činnosti, poměr obratu z doplňkové činnosti k celkovému obratu nebo použití majetku a personálu k výkonu doplňkové činnosti. K tomu žalobce odkázal na článek Ing. Tomáše Havla v periodiku *Daně a právo* v praxi č. 9/2008. Žalobce uzavřel, že datum a obrat nebyly určeny podle zákona o DPH, závěry daňové kontroly a důvody ke zpětné registraci byly výše uvedeným plně zpochybněny a zpětná registrace k DPH k 1. 1. 2013 je v rozporu s právními předpisy. Podle žalobce nelze tak zásadní a možná likvidační rozhodnutí stavět na základech nemajících oporu v zákoně.

Žalovaný k výzvě soudu předložil správní spis a písemné vyjádření k žalobě, v němž navrhl její zamítnutí pro nedůvodnost. Odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí a dále uvedl, že správce daně zjistil, že žalobce má dlouhodobě se opakující, nikoli nahodilé příjmy z pronájmu a podle předložené evidence dosáhl v prosinci 2009 kumulovaného obratu v podobě příjmů z podnikání 960.950 Kč a příjmů z pronájmu

42.773 Kč. Pronájmy pozemků, bytů a nebytových prostor jsou sice plněními osvobozenými od daně bez nároku na odpočet daně podle § 56 zákona o DPH, avšak úplaty za tato plnění jsou započítávány do obratu rozhodného pro posouzení, zda se osoba povinná k dani stává plátcem DPH podle § 94 odst. 1 zákona o DPH. Pokud žalobce splnil podmínky registrace tím, že přesáhl obrat 1.000.000 Kč včetně pronájmu nemovitostí již v červenci 2010, měl podat přihlášku k registraci k DPH do 15. 8. 2010. Tuto povinnost žalobce nesplnil a s ohledem na přechodná ustanovení zákona č. 502/2012 Sb. se stal plátcem DPH s účinností od 1. 1. 2013. Žalovaný popsal, že správce daně provedl před zahájením daňové kontroly vyhledávací činnost podle § 78 daňového řádu, kdy ověřoval, zda existují důvody pro zahájení daňové kontroly a následné stanovení daně náhradním způsobem za nesplnění povinnosti registrace k DPH. V rámci této vyhledávací činnosti sepsal správce daně dne 25. 10. 2013 se žalobcem protokol o ústním jednání, v němž uvedl, že se jedná o ústní jednání ve věci zahájené daňové kontroly, což žalobce nerozporoval, ačkoli si musel být vědom toho, že v předchozím období žádná daňová kontrola zahájena nebyla. K tomu došlo až dne 27. 11. 2013, kdy byl sepsán protokol o zahájení daňové kontroly a žalobce byl poučen o svých právech. Podle žalovaného byl žalobce seznámen s tím, že předmětem kontroly bude stanovení daně při nesplnění registrační povinnosti podle § 98 zákona o DPH za období od 1. 10. 2010 do 31. 12. 2012.

Podle žalovaného námitka, že daňové orgány berou dobrovolnou registraci žalobce ze dne 8. 8. 2013 za důkaz, že obrat překročil již dne 31. 12. 2009, neodpovídá skutečnosti. Za důkaz o uvedené skutečnosti vzal žalovaný přehled příjmů poskytnutý žalobcem, nikoli jeho přihlášku k registraci. K argumentaci žalobce rozhodnutím správce daně ze dne 24. 5. 2013 žalovaný poznamenal, že mu není zřejmé, o jaké rozhodnutí se má jednat. Dodal, že v uvedené době probíhala mezi žalobcem a správcem daně elektronická komunikace, kterou ovšem s ohledem na její obsah i způsob doručení zjevně nelze považovat za rozhodnutí. K namítané snaze správce daně o nápravu pochybného provedení daňové kontroly, která má vyplývat z výzvy ze dne 7. 5. 2014, žalovaný poznamenal, že se jedná o výzvu k doplnění odvolacího řízení, již byl žalobce vyzván k doložení dokladů a listin týkajících se příjmů dosažených v rámci podnikání a příjmů z pronájmu, jakož i dalších dokladů. Podle žalovaného je vydání této výzvy postupem provedeným plně v souladu s právní úpravou a nemůže být pokládáno za důkaz o nesprávnosti napadeného rozhodnutí. Námitku ohledně smyšlených tvrzení, která se nezakládají na pravdě, označil žalovaný za irrelevantní. Uzavřel, že námitkou týkající se e-mailové komunikace se obsáhle zabýval v bodu 37 napadeného rozhodnutí, námitkou prekluze v bodu 36 napadeného rozhodnutí a námitkou o novele zákona a sjednocení s evropskou legislativou v bodu 19 napadeného rozhodnutí.

V replice k vyjádření žalovaného podané prostřednictvím nově zplnomocněné zástupkyně dne 21. 9. 2015 žalobce uvedl, že žalovaný nesprávně posoudil odvolací důvod spočívající v protiprávnosti odvození povinnosti registrace plátce DPH od obratu za dobu předcházející lhůtě pro vyměření daně. Podle žalobce je § 98 zákona o DPH speciálním titulem pro stanovení daně, jehož použití závisí na nesplnění povinnosti registrovat se jako plátce daně, tj. dosažení zákonem stanoveného obratu před datem povinné registrace, a na obratu po datu povinné registrace. Vyměření daně je z hlediska času obecně limitováno v § 148 daňového řádu, který je třeba vykládat speciálně ve vztahu k § 98 téhož zákona, protože doslovným výkladem by lhůta pro vyměření daně nezanikla nikdy. V tomto případě totiž neexistuje povinnost podat přiznání a daň je bez podání daňového přiznání splatná do

třiceti dnů od vyměření platebním výměrem. Prekluze je odvozována od konkrétních lhůt stanovených jinými ustanoveními, která navazují na právní skutečnosti zakládající daňovou povinnost. Podle žalobce je proto třeba prekluzi vztahovat i na dobu, kdy se posuzuje splnění podmínek pro registrační povinnost. Žalobce upozornil na názor Ústavního soudu, že chybí-li jednoznačná právní úprava, má být ta platná vykládána ve prospěch poplatníka. Konstatoval, že osoba povinná k dani má nejčastěji povinnost podat přihlášku k registraci plátce DPH z důvodu překročení obratu za nejvýše dvanáct bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců. Podle žalobce nemůže správce daně stanovit okamžik rozhodný pro určení počátku zjištění souhrnu úplat za uskutečněná zdanitelná plnění před tříletou lhůtou pro stanovení daně. Žalobce uvedl, že pokud by se zákon vykládal opačně a správce daně by si mohl stanovit počátek dvanáctiměsíčního období pro určení obratu libovolně, mohl by tím krýt svou nečinnost při ověřování povinnosti registrace a kdykoli v budoucnu ji napravit. V absurdním uplatnění tohoto výkladu by správce daně mohl konstatovat, že se určitá osoba měla stát plátcem DPH při jejím zavedení (po roce 1993) a nyní jí stanovit daň podle § 98 zákona o DPH za tři roky od zahájení daňové kontroly. Žalobce shrnul, že lhůta uvedená v § 148 daňového řádu by měla limitovat i počátek dvanáctiměsíční lhůty pro počítání obratu, který může správce daně zpětně zohlednit při hodnocení podmínek registrace k DPH a aplikaci § 98 zákona o DPH. Zdůraznil, že správce daně tento postup nedodržel, a proto rozhodnutí o registraci žalobce změnil protiprávně.

Podle žalobce dále nebyly dostatečně zjištěny podmínky pro registraci, neboť správce daně při stanovení obratu neprověřil, zda jím započítané částky naplňují definici úplaty za uskutečněná plnění, když se nezabýval otázkou, zda se tyto částky vztahují k plněním, jejichž den uskutečnění náleží do dvanácti bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců, za které se stanovuje obrat. Správce daně vycházel pouze s příjmů uvedených v daňovém přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2009, aniž zkoumal, zda mezi tyto příjmy nejsou zahrnuty úhrady pohledávek za plnění, která se uskutečnila v roce 2008 nebo jejichž den uskutečnění nastane mimo zkoumané období pro stanovení obratu. Správce daně se rovněž nezabýval otázkou, zda se částky zahrnované do obratu vztahují k plněním s místem plnění v tuzemsku, a v případě příjmů z pronájmu otázkou, zda je tento příjem pouze nájemným, nebo zahrnuje služby spojené s nájmem, které se nájemci přeučtovávají a nezapočítávají se do obratu. Žalobce nesouhlasil s názorem žalovaného, že příjmy z pronájmu nelze považovat za příležitostné. Příležitostnost těchto příjmů viděl žalobce v tom, že pronajímané nemovitosti koupil hlavně za účelem spekulativního růstu jejich ceny a pronajímal je jen v době, kdy byla situace na trhu pro prodej nepříznivá. Pronájem realizoval pouze příležitostně, pokud se naskytla možnost. Touto otázkou se však daňové orgány nezabývaly.

Žalobce připomněl, že správce daně na základě daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2012 vydal dne 29. 4. 2013 výzvu k doplnění údajů potřebných pro registraci k DPH. Žalobce následně doložil vyplněný přehled obratu za leden až prosinec 2012. Příslušná pracovnice podle žalobce vyhodnotila tyto podklady a osobní jednání tak, že není potřeba, aby se žalobce registroval jako plátce DPH, protože nepokračovala v řízení zahájeném uvedenou výzvou. Toto řízení sice nebylo ukončeno rozhodnutím, nicméně podle žalobce bylo fakticky rozhodnuto tím, že rozhodnutí vydáno nebylo. Žalobce poznamenal, že se jedná o posouzení předběžné otázky, které je nutné podle § 99 daňového řádu respektovat. Až po vydání rozhodnutí o registraci na základě přihlášky žalobce ze dne 8. 8. 2013 začal správce daně vyvíjet činnost prostřednictvím vyhledávacího

řízení a následné daňové kontroly, kdy ověřoval, zda žalobci nevznikla povinnost registrace dříve. Podle žalobce bylo nařízení o přezkoumání rozhodnutí o registraci (s účinností od 1. 9. 2013) vydané z podnětu správce daně vydáno v rozporu se zákonem, neboť § 121 odst. 1 daňového řádu umožňuje nařídit přezkoumání rozhodnutí pouze v případě, že rozhodnutí bylo vydáno v rozporu s právním předpisem, ovšem v tomto případě se nejedná o rozpor s právním předpisem, nýbrž o nápravu skutkových pochybení, na která zákon nedovoluje aplikovat § 121 daňového řádu. Žalobce upřesnil, že správce daně vydal rozhodnutí o registraci k DPH s účinností od 1. 9. 2013 na základě stejných podkladů a důkazů, jimiž disponoval před daňovou kontrolou, tedy skutkově pochybil.

O žalobě soud rozhodl v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), bez jednání, neboť žalobce s tímto postupem výslovně souhlasil a žalovaný nesdělil soudu do dvou týdnů od doručení výzvy svůj nesouhlas s takovýmto projednáním, ačkoli byl ve výzvě výslovně poučen, že nevyjádří-li se v dané lhůtě, má se za to, že souhlas s rozhodnutím bez jednání byl udělen.

Napadené rozhodnutí žalovaného soud přezkoumal v řízení podle části třetí hlavy druhé prvního dílu s. ř. s., který vychází z dispoziční zásady vyjádřené v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 věť druhé a třetí a v § 75 odst. 2 věť první s. ř. s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí ve smyslu § 72 odst. 1 věty první s. ř. s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že rozhodnutí správního orgánu nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních bodů musí soud přihlídnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, včetně prekluze daňové povinnosti, nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s. ř. s. Takové nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny.

Na tomto místě soud předesílá, že po přezkoumání skutkového a právního stavu a po prostudování obsahu předloženého správního spisu dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

Před vlastním vypořádáním jednotlivých žalobních bodů považuje soud za potřebné připomenout, že soudní řízení ve správním soudnictví je ovládáno zásadou koncentrace, jež nachází svůj odraz v § 71 odst. 2 třetí věť s. ř. s., podle které „[r]ozšířit žalobu na dosud nenapadené výroky rozhodnutí nebo ji rozšířit o další žalobní body může [žalobce] jen ve lhůtě pro podání žaloby.“ Soud se proto může věcně zabývat jen těmi žalobními body, které byly uplatněny ve lhůtě dvou měsíců poté, kdy bylo rozhodnutí žalobci oznámeno doručením písemného vyhotovení nebo jiným zákonem stanoveným způsobem (srov. § 72 odst. 1 s. ř. s.), tj. v projednávané věci do 7. 7. 2015, neboť napadené rozhodnutí bylo žalobci doručeno dne 7. 5. 2015. Projednání později uplatněných žalobních bodů by znamenalo nepřipustné porušení principu koncentrace řízení (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 12. 2004, č. j. 1 Afs 25/2004 - 69, dostupný na www.nssoud.cz). Z těchto důvodů soud nemohl přihlížet k těm žalobním bodům, které žalobce nově vznesl v replice ze dne 21. 9. 2015, jež byla soudu zaslána po uplynutí lhůty pro podání žaloby, která je podle § 71 odst. 2 s. ř. s. nejzazším limitem i pro případné rozšíření žaloby o další žalobní body.

Soud se proto nemohl zabývat opožděně uplatněnou námitkou, že nařízení o přezkoumání rozhodnutí o registraci (s účinností od 1. 9. 2013) bylo vydáno v rozporu se zákonem, neboť § 121 odst. 1 daňového řádu umožňuje nařídit přezkoumání rozhodnutí pouze v případě, že rozhodnutí bylo vydáno v rozporu s právním předpisem, ovšem v tomto případě se nejedná o rozpor s právním předpisem, nýbrž o nápravu skutkových pochybení, na která zákon nedovoluje aplikovat § 121 daňového řádu. Jako opožděnou vyhodnotil soud také námitku, že správce daně vydal rozhodnutí o registraci k DPH s účinností od 1. 9. 2013 na základě stejných podkladů a důkazů, jimiž disponoval před daňovou kontrolou, tedy skutkově pochybil. Jen pro úplnost soud uvádí, že skutkový stav, ze kterého vycházelo rozhodnutí o registraci s účinností od 1. 9. 2013, tj. o registraci na základě přihlášky žalobce ze dne 8. 8. 2013, se od skutkového stavu zjištěného v projednávané věci podstatně odlišuje v tom směru, že teprve dne 8. 11. 2013 předložil žalobce správci daně přehled o příjmech za rok 2009, z něhož správce daně vyvodil závěr o překročení zákonem stanoveného limitu obratu k datu 31. 12. 2009. V rámci přezkumného řízení se proto nejednalo o nápravu domnělých skutkových pochybení, ale právě naopak je zjevné, že rozhodnutí o registraci žalobce k DPH s účinností od 1. 9. 2013 muselo být v přezkumném řízení změněno, neboť bylo vydáno v rozporu s právním předpisem, když k registraci žalobce k DPH mělo dojít již dříve.

Ze žalobních bodů, které žalobce uplatnil včas, se soud nejprve zaměřil na namítanou nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí, kterou žalobce spatřoval v tom, že se žalovaný nevypořádal s jeho námitkou prekluze, tedy proč a na základě jakého ustanovení správce daně zahrnul do obratu i plnění vzniklá před prekluzivní lhůtou, a dostatečně se nevypořádal ani se skutečností, že elektronická komunikace probíhala obousměrně a byla pracovníky správce daně akceptována. Žalobce dále žalovanému vytýkal přehlížení rozhodnutí správce daně ze dne 24. 5. 2013, že žalobce za rok 2012 nepřekročil obrat pro povinnou registraci k DPH a registrovat se nemusí, přehlížení rozsudků Soudního dvora Evropské unie k pojmu doplňkové činnosti a nezohlednění žalobcových argumentů ohledně příležitostnosti pronájmu. Upozorňoval také na to, že se správce daně nezabýval otázkou, zda se částky zahrnované do obratu vztahují k plněním s místem plnění v tuzemsku, a v případě příjmů z pronájmu otázkou, zda je tento příjem pouze nájemným, nebo zahrnuje služby spojené s nájmem, které se nájemci přeúčtovávají a nezahrnují se do obratu.

Soud pečlivě prostudoval odůvodnění napadeného rozhodnutí a shledal, že námitkou prekluze se žalovaný zabýval v odstavci 36 na straně 8 napadeného rozhodnutí, kde vysvětlil, proč pro datum povinné registrace k DPH není prekluzivní lhůta relevantní. Posouzení správnosti argumentace žalovaného již není otázkou přezkoumatelnosti rozhodnutí, nýbrž jeho zákonnosti, které se soud bude věnovat níže. K elektronické komunikaci mezi žalobcem a pracovníky správce daně se žalovaný vyjádřil v odstavci 37 na stranách 9 a 10 napadeného rozhodnutí, kde vycházel z toho, že tato komunikace probíhala obousměrně a pracovníci správce daně tento způsob komunikace akceptovali, nicméně vysvětlil, proč rozhodnutí správce daně nelze nahradit neformální elektronickou korespondencí. Tím žalovaný současně odpověděl i na žalobcovo tvrzení o rozhodnutí správce daně ze dne 24. 5. 2013, neboť se nejedná o rozhodnutí, nýbrž o elektronickou zprávu od pracovnice správce daně, kterou nelze za rozhodnutí považovat.

K námitce žalobce týkající se otázek místa plnění v tuzemsku a možného zahrnutí služeb spojených s nájmem do příjmů z pronájmu soud poznamenává, že žalobce nic takového v daňovém řízení netvrdil, natož aby to prokázal, tudíž daňovým orgánům nevznikla povinnost se tím zabývat a v nezodpovězení uvedených otázek nelze spatřovat nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí. Dokonce i v replice zůstal žalobce toliko u obecného tvrzení, aniž by označil jakýkoli konkrétní příjem, který se podle něj vztahuje k plnění s místem plnění mimo Českou republiku, a netvrdil ani to, že některý z vykázaných příjmů z pronájmu zahrnuje služby spojené s nájmem v určité konkrétní výši. Předmětné námitky proto soud současně vyhodnotil jako účelové.

Pokud jde o tvrzené přehlížení rozsudků Soudního dvora Evropské unie k pojmu doplňkové činnosti, soud konstatuje, že žalovaný skutečně na tuto judikaturu explicitně nereagoval, nicméně v odstavci 38 na straně 10 napadeného rozhodnutí žalovaný popsal, že žalobce pronajímal bytové jednotky dlouhodobě a soustavně, a proto se nejednalo o doplňkovou činnost vykonávanou příležitostně. Tím žalovaný mimo jakoukoli pochybnost reagoval i na námitky týkající se příležitostnosti pronájmu. Za situace, kdy žalovaný nepovažoval za splněné kritérium činnosti vykonávané příležitostně, nemělo podle názoru soudu význam blíže se zabývat pojmem doplňkové činnosti, tudíž má soud za to, že odůvodnění napadeného rozhodnutí dostatečně vyvrací jednotlivé odvolací námitky. Soud dále připomíná, že podle konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu po odvolacím orgánu nelze požadovat, aby se vyslovil ke každé větě uvedené v odvolání; plně postačí, pokud z jeho rozhodnutí bude zřejmé, na základě jakých skutečností rozhodoval a jakými úvahami se řídil (blíže srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 6. 2008, č. j. 8 As 13/2007 - 100, dostupný na www.nssoud.cz). Těmto požadavkům žalovaný v projednávané věci dostal, neboť z napadeného rozhodnutí je zřejmé, z jakých zjištění vycházel a jak o nich uvažil. Soud tedy shledal napadené rozhodnutí plně přezkoumatelným a uvedené žalobní námitky nedůvodnými.

Žalobce dále namítal prekluzi, kterou vztahoval k době, kdy se posuzuje splnění podmínek pro registrační povinnost. Námitku prekluze sice žalobce podrobněji rozpracoval až v replice, nicméně k prekluzi je soud povinen přihlížet z úřední povinnosti, proto příslušnou argumentaci žalobce nelze přehlížet, ačkoli byla uplatněna až po uplynutí lhůty pro podání žaloby. Žalobce by si měl především uvědomit, že předmětem daňového řízení v dané věci byla změna data jeho registrace k DPH, nikoli stanovení daně. Již jen z tohoto důvodu nelze na projednávanou věc aplikovat § 148 daňového řádu, upravující lhůty pro stanovení daně, neboť o stanovení daně nešlo. Smysl lhůt pro stanovení daně a s nimi spojené prekluze daňové povinnosti (resp. pravomoci správce daně vyměřit daň) spočívá v ochraně právní jistoty daňového subjektu, který se může spolehnout na to, že pokud uplynula lhůta pro vyměření daně, není možné, aby mu správce daně vyměřil daň nebo již pravomocně stanovenou daňovou povinnost jakkoli měnil. Z povahy věci pak je možné prekluzi vztahovat výlučně a jen k vyměření daně, nikoli k jiným (nepeněžitým) povinnostem daňových subjektů jako například k povinnosti registrovat se k DPH. Pokud by ovšem v návaznosti na tuto registraci či na nesplnění registrační povinnosti vznikla daňovému subjektu nějaká daňová povinnost, ochrana v podobě prekluze existuje i zde. To znamená, že podmínky pro vznik registrační povinnosti mohou daňové orgány zkoumat zpětně bez omezení prekluzivní lhůtou, nicméně vyměřit daň mohou pouze při dodržení podmínek § 148 daňového řádu.

Argumentace žalobce, že pokud by správce daně mohl stanovit počátek období dvanácti měsíců pro určení obratu libovolně (ad absurdum až do roku 1993), mohl by tím krýt svou nečinnost při ověřování povinnosti registrace a kdykoli v budoucnu ji napravit, není podle názoru soudu relevantní, neboť oprávnění a zároveň povinnost správce daně zpětně prověřovat okamžik vzniku registrační povinnosti vyplývá přímo ze zákona. Podle čl. II bodu 4 věty první zákona č. 502/2012 Sb. platí, že „[o]soba povinná k dani, která nesplnila povinnost se registrovat podle § 95 odst. 1 nebo § 95 odst. 2 písm. a) zákona č. 235/2004 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, se dnem nabytí účinnosti tohoto zákona stává plátcem a je povinna do 15 dnů od tohoto dne podat přihlášku k registraci.“ Citované ustanovení zjevně neobsahuje žádnou lhůtu, která by jakkoli omezovala období, v němž lze zjišťovat, zda osoba povinná k dani splnila, či nesplnila svou povinnost se registrovat podle § 95 zákona o DPH. Vzhledem k tomu, že žalobci vznikla registrační povinnost před účinností zákona č. 502/2012 Sb., jak bude rozebráno níže, a žalobce ji nesplnil, stal se automaticky dne 1. 1. 2013 plátcem DPH, a tudíž bylo povinností správce daně změnit chybné rozhodnutí o jeho registraci s účinností od 1. 9. 2013 tak, aby odpovídalo zákonu, a stanovit datum účinnosti registrace na den 1. 1. 2013. Správce daně přitom nepostupoval libovolně, neboť k prověřování data vzniku povinnosti se registrovat k DPH přistoupil v návaznosti na přihlášku žalobce k registraci ze dne 8. 8. 2013, když mu vyvstaly pochybnosti, zda se žalobce neměl registrovat dříve.

Žalobce se mylí, pokud se domnívá, že správce daně postupoval nekonzistentně, když při určení jeho obratu započítal i plnění uskutečněná před prekluzivní lhůtou, zatímco ve zprávě o daňové kontrole tato plnění vyloučil. Na určení obratu pro účely vzniku registrační povinnosti se žádná prekluzivní lhůta nevztahuje, proto mohl správce daně pracovat i s plněními uskutečněnými v roce 2009, ačkoli od jejich uskutečnění do zahájení daňové kontroly uplynuly více než tři roky. Naopak při výpočtu daně stanovené náhradním způsobem již byl správce daně omezen prekluzivní lhůtou podle § 148 daňového řádu, neboť se jednalo o vyměření daně. Tuto daň tedy mohl vyměřit pouze za období, u něhož prekluzivní lhůta dosud neuplynula. Podle § 99 odst. 1 zákona o DPH bylo zdaňovacím obdobím pro tuto daň ve vztahu k žalobci kalendářní čtvrtletí a lhůta pro podání daňového přiznání činila podle § 101 odst. 1 zákona o DPH 25 dnů od skončení zdaňovacího období. Daňové přiznání k DPH za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2010 měl proto žalobce podat do 25. 10. 2010 a za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2010 do 25. 1. 2011. Vzhledem k tomu, že daňová kontrola ve věci náhradního stanovení DPH byla zahájena dne 27. 11. 2013 a tříletá prekluzivní lhůta pro vyměření DPH za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2010 uplynula již dne 25. 10. 2013 (před zahájením daňové kontroly), mohla být žalobci stanovena DPH náhradním způsobem jen za období počínaje 4. čtvrtletím 2010, tj. od 1. 10. 2010. Správce daně proto zcela logicky do zprávy o daňové kontrole zahrnul pouze zdanitelná plnění uskutečněná od 1. 10. 2010 a všechna předchozí vyloučil. Jeho postup tedy nebyl nekonzistentní, ale vyplýval z toho, že při určení obratu pro účely posouzení vzniku registrační povinnosti nejsou daňové orgány omezeny prekluzivní lhůtou, zatímco u vlastního stanovení DPH již musí počítat s tím, že lhůtu pro vyměření daně nelze překročit.

Soud dodává, že na popsanych závěrech nemůže nic změnit ani žalobcem akcentovaný názor Ústavního soudu, že chybí-li jednoznačná právní úprava, má být ta platná vykládána ve

prospěch poplatníka. Právní úprava dopadající na projednávanou věc je totiž naprosto jednoznačná a žalobcem předestřený výklad, že správce daně nemůže stanovit okamžik rozhodný pro určení počátku zjištění souhrnu úplat za uskutečněná zdanitelná plnění před tříletou lhůtou pro stanovení daně, není správný. Žalobce se v této souvislosti zmínil také o judikatuře Soudního dvora Evropské unie, aniž upřesnil, jaké rozhodnutí má na mysli. Soudu není známo žádné rozhodnutí soudního dvora, které by přímo podporovalo názor žalobce, a proto se s ohledem na absenci identifikace takového rozhodnutí ze strany žalobce nemohl tímto tvrzením blíže zabývat.

Poté soud přistoupil k posouzení námitek zpochybňujících zákonnost daňové kontroly, ani těmito námitkám však nepřisvědčil. Žalobce má sice pravdu v tom, že ve správním spisu jsou založeny dva různé protokoly, které se zmiňují o zahájení daňové kontroly, resp. o zahájené daňové kontrole, a to ze dne 25. 10. 2013 a ze dne 27. 11. 2013, nicméně prostým přečtením těchto protokolů lze snadno zjistit, kdy byla daňová kontrola skutečně zahájena a že žalobci byla v té souvislosti poskytnuta veškerá potřebná poučení, tudíž mohl účinně uplatňovat svá práva. Daňová kontrola byla u žalobce v souladu s § 87 odst. 1 daňového řádu zahájena dne 27. 11. 2013, kdy byl se žalobcem sepsán protokol o zahájení daňové kontroly, bylo zahájeno doměřovací řízení podle § 91 odst. 1 daňového řádu ve věci stanovení daně náhradním způsobem za zdaňovací období od 1. 10. 2010 do 31. 12. 2012 a žalobce byl poučen o svých právech a povinnostech v rámci daňové kontroly. Předmětem daňové kontroly bylo stanovení daně při nesplnění registrační povinnosti v souladu s § 98 zákona o DPH za zdaňovací období od 1. 10. 2010 do 31. 12. 2012. Předcházející protokol o ústním jednání ze dne 25. 10. 2013 sice hovoří o tom, že předmětem je ústní jednání ve věci zahájené daňové kontroly, nicméně tento údaj lze považovat za zjevnou nesprávnost, když před tímto jednáním rozhodně daňová kontrola zahájena nebyla, a tudíž nemohlo jít o ústní jednání ve věci zahájené daňové kontroly. Obsahem jednání konaného dne 25. 10. 2013 bylo podle předmětného protokolu podání vysvětlení a předložení evidencí příjmů ze strany žalobce, tj. aktivita správce daně v rámci vyhledávací činnosti před zahájením daňové kontroly, přičemž žalobce v rámci tohoto jednání přislíbil ještě předložení dalších podkladů do 8. 11. 2013. Teprve po obdržení těchto podkladů a jejich vyhodnocení správce daně zahájil u žalobce dne 27. 11. 2013 daňovou kontrolu. Soud zdůrazňuje, že popsaná nesprávnost protokolu o jednání ze dne 25. 10. 2013 nijak nezkrátila žalobce na jeho právech, o nichž byl řádně poučen při zahájení daňové kontroly dne 27. 11. 2013. I kdyby se za zahájení daňové kontroly považoval již den 25. 10. 2013, není podle názoru soudu vadou způsobující nezákonnost daňové kontroly či napadeného rozhodnutí, že žalobce obdržel zmíněná poučení až dne 27. 11. 2013, neboť v období mezi těmito daty se neodehrálo nic, co by jakkoli ovlivnilo práva či povinnosti žalobce v rámci daňového řízení.

Namítá-li žalobce, že pochybení správce daně nelze bagatelizovat tím, že sice je na protokolu nějaké datum, ale to vlastně nevadí, soud opětovně zdůrazňuje, že předmětné pochybení nemělo žádný dopad do práv či povinností žalobce, a proto nemohlo vyvolat nezákonnost daňové kontroly, ani následných rozhodnutí správce daně a žalovaného. Jak již soud uvedl, žalobce byl řádně poučen o svých právech a povinnostech, a proto soud považuje za bezpředmětnou jeho námitku, že po daňových poplatnících nelze spravedlivě požadovat bezchybnou znalost procesních postupů. Žalobce by si měl zároveň uvědomit, že i v daňovém řízení platí obecná právní zásada, že neznalost zákona neomlouvá (*ignorantia iuris neminem*

excusat), tudíž není možné, aby se – obzvlášť po řádném poučení – odvolával na jakoukoli neznalost právních předpisů. Své tvrzení, že pochybení správce daně nelze bagatelizovat tím, že je sice uvedena nějaká částka, ale vlastně tam má být uvedena jiná, žalobce ve vztahu k projednávané věci nijak nekonkretizoval, proto se k němu soud nemůže blíže vyjádřit.

K námitce žalobce, že není zřejmé, kdy a v rámci jakého řízení správce daně před zahájením daňové kontroly zjistil, že žalobce nesplnil svou registrační povinnost, soud připomíná, že daňová kontrola není jediným institutem sloužícím k prověřování plnění daňových povinností. Správce daně v daném případě postupoval podle § 78 odst. 1 daňového řádu, který stanoví, že „[s]právce daně vyhledává důkazní prostředky a daňové subjekty a zjišťuje plnění jejich povinností při správě daní před zahájením řízení i v jeho průběhu.“ Podle odstavce 3 téhož ustanovení „[v] rámci vyhledávací činnosti správce daně a) ověřuje úplnost evidence či registrace daňových subjektů, b) zjišťuje údaje týkající se příjmů, majetkových poměrů a dalších skutečností rozhodných pro správné zjištění, stanovení a placení daně, c) shromažďuje a zpracovává informace a využívá informační systémy v rozsahu podle § 9 odst. 3, d) opatřuje nezbytná vysvětlení, e) provádí místní šetření.“ Citované ustanovení tedy správce daně jednoznačně opravňovalo k tomu, aby před zahájením daňové kontroly (před zahájením řízení doměřovacího řízení) zjišťoval, zda žalobce řádně plní své povinnosti při správě daní, a to včetně povinnosti se registrovat k DPH. Postupoval tak v návaznosti na přihlášku k registraci k DPH, kterou žalobce podal dne 8. 8. 2013, a vyhodnocoval, zda žalobci nevznikla povinnost se registrovat již dříve. Na základě zjištění učiněných v rámci vyhledávací činnosti pak správce daně u žalobce zahájil daňovou kontrolu.

Pokud žalobce poukázal na naprostou ignoraci některých důkazů předložených během daňové kontroly, soud konstatuje, že žalobce neuvedl, jakých důkazních prostředků se tato tvrzená ignorace měla týkat. Žalobce by měl mít na paměti, že předmětem daňového řízení, které vyústilo ve vydání žalobou napadeného rozhodnutí, bylo výlučně a jen stanovení data, kdy žalobci vznikla povinnost registrovat se k DPH. Jediné, co musely daňové orgány zjistit pro správné určení tohoto data, byl okamžik, kdy žalobce překročil zákonem stanovený limit obratu za zákonem vymezené časové období. V tomto ohledu shledal soud provedené dokazování dostatečným a dodává, že to byl právě žalobce, kdo odmítl předložit faktury za rok 2009 a období od ledna do září 2010, z nichž by bylo možné ověřit, zda se částky uvedené v žalobcem sestavených přehledech jeho příjmů za jednotlivé měsíce let 2009 a 2010 týkají výhradně zdanitelných plnění uskutečněných v tom kterém měsíci.

Žalobce dále zpochybňoval způsob určení obratu a datum, kdy podle daňových orgánů překročil obrat pro povinnou registraci k DPH. Výkladem pojmu obrat uvedeného v § 6 odst. 2 zákona o DPH se již zabýval i Nejvyšší správní soud, který ve svém rozsudku ze dne 3. 2. 2016, č. j. 6 Afs 87/2015 - 38, dostupném na www.nssoud.cz, vyslovil, že „... ustanovení § 6 odst. 2 zákona o DPH ve znění účinném od 1. 1. 2009 je potřeba vykládat tak, že součástí obratu jsou úplaty, které osobě povinné k dani náleží; tedy úplaty, na které má tato osoba nárok ve vztahu k uskutečněným plněním.“ Nejvyšší správní soud současně uvedl, že „[d]o obratu se tedy započítává úplata, kterou osoba povinná k dani obdržela nebo má obdržet za uskutečněné plnění s místem plnění v tuzemsku.“ Žalobci lze proto přisvědčit, že pro určení obratu a jeho překročení je zásadní souhrn úplat bez ohledu na skutečné uhrazení,

neboť do obratu podle zákona o DPH vstupují částky úplat za uskutečněná zdanitelná plnění vždy k datu jejich uskutečnění, nikoli k datu přijetí těchto úplat nebo jejich zaúčtování.

V projednávané věci vycházely daňové orgány při stanovení obratu za rok 2009 (tj. dvanáct kalendářních měsíců ve smyslu § 94 odst. 1 a § 6 odst. 1 zákona o DPH) z přehledu, který správci daně předložil sám žalobce, a to v reakci na otázku správce daně při ústním jednání konaném dne 25. 10. 2013, kdy z dosažených příjmů z podnikání za zdaňovací období roku 2009 (ve výši 1.267.670 Kč podle daňového přiznání) překročil obrat pro registrační povinnost. Soud zdůrazňuje, že žalobce v daňovém řízení netvrdil, natož aby jakkoli prokázal, že v přehledu za rok 2009, zahrnujícím příjmy z podnikání celkem 960.950 Kč a příjmy z pronájmu celkem 42.773 Kč, byla započítána nějaká zdanitelná plnění, která se neuskutečnila v roce 2009. Správce daně proto mohl oprávněně předpokládat, že přehled vypracovaný žalobcem, užívající pojmu obrat, zahrnuje výhradně zdanitelná plnění uskutečněná v roce 2009. Za situace, kdy bylo povinností žalobce jako daňového subjektu tvrdit a prokazovat rozhodné skutečnosti (srov. § 92 odst. 3 daňového řádu), předmětný přehled předložil správci daně sám žalobce, který pozdějším odmítnutím předložit faktury za rok 2009 znemožnil sečtením fakturovaných částek zkontrolovat, zda se všechny položky v přehledu uvedené vztahují ke zdanitelným plněním uskutečněným v roce 2009, vyhodnotil soud námitku zpochybňující způsob určení obratu jako zcela účelovou. Žalobce se mohl proti správcem daně zjištěnému obratu, pokud jde o data uskutečnění jednotlivých zdanitelných plnění, bránit již v průběhu daňové kontroly nebo v odvolacím řízení podobně, jako zpochybňoval započítávání příjmů z pronájmu, což však neučinil. Žalobce dokonce ani v žalobě či v replice neuvedl, jaká konkrétní úplata byla zahrnuta do obratu za rok 2009, ačkoli se týkala zdanitelného plnění neuskutečněného v tomto roce, pokud vůbec taková úplata existovala.

S ohledem na rozložení důkazního břemene v daňovém řízení platí, že pokud by žalobce uplatnil tvrzení o tom, že některé částky v jím vytvořeném a předloženém přehledu za rok 2009 se mohou týkat plnění uskutečněných nikoli v roce 2009, bylo by jeho povinností toto tvrzení prokázat. Žalobce ovšem s argumentací, že správce daně nerozlišoval mezi příjmy a uskutečněním zdanitelného plnění, přišel teprve v žalobě, čímž daňovým orgánům znemožnil se k ní v jejich rozhodnutích vyjádřit, případně vést v tomto směru jakékoli dokazování, a navíc nepředložením správcem daně požadovaných faktur za rok 2009 neumožnil ani svá zcela obecná tvrzení jakkoli ověřit, a proto podle názoru soudu nelze daňovým orgánům v této souvislosti nic vytýkat, natožpak v přednesené argumentaci spatřovat důvod pro zrušení napadeného rozhodnutí. Předmětné námitky proto soud shledal ryze účelovými a současně nedůvodnými.

Žalobce se mýlí, pokud se domnívá, že datum překročení obratu, na kterém správce daně ve zprávě o daňové kontrole, resp. žalovaný v napadeném rozhodnutí, staví zpětnou registraci, je smyšleno bez jakékoli zákonné opory. Toto datum totiž vychází ze skutkového stavu zjištěného správcem daně za přispění samotného žalobce, který předložil v návaznosti na otázku, kdy překročil obrat pro vznik registrační povinnosti, přehledy obsahující jeho příjmy za roky 2009 a 2010. V přehledu za rok 2009 žalobce vyčíslil své příjmy z podnikání (ve sloupci kumulace obratu – žalobce sám použil pojem obrat – uvedl celkovou částku 960.950 Kč) a příjmy z pronájmu (ve sloupci kumulace pronájmu uvedl celkovou částku

42.773 Kč), které dohromady za rok 2009 činí 1.003.723 Kč. Tento údaj, který žalobce krom výhrad týkajících se příjmů z pronájmu, o nichž bude pojednáno níže, v daňovém řízení nijak nezpochybnil, znamená, že žalobce nejpozději ke dni 31. 12. 2009 překročil obrat stanovený v § 6 odst. 1 zákona o DPH a vznikla mu povinnost podat přihlášku k registraci podle § 95 odst. 1 zákona o DPH do 15. 1. 2010, což podle čl. II bodu 4 věty první zákona č. 502/2012 Sb. znamená, že se dnem 1. 1. 2013 stal plátcem DPH.

Lze tedy shrnout, že překročení zákonem stanovené výše obratu pro povinnou registraci k DPH a rozhodné datum, kdy žalobce tuto výši obratu překročil, tj. 31. 12. 2009, žalovaný zjistil plně v souladu se zákonem. S přihlédnutím k rozložení důkazního břemene v daňovém řízení pak na uvedené závěry nemá žádný vliv ani v žalobě nově a toliko obecně uplatněná argumentace zpochybňující určení obratu na základě žalobcem předloženého přehledu. Jen na okraj soud doplňuje, že rozhodnutí správce daně ze dne 14. 5. 2014, které žalovaný potvrdil žalobou napadeným rozhodnutím, hovoří o tom, že žalobce přesáhl obrat 1.000.000 Kč včetně příjmů z pronájmu v červenci 2010, a proto se měl registrovat k DPH do 15. 8. 2010. Z předložených přehledů o příjmech zpracovaných žalobcem za roky 2009 a 2010 soud ověřil, že celkové příjmy žalobce z podnikání a z pronájmu činily za období od srpna 2009 do července 2010 celkem 1.233.211 Kč, tudíž za toto období dvanácti kalendářních měsíců obrat žalobce skutečně překročil 1.000.000 Kč, což podle § 95 odst. 1 zákona o DPH zakládá povinnost se registrovat k DPH. I kdyby tedy obrat žalobce za rok 2009 nepřesáhl 1.000.000 Kč, žalobci by přesto vznikla registrační povinnost nejpozději dne 15. 8. 2010, tudíž by se podle čl. II bodu 4 věty první zákona č. 502/2012 Sb. stal plátcem DPH rovněž dnem 1. 1. 2013.

Soud souhlasí se žalobcem v tom, že jeho dobrovolná registrace k DPH ze dne 8. 8. 2013 nemůže být důkazem, že žalobce překročil obrat dne 31. 12. 2009. Nic takového ovšem správce daně ani žalovaný netvrdili. Ve zprávě o daňové kontrole je uvedeno, že jako důkazní prostředky byly využity přihláška k registraci podaná dne 8. 8. 2013 a evidence příjmů č. j. 2018603/13 (tj. výše zmiňovaný přehled příjmů předložený žalobcem v elektronické podobě dne 8. 11. 2013). Z evidence příjmů správce daně zjistil, že žalobce překročil obrat pro povinnou registraci dne 31. 12. 2009, zatímco z přihlášky k registraci ze dne 8. 8. 2013 podle názoru soudu zcela logicky vyplynulo, že žalobce v souvislosti s překročením obratu dne 31. 12. 2009 nesplnil svou registrační povinnost, neboť přihlášku k registraci měl podle § 95 odst. 1 zákona o DPH podat do patnácti dnů po skončení kalendářního měsíce, ve kterém překročil stanovený limit, tj. do 15. 1. 2010, a žalobce ji podal teprve dne 8. 8. 2013. Žalobce si tedy údaje uvedené ve zprávě o daňové kontrole nesprávně interpretoval a zároveň z nich rovněž nesprávně vyvodil domnělou nekompetentnost daňových orgánů a údajnou agresi, s jakou měly být jím blíže nekonkretizované okolnosti přehlíženy a důkazy posuzovány bez vzájemné souvislosti.

Poukazuje-li žalobce na výzvu správce daně ze dne 7. 5. 2014 k doplnění odvolacího řízení, která má podle něj přímo ukazovat na nesrovnalosti daňové kontroly, soud konstatuje, že nic takového z předmětné výzvy nevyplývá. Tuto výzvu vydal správce daně na základě pokynu ze dne 2. 5. 2014 k doplnění řízení před předložením odvolání žalovanému, podle kterého nebylo možné ze spisového materiálu ověřit, zda byla daň stanovená náhradním způsobem vypočtena ve správné výši, neboť správce daně vycházel pouze z přehledů

sestavených žalobcem a z jeho daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2012, aniž si opatřil podklady z účetnictví žalobce. Důvod pro vydání výzvy tudíž nijak nesouvisel s předmětem daňového řízení, které vyústilo ve vydání žalobou napadeného rozhodnutí, neboť v tomto řízení se řešila výlučně a jen registrace žalobce k DPH, nikoli stanovení daně náhradním způsobem.

Veden shora citovaným pokynem správce daně předmětnou výzvou žalobce vyzval k doložení všech dokladů týkajících se příjmů dosažených v rámci podnikání a příjmů z pronájmu, které byly podkladem pro sestavení daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období let 2009 až 2012, a dále evidenci příjmů a pohledávek vzniklých v souvislosti s podnikatelskou činností v těchto zdaňovacích obdobích. Žalobce na základě této výzvy předložil pouze doklady vztahující se k období od 1. 10. 2010 do 31. 12. 2012, což ovšem bylo z hlediska účelu výzvy dostačující, neboť to žalovanému umožnilo přezkoumat správnost výpočtu daně stanovené náhradním způsobem. Soud na tomto místě připomíná, že daňové řízení v prvním stupni a odvolací řízení tvoří dohromady jeden celek, tudíž mohly být nedostatky, jichž se dopustil správce daně v prvním stupni, napraveny v rámci odvolacího řízení, což se také stalo. Obdobný názor o možnosti napravit nedostatky rozhodnutí či postupu správního orgánu prvního stupně v odvolacím řízení vyslovil také Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 28. 5. 2003, č. j. 7 A 124/2000 - 39, publ. pod č. 5/2003 Sb. NSS, dostupném na www.nssoud.cz. Námitka žalobce týkající se výzvy ze dne 7. 5. 2014 proto není důvodná.

Soud dále podotýká, že z hlediska posuzované věci není podstatné, zda žalobce uvedl, nebo neuvedl, že většina jeho příjmů z pronájmu je tvořena nahodilými příjmy. Rozhodující je to, zda žalobcovy příjmy z pronájmu spadají do kategorie doplňkové činnosti uskutečňované příležitostně ve smyslu § 6 odst. 2 písm. c) zákona o DPH, tj. zda se započítávají do obrátu rozhodného pro vznik registrační povinnosti, či nikoli. V této souvislosti žalobce namítal, že pronájem realizoval pouze příležitostně, pokud se naskytla možnost. Příležitostnost těchto příjmů viděl žalobce v tom, že pronajímané nemovitosti koupil hlavně za účelem spekulativního růstu jejich ceny a pronajímal je jen v době, kdy byla situace na trhu pro prodej nepříznivá. Soud se plně ztotožňuje se závěrem žalovaného, že pokud žalobce pronajímal bytové jednotky dlouhodobě a soustavně, nemůže se jednat o doplňkovou činnost vykonávanou příležitostně, přičemž soud klade důraz právě na slovo příležitostně. Z přehledů o příjmech za roky 2009 i 2010, které žalobce předložil správci daně dne 8. 11. 2013, vyplývá, že žalobce od března 2009 až do prosince 2010 každý měsíc, tj. minimálně po dobu 22 měsíců, inkasoval příjem z pronájmu. V tomto směru podle názoru soudu rozhodně nelze pronájem považovat za příležitostný, když právě popsaná dlouhodobost a soustavnost pojmově vylučuje, aby pronájem měl charakter činnosti příležitostné, tj. nepravidelné, nahodilé, nárazové. Příležitostnost pronájmu pak není možné spatřovat ani v tom, že koupě nemovitostí měla jiný účel než jejich pronájem, neboť účel koupě nic nemění na tom, že žalobce předmětné nemovitosti soustavně a dlouhodobě (nejméně po dobu 22 po sobě následujících měsíců) pronajímal. Žalobcem předestřený výklad pojmu příležitostně by navíc umožňoval obcházení zákona, neboť za příležitostnou by bylo možné považovat jakoukoli činnost vyvíjenou s využitím prostředku, o němž by daňový subjekt tvrdil, že účel jeho koupě byl jiný. Pokud pronájem realizovaný žalobcem není činností vykonávanou příležitostně, ztrácí na významu zabývat se otázkou, zda se jedná o doplňkovou činnost. Soud

proto uzavírá, že daňové orgány postupovaly správně, pokud příjem z pronájmu zahrnuly do celkového obratu žalobce za rok 2009.

K námitce upozorňující na elektronickou komunikaci žalobce se správcem daně ukončenou sdělením ze dne 24. 5. 2013 soud zdůrazňuje, že tato komunikace se týkala výhradně roku 2012. To ostatně připustil i samotný žalobce, když v replice poukázal na to, že elektronickou formou reagoval na výzvu ze dne 29. 4. 2013 k doplnění údajů potřebných pro registraci k DPH, vydanou na základě jeho daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2012, a doložil vyplněný přehled obratu za leden až prosinec 2012. Pokud se předmětná elektronická komunikace týkala roku 2012, pak je nutné ke stejnému období vztáhnout také sdělení pracovnice správce daně ze dne 24. 5. 2013, že žalobce je neplátce DPH, i její sdělení ze dne 22. 5. 2013, že příjmy z pronájmu se nebudou do celkového obratu pro povinnost registrace k DPH započítávat. Tato sdělení, která v žádném případě nelze považovat za rozhodnutí, nic nevypovídají o relevantních skutečnostech vztahujících se k roku 2009 a rozhodně nemohou zakládat legitimní očekávání v tom směru, že žalobce nikdy před rokem 2012 nenaplnil podmínky pro vznik registrační povinnosti, obzvláště za situace, kdy příslušná pracovnice správce daně hodnotila výhradně skutečnosti vztahující se k roku 2012, čehož si žalobce musel být vědom. I kdyby správce daně vydal rozhodnutí o tom, že žalobci v souvislosti s jeho obratem v roce 2012 nevznikla povinnost se registrovat k DPH, nemělo by to žádný vliv na posouzení, zda mu taková povinnost nemohla vzniknout již dříve. Je proto zcela vyloučeno, aby sdělení správce daně ze dne 24. 5. 2013 založilo žalobci legitimní očekávání, že mu v období před rokem 2012 nevznikla povinnost se registrovat k DPH. V této souvislosti pak považuje soud za irelevantní žalobcovo tvrzení, že jej daňové orgány poškozují a snaží se snížit význam rozhodnutí správce daně ze dne 24. 5. 2013, že žalobce obrat pro účely registrace k DPH nepřekročil a registrovat se nemusí, když žádné takové rozhodnutí vydáno nebylo a příslušné sdělení se týkalo jen roku 2012.

S ohledem na výše uvedené soud uzavírá, že byla zjištěna žalobcem namítaná pochybení daňových orgánů či porušení právních předpisů a naopak bylo zjištěno, že správce daně změnil rozhodnutí o registraci žalobce jako plátce DPH plně v souladu se zákonem. Soud tedy v mezích uplatněných žalobních bodů vyhodnotil žalobu jako zcela nedůvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. Žalobce neměl ve věci úspěch a žalovanému náklady řízení nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly, proto soud vyslovil, že žádný z účastníků nemá na náhradu nákladů řízení právo.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat **kasační stížnost** ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu,

neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu

a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti **musí** být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Ústí nad Labem dne 17. srpna 2017

JUDr. Markéta Lehká, Ph.D. v.r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
I. T.