



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Markéty Lehké, Ph.D., a soudců Mgr. Václava Trajera a Ing. Mgr. Martina Jakuba Bruse v právní věci **žalobce: J. S.**, narozeného dne „X“, bytem „X“, zastoupeného JUDr. Ing. Tomášem Matouškem, advokátem, se sídlem Dukelská třída 15/16, 500 02, Hradec Králové, proti **žalovanému: Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, 602 00, Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 8. 2014, č. j. 20849/14/5000-14301-704561,

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 prostřednictvím svého právního zástupce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného Odvolacího finančního ředitelství ze dne 11. 8. 2014, č. j. 20849/14/5000-14301-704561, jímž bylo zamítnuto jeho odvolání a byl potvrzen platební výměr Finančního úřadu pro Ústecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 16. 1. 2014, č. j. 189456/14/2504-24801-507309. Tímto platebním výměrem správce daně podle § 98 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 31. 12. 2012 (dále jen „zákon o DPH“), stanovil žalobci daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) náhradním způsobem za neuplatnění daně při nesplnění povinnosti se registrovat k DPH podle § 95 odst. 1 zákona o DPH ve výši 311.822 Kč za zdanitelná plnění uskutečněná bez daně v období od 1. 4. 2012 do 31. 12. 2012. Žalobce se současně domáhal toho, aby soud uložil žalovanému povinnost nahradit žalobci náklady soudního řízení.

V žalobě žalobce namítal, že argumentace žalovaného je nesprávná. Konstatoval, že odkaz na § 92a odst. 6 zákona o DPH je nepřipustný, neboť toto ustanovení bylo do zákona vloženo s účinností od 1. 1. 2013 a podle přechodných ustanovení se pro uplatnění DPH za zdaňovací období před účinností novely použije zákon o DPH ve znění účinném před nabytím účinnosti novely. Pro § 92a odst. 6 zákona o DPH není v přechodných ustanoveních žádná výjimka, která by opravňovala správce daně k jeho užití pro období před 1. 1. 2013. Pro stanovení daně náhradním způsobem za zdaňovací období před 1. 1. 2013 proto podle žalobce není možné použít § 92a odst. 6 zákona o DPH ve znění, které nabylo účinnosti od 1. 1. 2013. Žalobce zdůraznil, že sám žalovaný citoval z judikatury Nejvyššího správního soudu, že § 98 zákona o DPH má charakter sankční i reparační, a současně vyslovil, že správce daně žalobci oprávněně vyměřil reparaci ušlé daně. V tomto případě má však podle žalobce vyměřená daň jednoznačně pouze charakter sankce. Kdyby se mělo jednat o reparaci ušlé daně, musela by tato být stanovena alespoň přibližně tak, jak předpokládá zákon o DPH, tj. s přihlédnutím k daňové povinnosti žalobce na vstupu a k jeho oprávnění uplatnit nárok na odpočet DPH na vstupu. Vzhledem k režimu přenesené daňové povinnosti by podle žalobce byla jeho skutečná daňová povinnost za rozhodné období minimální a skládala by se jen z DPH za plnění, která žalobce poskytl neplátcům DPH, s přihlédnutím k odpočtu daně na vstupu. Žalobce podotkl, že plnění ve prospěch neplátců DPH byla uskutečněna ve výši 369.684 Kč a ve zbytku se jednalo o plnění ve prospěch plátců DPH, u kterých by byl uplatněn režim přenesené daňové povinnosti. Žalovaný k tomu v napadeném rozhodnutí uvedl, že odpovědnost a povinnost k odvodu DPH nelze na tyto subjekty přenášet, avšak žalobce považoval za podstatné, že u těchto subjektů by došlo k uplatnění nároku na odpočet DPH na vstupu, a tudíž by tyto subjekty DPH z plnění uskutečněných žalobcem do státního rozpočtu neodváděly. V případě těchto odběratelů žalobce tak nenastala situace, o kterou žalovaný opřel svou argumentaci, tedy že by do státního rozpočtu nebyla odvedena příslušná DPH, kterou měl vyúčtovat žalobce. Způsob a výše vyměřené daně má u žalobce jen ten absurdní důsledek, že je pro žalobce v podstatě likvidační, neboť žalobce je nucen odvést do státního rozpočtu jako náhradu za neodvedenou DPH prakticky celý zisk, který v roce 2012 vytvořil. Podle žalobce § 98 zákona o DPH o náhradním stanovení daně takovýto smysl neměl a mít nemohl. Žalobce dodal, že v odvolání jasně upozornil na to, že od 1. 1. 2013 bylo ustanovení o náhradním stanovení daně ze zákona o DPH vypuštěno. Žalovaný však tento významný argument ve prospěch žalobce nezohlednil a nijak se s ním nevypořádal.

Žalovaný k výzvě soudu předložil správní spis a písemné vyjádření k žalobě, v němž navrhl její zamítnutí pro nedůvodnost. Popsal průběh řízení a odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí. Dále žalovaný uvedl, že režim přenesené daňové povinnosti je možno použít jen mezi plátcí DPH v okamžiku poskytování plnění. Jestliže se žalobce v okamžiku poskytování plnění v důsledku porušení zákonných povinností nechoval jako plátec DPH, nelze tento režim zpětně aplikovat. Takovým postupem by totiž podle žalovaného došlo k zásahu do právní jistoty příjemce plnění, po němž nelze spravedlivě požadovat, aby zpětně přiznal a zaplatil z tohoto plnění daň. Žalovaný připustil své pochybení spočívající v tom, že v napadeném rozhodnutí odkázal na dosud neúčinné zákonné ustanovení, nicméně konstatoval, že to nepředstavuje důvod nezákonnosti napadeného rozhodnutí, neboť jeho výrok by byl stejný i v případě, že by na toto ustanovení neodkázalo. K tomu žalovaný citoval rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 8 Afs 46/2009. Žalovaný dále zmínil rozsudek

téhož soudu sp. zn. 1 Afs 59/2010 a konstatoval, že u institutu stanovení daně náhradním způsobem převažuje sankční složka. Úvahu obsaženou v napadeném rozhodnutí, upozorňující na reparační povahu tohoto institutu, přitom podle žalovaného nelze považovat za vyloučení sankčního prvku. K námitce požadující při stanovení náhradní daňové povinnosti přihlídnout k oprávnění žalobce uplatnit nárok na odpočet DPH na vstupu žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 8 Afs 59/2013 a zdůraznil, že prokázání oprávněnosti nároku na odpočet daně tíží daňový subjekt, a proto je vyloučeno, aby správce daně bez dalšího snižoval daňovou povinnost tak, jak předpokládá žalobce. Podle žalovaného žalobci nic nebrání v tom, aby případný odpočet nárokoval a řádně prokázal postupem podle § 72 a § 73 zákona o DPH ve tříleté lhůtě, která začne běžet prvním dnem měsíce následujícího po zdaňovacím období, ve kterém nárok na odpočet vznikl. Odpočet lze nárokovat rovněž postupem podle § 79 zákona o DPH. Žalovaný připomněl, že zákon o DPH neukládá a neumožňuje správci daně posuzovat a zohledňovat možný likvidační dopad náhradního stanovení daně, a odkázal žalobce na institut posečkání daně podle § 156 a násl. zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), který umožňuje překlenutí obtížné ekonomické situace. K námitce žalobce, že žalovaný nezohlednil jeho argument, že ustanovení o náhradním stanovení daně bylo od 1. 1. 2013 ze zákona o DPH vypuštěno, žalovaný poznamenal, že žalobce v odvolání nekonkretizoval, jaký dopad by tato skutečnost měla mít na jeho případ. K tomu žalovaný odkázal na rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové - pobočky v Pardubicích sp. zn. 52 Af 26/2013. Podle žalovaného stačilo, pokud se s takto formulovanou odvolací námitkou vypořádal pouze implicitně, kdy aplikoval v předmětných zdaňovacích obdobích účinný § 98 zákona o DPH, aniž zohlednil skutečnost, že předmětné ustanovení následně pozbylo účinnosti.

V replice k vyjádření žalovaného žalobce připomněl, že mu byla náhradním způsobem stanovena daň ve výši 311.822 Kč, avšak kdyby se zaregistroval včas a stal se plátcem DPH od 1. 4. 2012, odvedl by za období od 1. 4. 2012 do 31. 12. 2012 na DPH jen 73.937 Kč, neboť v případě plnění plátcům DPH by se uplatnil režim přenesené daňové povinnosti. Tito příjemci plnění by vykázali DPH z těchto plnění na výstupu a zároveň by uplatnili odpočet na DPH na vstupu a v konečném důsledku by z plnění uskutečněných žalobcem odvedli DPH v částce 0 Kč. Postupem daňových orgánů stát vybral DPH z plnění poskytnutých žalobcem vůči plátcům DPH dvakrát. Jednou v rámci náhradního stanovení daně žalobci a podruhé při zatížení výstupů od zákazníků žalobce, plátců DPH, vůči konečným spotřebitelům. Podle žalobce proto náhradně stanovená DPH ve výši 73.937 Kč představovala kompenzaci DPH z plnění, která žalobce poskytl neplátcům DPH, a v částce 237.885 Kč byla sankcí. Žalobce podotkl, že žalovaným zmíněný rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 59/2010 se týkal § 98 zákona o DPH ve znění účinném do 31. 3. 2011, které upravovalo povinnost v případě pozdní registrace plátce uhradit částku ve výši 10 % z celkového souhrnu úplat specifikovaných v tomto ustanovení. Podle žalobce se Nejvyšší správní soud v předmětném rozsudku zabýval především ústavností § 98 zákona o DPH, nikoli jeho podrobnějším výkladem. Nejvyšší správní soud sice hovořil o sankci s reparačním důsledkem, ale ve svých pozdějších rozhodnutích, která se týkala znění § 98 zákona o DPH dopadajícího na projednávanou věc, jednoznačně upřednostňoval jeho kompenzační účinek. Žalobce zdůraznil, že daň představuje povinnou platbu státu, která se vyznačuje neúčelovostí a neekvivalentností. Význam slova daň podle žalobce nezahrnuje sankční působení, pro které se využívají jiná označení (trest, penále, pokuta). Žalobce poznamenal, že Nejvyšší správní

soud v rozsudku sp. zn. 7 Afs 194/2015 spatřuje smysl a účel institutu náhradního stanovení daně v kompenzaci DPH ušlé státu v důsledku pozdní registrace osoby povinné k DPH při překročení zákonného limitu obratu rozhodného pro registraci. V rozsudku sp. zn. 9 Afs 35/2013 pak Nejvyšší správní soud uvedl, že zákonodárce dal poměrně zřetelně najevo, že náhrada ani na samém počátku 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. Z kompenzačního smyslu § 98 zákona o DPH podle žalobce vyplývá nutnost aplikace režimu přenesené daňové povinnosti na náhradní stanovení saně, neboť jen při jeho aplikaci se lze alespoň přiblížit výši daně, která by byla stanovena při včasné registraci žalobce. To ostatně potvrzuje i zmíněný rozsudek sp. zn. 9 Afs 35/2013, podle kterého by základna pro výpočet náhrady měla odpovídat výši DPH, kterou by byl plátce povinen za uskutečněná plnění v rozhodném období na výstupu uplatnit. Toto pravidlo podle žalobce znamená, že by se DPH neměla vypočítávat z plnění, na něž by se vztahoval režim přenesené daňové povinnosti. Zohlednění režimu přenesené daňové povinnosti přitom jednoznačně vyplývá z odstavců 17 až 19 rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 9 Afs 35/2013. Žalobce konstatoval, že postup žalovaného vede k absurdním výsledkům, kdy žalobci byla doměřena DPH v několikanásobné výši, než jaká by byla stanovena při včasné registraci, stát obdržel DPH dvakrát a žalobce byl nucen státu za rok 2012 odvést jako náhradu za neodvedenou DPH prakticky celý zisk, který v tom roce vytvořil.

Žalobce trval na tom, že na daňové povinnosti za zdaňovací období před 1. 1. 2013 nelze aplikovat § 92a odst. 6 zákona o DPH účinný od 1. 1. 2013. Dodal, že institut náhradního stanovení daně byl od 1. 1. 2013 zrušen v souvislosti se změnou koncepce řešení důsledků pozdní registrace plátce, a proto je kombinace znění § 92a odst. 2 zákona o DPH účinného od 1. 1. 2013 se zněním § 98 zákona o DPH účinným před 1. 1. 2013 zcela absurdní. Žalobce dále poukázal na čl. 2 odst. 3 a 4 Listiny základních práv a svobod a zdůraznil, že se domáhá toho, aby náhradně stanovená daň odpovídala zhruba výši daňové povinnosti, která by mu byla stanovena za situace, pokud by k jeho registraci došlo včas. Podle žalobce z výkladu § 98 zákona o DPH provedeného Nejvyšším správním soudem vyplývá, že žalobce nebyl povinen platit vyšší DPH, než je DPH při zohlednění režimu přenesené daňové povinnosti. Žalobce uvedl, že vyšší než zákonnou povinnost nebo oprávnění žalovaného k zásahům do jeho práv nelze založit ustálenou správní praxí žalovaného, které se žalovaný nesprávně dovolává a jež není pramenem práva zákonné síly. Ustálená praxe má podle žalobce sloužit k ochraně legitimního očekávání adresátů právních norem, nikoli k rozšiřování pravomoci státních orgánů a k možnosti ukládat povinnosti nad rámec zákona. Žalobce se neztotožnil s názorem žalovaného, že aplikací režimu přenesené daňové povinnosti na náhradní stanovení daně by došlo k zásahu do právní jistoty plátců daně, kteří od 1. 4. 2012 do 31. 12. 2012 od žalobce nakupovali služby. Režim by se měl v duchu právního názoru Nejvyššího správního soudu využít ke stanovení základny pro výpočet náhradně stanovené DPH žalobce. Podle žalobce nedával § 98 zákona o DPH správci daně právo činit jakákoli opatření u dalších osob kromě osoby plátce, který se včas nezaregistroval k DPH. Proto by právní postavení příjemců plnění od žalobce nemohlo být ohroženo správným výpočtem základny pro náhradní stanovení DPH žalobce. Dodal, že u těchto osob by ke vzniku kladné daňové povinnosti nedošlo, neboť s povinností uplatnit v režimu přenesené daňové povinnosti u přijatých zdanitelných plnění daň na výstupu je spojeno právo ve stejné výši uplatnit odpočet DPH, tudíž by výsledná daňová povinnost byla nulová.

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 žalovaný s tímto postupem výslovně souhlasil a žalobce 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 větě druhé a třetí a v § 75 odst. 2 větě 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.

Nejprve se soud zaměřil na námitku nepřezkoumatelnosti spočívající v tom, že se žalovaný nijak nevypořádal s argumentem uvedeným v odvolání, že od 1. 1. 2013 bylo ustanovení o náhradním stanovení daně ze zákona o DPH vypuštěno. Soud k tomu především připomíná, že žalovaný se s uvedeným tvrzením žalobce plně ztotožnil, neboť na straně 3 odůvodnění napadeného rozhodnutí v odstavci 8 výslovně uvedl, že další novelou zákona o DPH – zákonem č. 502/2012 Sb. – byl s účinností k 1. 1. 2013 institut náhrady zcela zrušen s tím, že osoba povinná k dani, která dosáhla stanoveného obratu, se stává plátcem ze zákona v den, kdy se měla stát plátcem DPH, a nikoli až v okamžiku registrace. Vzhledem k tomu, že žalobce v odvolání nijak blíže nekonkretizoval, jaký vliv mělo mít zrušení institutu náhradního stanovení daně na projednávanou věc, ani jaké závěry z této skutečnosti dovozuje, soud shledal, že žalovaný neměl povinnost se předmětným tvrzením podrobněji zabývat. Žalovanému totiž nepřísluší, aby domýšlel námitky či argumenty, které žalobce ve svém odvolání neuplatnil, přičemž pouhé obecné tvrzení o vypuštění § 98 zákona o DPH s účinností od 1. 1. 2013 nepředstavuje námitku, kterou by žalovaný musel vypořádávat. Soud proto dospěl k závěru, že napadené rozhodnutí netrpí žalobcem namítanou nepřezkoumatelností.

Před vyhodnocením dalších žalobních námitek považuje soud za potřebné uvést, že mezi účastníky řízení nebylo sporu o skutkovém stavu, nýbrž výhradně o jeho právním posouzení. Žalobce totiž nerozporoval zjištění správce daně, že se měl stát plátcem DPH již od 1. 4. 2012 a že svou registrační povinnost nesplnil. Žalobce rovněž nezpochybňoval skutečnost, že byly dány podmínky pro stanovení daně za období od 1. 4. 2012 do 31. 12. 2012 náhradním způsobem podle § 98 zákona o DPH. Žalobce dále nerozporoval ani údaje o jím uskutečněných zdanitelných plněních, z nichž správce daně vycházel při stanovení

daně. Spor mezi účastníky tak spočíval toliko v otázce výkladu § 98 zákona o DPH a možnosti, či nemožnosti zohlednění režimu přenesení daňové povinnosti podle § 92a téhož zákona.

Institut náhradního způsobu stanovení daně byl pro rozhodné období (od 1. 4. 2012 do 31. 12. 2012) upraven v § 98 odst. 1 zákona o DPH, podle kterého *„[n]esplní-li osoba povinná k dani povinnost se registrovat podle § 95 odst. 1 nebo podle § 95 odst. 2 písm. a), stanoví správce daně daň náhradním způsobem.“* Podle odstavce 2 téhož ustanovení platilo, že *„[d]aň stanovenou náhradním způsobem stanoví správce daně ze základu daně, kterým je souhrn úplat náležejících osobě povinné k dani za uskutečněná zdanitelná plnění, která byla uskutečněna bez daně za období, kdy měla být osoba povinná k dani plátcem. Správce daně při stanovení výše daně použije sazby daně platné ke dni uskutečnění zdanitelného plnění.“*

Vzhledem k tomu, že žalobce nesplnil svou povinnost registrovat se k DPH, byl správce daně oprávněn stanovit žalobci daň náhradním způsobem. Za základ daně se v takovém případě považuje souhrn úplat náležejících žalobci za zdanitelná plnění uskutečněná v období, kdy měl být žalobce plátcem DPH, tj. od 1. 4. 2012 do 31. 12. 2012. Citované ustanovení hovoří obecně o uskutečněných zdanitelných plněních, aniž by rozlišovalo, zda jejich příjemcem byl plátc DPH, nebo neplátc DPH. Ze samotného § 98 zákona o DPH proto nelze dovodit, že by se do náhradního způsobu stanovení daně nezahrnovala zdanitelná plnění uskutečněná pro plátce DPH. Důvod, proč tato zdanitelná plnění neměla být do základu pro náhradní způsob stanovení daně zahrnuta, spatřoval žalobce v nutnosti zohlednit institut přenesení daňové povinnosti.

Podle § 92e zákona o DPH *„[p]ři poskytnutí stavebních prací, které podle sdělení Českého statistického úřadu o zavedení Klasifikace produkce (CZ-CPA) uveřejněného ve Sbírce zákonů odpovídají číselnému kódu klasifikace produkce CZ-CPA 41 až 43 platnému od 1. ledna 2008, plátcí použije plátce režim přenesení daňové povinnosti.“* Podle § 92a odst. 1 téhož zákona *„[v] režimu přenesení daňové povinnosti je plátc, pro kterého bylo zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku uskutečněno, povinen přiznat a zaplatit daň ke dni uskutečnění zdanitelného plnění.“* S přenesením daňové povinnosti je spojena řada povinností: Především je plátc daně, který uskutečnil zdanitelné plnění v režimu přenesení daňové povinnosti, povinen vystavit daňový doklad obsahující sdělení, že výši daně je povinen doplnit a přiznat plátce, pro kterého je plnění uskutečněno (srov. § 92a odst. 2 zákona o DPH), dále je povinen vést evidenci pro daňové účely zahrnující údaje podle § 92a odst. 4 zákona o DPH a podle odstavce 6 téhož ustanovení je povinen předložit správci daně ve lhůtě pro podání daňového přiznání výpis z evidence pro daňové účely. Plátc daně, pro kterého je zdanitelné plnění v režimu přenesení daňové povinnosti uskutečněno, je povinen doplnit na obdrženém daňovém dokladu výši daně, za jejíž správnost odpovídá (srov. § 92a odst. 3 zákona o DPH), dále je povinen vést evidenci pro daňové účely zahrnující údaje podle § 92a odst. 5 zákona o DPH a podle odstavce 6 téhož ustanovení je povinen předložit správci daně ve lhůtě pro podání daňového přiznání výpis z evidence pro daňové účely.

Z výše uvedeného vyplývá, že s přenesením daňové povinnosti jsou úzce spjaty nejen povinnosti subjektu, který zdanitelné plnění uskutečnil, nýbrž také povinnosti subjektu, který toto zdanitelné plnění přijal. Základním předpokladem k tomu, aby mohl režim přenesení

daňové povinnosti fungovat, je skutečnost, že si použití tohoto režimu budou vědomy oba subjekty účastníci se příslušné obchodní transakce. Z toho pak vyplývá zásadní požadavek na subjekt poskytující zdanitelné plnění, který se musí chovat jako plátce daně a zároveň splnit svou povinnost podle § 92a odst. 2 zákona o DPH spočívající ve sdělení obsaženém ve vystaveném daňovém dokladu, že výši daně je povinen doplnit a přiznat plátce daně, který je příjemcem předmětného plnění. Pokud se totiž subjekt poskytující zdanitelné plnění nechová jako plátce DPH a nesplní povinnost uvedenou v § 92a odst. 2 zákona o DPH, příjemce předmětného plnění nemá šanci se dozvědět, že zdanitelné plnění je uskutečňováno v režimu přenesení daňové povinnosti, a tudíž ani to, že mu podle § 92a odst. 1 zákona o DPH vzniká povinnost přiznat a zaplatit daň a že má také další související povinnosti vyplývající z odstavců 3, 5 a 6 téhož ustanovení. Režim přenesení daňové povinnosti, který je primárně založen na povinnosti příjemce zdanitelného plnění, tedy podle názoru soudu nelze použít tehdy, pokud se subjekt poskytující zdanitelné plnění nechová jako plátce DPH a nesplní svou povinnost podle § 92a odst. 2 zákona o DPH, neboť příjemce zdanitelného plnění v takové situaci nemá potřebné informace a daňovou povinnost na něj nelze přenést, resp. nelze po něm spravedlivě požadovat, aby ji splnil.

Obě uvedené skutečnosti souběžně nastaly v případě žalobce, který v období od 1. 4. 2012 do 31. 12. 2012 ve vztahu ke všem svým odběratelům (plátcům i neplátcům DPH) vystupoval jako neplátce DPH a z toho důvodu ani nepostupoval podle § 92a odst. 2 zákona o DPH, neboť ve vystavených daňových dokladech neuváděl sdělení, že výši daně je povinen doplnit a přiznat příjemce plnění. Za dané situace se příjemci zdanitelných plnění uskutečněných žalobcem neměli možnost dozvědět, že nastaly důvody pro přenesení daňové povinnosti, tudíž po nich nelze spravedlivě požadovat plnění povinností plátce DPH, pro kterého bylo uskutečněno plnění v režimu přenesení daňové povinnosti (§ 92a odst. 1, 3, 5 a 6 zákona o DPH). Soud dále zdůrazňuje, že ze stejného důvodu není možné režim přenesení daňové povinnosti vztahovat zpětně na zdanitelná plnění, která nebyla v tomto režimu uskutečněna. Zpětné přenášení daňové povinnosti by totiž kladlo na příjemce příslušných zdanitelných plnění již zmíněné požadavky (zejména přiznat a zaplatit daň ke dni uskutečnění zdanitelného plnění), které by vůči nim nebyly spravedlivé, neboť řádné (včasné) splnění těchto povinností by již vzhledem k plynutí času nebylo možné a navíc by zpravidla museli měnit svá již podaná daňová přiznání a doplňovat či upravovat své evidence tak, aby odpovídaly § 92a odst. 5 zákona o DPH. Zpětnou aplikací režimu přenesení daňové povinnosti by tak podle názoru soudu došlo k nepřípustnému zásahu do právní jistoty plátců daně, kteří byli příjemci zdanitelných plnění, jichž se měl režim přenesení daňové povinnosti týkat.

Lze tedy shrnout, že zdanitelná plnění uskutečněná žalobcem v období od 1. 4. 2012 do 31. 12. 2012 vůči plátcům DPH nemohla být uskutečněna v režimu přenesení daňové povinnosti, neboť žalobce v té době nebyl registrován jako plátce DPH, ani se jako plátce DPH nechoval, natož aby postupoval podle § 92a odst. 2 zákona o DPH (když vystupoval jako neplátce DPH). Pokud tato plnění nebyla uskutečněna v režimu přenesení daňové povinnosti, není zároveň možné na ně tento režim zpětně vztahovat. To znamená, že u těchto plnění nevznikla povinnost přiznat a zaplatit DPH jejich příjemcům, na něž podle § 92a zákona o DPH nebyla přenesena a na něž ani nemůže být přenášena zpětně, nýbrž přímo žalobci. Z uvedených důvodů proto podle názoru soudu rozhodly daňové orgány správně,

když nezohlednily režim přenesení daňové povinnosti a žalobci vyměřily DPH ze všech jím uskutečněných zdanitelných plnění bez ohledu na to, zda jejich příjemce byl plátcem DPH, či nikoli. Na tomto závěru nemůže nic změnit ani tvrzení žalobce, že § 98 zákona o DPH nedával správci daně právo činit jakákoli opatření u jiných osob než u plátce, který se včas nezaregistroval k DPH, a proto by právní postavení příjemců plnění od žalobce nemohlo být ohroženo, ani domněnka žalobce, že by ke vzniku kladné daňové povinnosti jiných osob nedošlo. Rozhodující je totiž pouze ta skutečnost, že zákonné podmínky pro přenesení daňové povinnosti nebyly v případě žalobce naplněny.

Nutnost zohlednit přenesení daňové povinnosti nelze podle názoru soudu dovodit ani ze žalobcem zmiňovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 1. 2014, č. j. 9 Afs 35/2013 - 21, dostupného na www.nssoud.cz, podle něhož by základna pro výpočet náhrady měla odpovídat výši DPH, kterou by byl plátcem povinen za uskutečněná plnění v rozhodném období na výstupu uplatnit, a to včetně zohlednění zvláštního režimu podle § 90 zákona o DPH. Zdejší soud podotýká, že zvláštní režim podle § 90 zákona o DPH se od režimu přenesení daňové povinnosti podle § 92a téhož zákona významně odlišuje v tom, že na rozdíl od přenesení daňové povinnosti neklade zvláštní režim podle § 90 zákona o DPH žádné požadavky na další subjekty a nezakládá žádné povinnosti nikomu kromě samotného daňového subjektu. Právě ony povinnosti, které v rámci režimu přenesení daňové povinnosti vznikají příjemcům zdanitelných plnění, jsou podle názoru soudu důvodem, proč je uplatnění režimu podle § 92a zákona o DPH možné pouze při dodržení podmínek tam uvedených a proč současně bez jejich splnění k přenesení daňové povinnosti dojít nemůže, a tudíž nemůže být ani zohledněno při stanovení daně náhradním způsobem podle § 98 zákona o DPH.

Soud souhlasí se žalobcem v tom, že žalovaný v napadeném rozhodnutí nesprávně použil odkaz na § 92a odst. 6 zákona o DPH ve znění účinném od 1. 1. 2013, ačkoli předmětem řízení byla daň za období od 1. 4. 2012 do 31. 12. 2012. Podle čl. II odst. 1 zákona č. 502/2012 Sb., kterým se mění zákon o DPH a další související zákony, platí, že pro uplatnění DPH za zdaňovací období přede dnem nabytí účinnosti zákona č. 502/2012 Sb., jakož i pro uplatnění práv a povinností s tím souvisejících se použije zákon o DPH ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, není-li dále stanoveno jinak. Vzhledem k tomu, že žádné jiné přechodné ustanovení neupravuje možnost použít § 92a odst. 6 zákona o DPH ve znění účinném od 1. 1. 2013 na období před tímto datem, žalovaný pochybil, pokud tak v odůvodnění napadeného rozhodnutí učinil. Pro posouzení závažnosti tohoto pochybení považuje soud za potřebné připomenout obsah dotčeného ustanovení.

Podle § 92a odst. 6 zákona o DPH ve znění účinném od 1. 1. 2013, který žalovaný nesprávně aplikoval na projednávanou věc, platí, že „*[r]ežim přenesení daňové povinnosti v případě, že plátcem, který poskytnul zdanitelné plnění, nesplnil svou registrační povinnost ve stanovené lhůtě, nelze použít do dne nabytí právní moci rozhodnutí, kterým je registrován jako plátcem.*“ Důvodová zpráva k tomuto ustanovení uvádí, že „*[p]látcem, který se včas nezaregistroval a je zpětně registrován rozhodnutím o registraci, nepoužije za zdaňovací období, ve kterých byl plátcem, ale nechoval se jako plátcem, režim přenesení daňové povinnosti, ale použije běžný režim. V tomto případě musí daňová povinnost zůstat na poskytovateli zdanitelného plnění, protože od plátce příjemce plnění v režimu přenesení daňové povinnosti by nebylo možné požadovat, aby zpětně přiznal a zaplatil z tohoto plnění*“

daň.“ Z těchto skutečností podle názoru soudu zcela jednoznačně vyplývá, že § 92a odst. 6 zákona o DPH ve znění účinném od 1. 1. 2013 pouze jinými slovy stanovuje pravidlo, které platilo i před jeho účinností a které soud popsal výše, tj. že režim přenesení daňové povinnosti nelze použít tehdy, pokud se subjekt poskytující zdanitelné plnění nechová jako plátce DPH. Z tohoto pravidla žalovaný při svém rozhodování zcela správně vycházel, pouze své závěry chybně podpořil zněním zákona, které nebylo pro dané období možné použít. Toto pochybení ovšem podle názoru soudu nedosahuje takové intenzity, aby bylo důvodem pro zrušení žalobou napadeného rozhodnutí, v němž žalovaný dospěl ke správnému závěru o nemožnosti užití režimu přenesení daňové povinnosti.

K námitce žalobce, že vyměřená daň má jednoznačně pouze charakter sankce, nikoli charakter reparační, soud konstatuje, že daňové orgány stanovily daň plně v souladu s § 98 zákona o DPH vycházejíce ze souhrnu úplat náležejících žalobci za uskutečněná zdanitelná plnění, která byla uskutečněna bez daně za období, kdy měl být žalobce plátcem DPH, tj. od 1. 4. 2012 do 31. 12. 2012. Vzhledem k tomu, že nebylo na místě aplikovat § 92a zákona o DPH upravující přenesení daňové povinnosti, byl přímo žalobce sám nositelem povinnosti přiznat a zaplatit DPH ze všech jím uskutečněných zdanitelných plnění bez ohledu na to, zda jejich příjemcem byl plátce, či neplátce DPH. Žalobce se proto mylí, pokud se domnívá, že jeho skutečná daňová povinnost za rozhodné období by byla minimální a skládala by se jen z DPH za plnění, která žalobce poskytl neplátcům DPH. Taková situace by nastala pouze za současného splnění předpokladů, že by se žalobce včas zaregistroval jako plátce DPH, vůči svým odběratelům, kteří jsou plátcí DPH, by jednal jako plátce a dodržoval by své povinnosti vyplývající zejména z § 92a odst. 2 zákona o DPH, tj. dával jim najevo, že na ně přenáší svou daňovou povinnost. Nic takového však žalobce neučinil, proto nemohlo dojít k přenesení daňové povinnosti, která zůstala zcela na straně žalobce. S ohledem na nesplnění zmíněných podmínek se žalobce nemůže dovolávat přenesení daňové povinnosti ani zpětně a argumentovat jím ve snaze snížit daň stanovenou náhradním způsobem.

Soud zdůrazňuje, že v případě žalobce šlo o kompenzaci (reparaci) ušlé daně, neboť správce daně od něj prostřednictvím náhradního způsobu stanovení daně podle § 98 zákona o DPH toliko vybral daň ze všech jím uskutečněných zdanitelných plnění, kterou žalobce, jenž měl být již od 1. 4. 2012 registrovaným plátcem DPH, státu neodvedl. Skutečnost, že by žalobce v případě včasné registrace k DPH mohl postupovat podle § 92a zákona o DPH, není podle názoru soudu pro náhradní způsob stanovení daně relevantní, neboť podmínky pro přenesení daňové povinnosti žalobce v rozhodném období nesplnil, což jde výhradně k jeho tíži. Daň tudíž byla stanovena tak, jak předvídá zákon o DPH, a nikoli jako sankce pro žalobce za porušení registrační povinnosti.

Ve vztahu k tvrzení žalobce, že stát v této souvislosti vybral daň dvakrát, považuje soud za potřebné uvést, že přinejmenším nelze vyloučit situaci, že některý z odběratelů žalobce byl ve vztahu ke zdanitelnému plnění, které žalobce uskutečnil, konečným spotřebitelem, který přijaté plnění již dále nevyužil ke své podnikatelské činnosti, a tudíž v souvislosti s ním žádnou daň neodvedl. Vzhledem k tomu, že žalobce vůči všem svým odběratelům vystupoval v období od 1. 4. 2012 do 31. 12. 2012 jako neplátce DPH a fakturoval jim veškerá plnění bez DPH, nebyla tato daň odvedena ani na straně žalobce, ačkoli odvedena být měla. Zdanitelné plnění uskutečněné žalobcem vůči plátcí DPH, který je

jeho konečným spotřebitelem, by tak v případě, že by žalobci nebyla stanovena daň náhradním způsobem, zůstalo zcela nezdaněno. Vzhledem k tomu, že nelze předjímat, zda příjemce zdanitelného plnění toto plnění dále využije ke své ekonomické činnosti, či zda se stane jeho konečným příjemcem, nemůže být na tuto eventualitu vázán ani postup při stanovení daně, a proto pokládá soud za nezbytné důsledně trvat na splnění daňové povinnosti žalobce v plném rozsahu jím uskutečněných zdanitelných plnění.

Z hlediska správného stanovení daňové povinnosti žalobce není podstatné, zda by si jeho odběratelé následně uplatnili nárok na odpočet DPH na vstupu nebo zda odvedli státu nějakou daň v návaznosti na plnění přijatá od žalobce, nýbrž výhradně to, že žalobce DPH neodvedl, ačkoli k tomu byl povinen, a proto právě jemu byla zcela v souladu se zákonem náhradním způsobem stanovena daň za zdanitelná plnění, která uskutečnil bez daně v období, kdy měl být plátcem DPH. Stanovením daně náhradním způsobem tak podle názoru soudu byla naplněna funkce tohoto institutu spočívající v kompenzaci daně, kterou by žalobce jako plátcе DPH byl povinen odvést. V tomto ohledu proto napadené rozhodnutí plně koresponduje s konstantní judikaturou Nejvyššího správního soudu reprezentovanou účastníky řízení zmiňovanými rozsudky ze dne 12. 8. 2010, č. j. 1 Afs 59/2010 - 49, ze dne 23. 1. 2014, č. j. 9 Afs 35/2013 - 21, a ze dne 26. 11. 2015, č. j. 7 Afs 194/2015 - 33, dostupnými na www.nssoud.cz, které kladou důraz na kompenzační (reparační) účinek náhradního způsobu stanovení daně podle § 98 zákona o DPH.

Argumentuje-li žalobce svou daňovou povinností na vstupu a oprávněním uplatnit nárok na odpočet DPH, soud poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 11. 2015, č. j. 7 Afs 194/2015 - 33, dostupný na www.nssoud.cz, ve kterém Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že nelze vyvodit univerzální povinnost správce daně přihlídnout při stanovení DPH náhradním způsobem k dani na vstupu ani to, že by bylo povinností správce daně z vlastní iniciativy za situace, kdy daňový subjekt v průběhu daňového řízení žádné skutečnosti ohledně nároku na odpočet daně na vstupu neuplatnil a neprokazoval, zohlednit možné odpočty daně při stanovení DPH náhradním způsobem ve smyslu § 98 zákona o DPH. Zdejší soud k tomu dodává, že žalobce v průběhu daňového řízení neuvedl žádná konkrétní zdanitelná plnění, která by měly daňové orgány zohlednit jako potenciální odpočty daně na vstupu, a proto jim nelze vyčítat, že tyto skutečnosti při náhradním způsobu stanovení daně nezahrnuly do výpočtu.

Tvrzení žalobce, že způsob a výše vyměřené daně má absurdní důsledek, že je pro něj v podstatě likvidační, neboť je nucen odvést do státního rozpočtu prakticky celý zisk za rok 2012, nemůže mít podle názoru soudu absolutně žádný vliv na zákonnost či správnost napadeného rozhodnutí. Ustanovení o náhradním způsobu stanovení daně neobsahuje žádné pravidlo, které by umožňovalo jakkoli reagovat na potenciální likvidační charakter stanovené daně. Žalobce by měl mít na paměti, že se do této situace dostal výhradně v důsledku svého vlastního pochybení, kdy porušil zákon o DPH tím, že se včas neregistroval jako plátcе, a tím se zároveň připravil o možnost uskutečňovat v daném období zdanitelná plnění v režimu přenesení daňové povinnosti. Jak správně připomněl žalovaný, možný likvidační dopad náhradního stanovení daně může žalobce řešit prostřednictvím institutu posečkání daně podle § 156 a násl. daňového řádu.

K námitce žalobce, že vyšší než zákonnou povinnost nebo oprávnění žalovaného k zásahům do jeho práv nelze založit ustálenou správní praxí žalovaného, které se žalovaný nesprávně dovolává a jež není pramenem práva zákonné síly, soud konstatuje, že žalobci nebyla postupem podle § 98 zákona o DPH stanovena vyšší než zákonná povinnost a daňové orgány tím ani neoprávněně nezasáhly do práv žalobce. Soud souhlasí se žalobcem v tom, že ustálená praxe má sloužit k ochraně legitimního očekávání adresátů právních norem, nikoli k rozšiřování pravomoci státních orgánů a k možnosti ukládat povinnosti nad rámec zákona. Je však třeba zdůraznit, že v projednávané věci nedošlo ani k rozšíření pravomoci daňových orgánů ani k uložení povinnosti nad rámec zákona. V této souvislosti soud dodává, že neshledal ani porušení žalobcem pouze obecně zmíněného čl. 2 odst. 3 a 4 Listiny základních práv a svobod.

S ohledem na výše uvedené soud uzavírá, že neshledal důvody pro zrušení žalobou napadeného rozhodnutí, žalobu v mezích uplatněných žalobních bodů vyhodnotil jako 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). Případně-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 21. června 2017

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

Za správnost vyhotovení:
Gabriela Zlatová