



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Alexandra Krysla a soudkyň Mgr. Miroslavy Kašpírkové a Mgr. Jany Komínkové v právní věci žalobce **Gastro – Špalíček, s.r.o.**, se sídlem Mariánské Lázně, Hlavní třída 267/27, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 427/31, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14.10.2014 č.j. 27178/14/5000-14301-706470,

t a k t o:

- I. Žaloba se z a m í t á.
- II. Žádný z účastníků řízení n e m á právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í

I.

Napadené rozhodnutí.

Žalobce se žalobou domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 14.10.2014 č.j. 27178/14/5000-14301-706470 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým bylo zamítnuto jeho odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Karlovarský kraj, územního pracoviště v Mariánských Lázních (dále jen „prvoinstanční orgán“ či „správce daně“) ze dne 2.5.2014 č.j. 561009/14/2405-05702-401843 (dále jen „prvoinstanční rozhodnutí“), a toto rozhodnutí bylo potvrzeno.

Prvoinstančním rozhodnutím byla žalobci za období od 1.1.2012 do 30.6.2012 stanovena náhradním způsobem daň z přidané hodnoty ve výši 90 694 Kč podle § 98 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 31.12.2012 (dále jen „zákon

o dani z přidané hodnoty“), při nesplnění povinnosti registrovat se k dani z přidané hodnoty podle § 95 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty.

II. Žaloba.

Žalobce žalobu odůvodnil tím, že dne 16.11.2011 pod č.j. 68933/11970 podal dle zákona o dani z přidané hodnoty ke správci daně přihlášku k registraci k dani z přidané hodnoty k datu 1.1.2012, tedy v řádném termínu. Správce daně zaslal žalobci výzvu k prokázání skutečností č.j. 63184/12/1259-7040-1843, ve které konstatuje, že vzhledem ke skutečnosti, že k přihlášce k registraci k dani z přidané hodnoty nebyly doloženy skutečnosti tvrzené v podání, kontaktoval jednatele žalobce ve věci jejich doplnění = zde je nutno konstatovat, že §§ 94 a 95 zákona o dani z přidané hodnoty a ani poučení k přihlášce k dani z přidané hodnoty neurčuje, že se mají skutečnosti tvrzené v podání nějakým způsobem dokládat. Správce daně výzvou požadoval doplnění údajů pro registraci, tj. předložení obrátů, resp. tržeb ode dne vzniku společnosti. Žalobce doložil úhrny tržeb za rok 2010 a 2011 (tedy 24 měsíců, pro registraci k dani z přidané hodnoty se dle ustanovení § 6 zákona o dani z přidané hodnoty posuzuje 12 měsíců) do dne 21.12.2011 – tedy v dostatečném termínu pro ověření podmínky pro registraci k dani z přidané hodnoty k požadovanému termínu registrace k 1.1.2012 a provedení registrace k dani z přidané hodnoty v požadovaném termínu a dle zákona. Správce daně sám ve výzvě konstatuje, že po ověření údajů uvedených v přihlášce k registraci k dani z přidané hodnoty bylo zjištěno, že datum rozhodného dne pro povinnost zákonné registrace byl 31.10.2011, samotná registrace k 1.1.2012. Přesto správce daně požadoval doložit úhrny tržeb za roky 2008 a 2009, tedy nad rámec zákona, když si sám mohl z volně přístupných (a vlastních) registrací a evidencí zjistit, že žalobci byla zrušena registrace k dani z přidané hodnoty k 31.3.2009 – při zrušení registrace si správce daně nepochybně ověřil, že se jednalo o odůvodněnou žádost a obraty žalobce za posledních 12 měsíců nedosáhly 1 mil. Kč. Dále je z listin uložených v obchodním rejstříku (i u správce daně = výkaz zisků a ztráty tvořící přílohu k přiznání k dani z příjmů právnických osob) zřejmé, že žalobce za rok 2009 vykázal pouze ostatní provozní příjmy ve výši 132 tis Kč. Z výše uvedených důvodů se žalobci výzva správce daně jeví jako bezpředmětná a v rozporu se základními zásadami daňového řízení. Správce daně měl k dispozici veškeré podklady k tomu, aby přihlášku žalobce k registraci k dani z přidané hodnoty řádně vyhodnotil a žalobce zaregistroval k požadovanému termínu. Toto správce daně neučinil. Stížnost žalobce dle § 261 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“) proti výzvě byla správcem daně vyrozuměním o vyřízení stížnosti ze dne 23.11.2012 č.j. 76187/12/125010402379 zamítnuta a shledána bezdůvodnou. Správce daně protokolem o ústním jednání při správě daní ze dne 29.4.2014 č.j. 548150/14/2405-05702-401843 a následně platebním výměrem ze dne 2.5.2014 č.j. 561009/142405-05702-401843 na daň stanovenou náhradním způsobem za uskutečněná zdanitelná plnění uskutečněná bez daně v období 1.1.2012 do 30.6.2012 doměřil daň z přidané hodnoty v celkové výši 90.694,00 Kč. Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce v zákonné lhůtě odvolání, zaevidované dne 20.5.2014 pod č.j. 603245/14. Žalobce dále uvedl, že správce daně v odůvodnění platebního výměru podrobně popisuje svoji snahu o doplnění údajů na přihlášce k dani z přidané hodnoty, ale neuvádí, jaké pochybnosti měl konkrétně z údajů přihlášky k registraci k dani z přidané hodnoty, protože obrat za předcházejících 12 měsíců, jak ukládá zákon o dani z přidané

hodnoty, byl správci daně předložen. Předložený obrat, resp. tržba od vzniku společnosti, tedy od 11.4.2007, což je nepochybně podstatně více než předchozích 12 měsíců, za které se obrat pro registraci uvádí, a který byl v přihlášce uveden, nebyl správcem daně konkrétně zpochybněn. Správci daně byly předloženy úhrny tržeb za roky 2010 a 2011, tedy za 24 měsíců, to je podstatně více, než je požadavek zákona o dani z přidané hodnoty, a to v termínu pro provedení registrace k požadovanému datu 1.1.2012. Žalobci byla dříve zrušena registrace k dani z přidané hodnoty k 31.3.2009, a protože registrace byla bez problémů zrušena, dá se předpokládat, že správce daně dostal svým povinností vyplývajícím z ustanovení §106 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty ve znění platném pro rok 2009 a důvody uvedené v žádosti o zrušení registrace řádně prověřil (*Pokud plátce žádá o zrušení registrace, je povinen prokázat, že existují důvody pro zrušení registrace uvedené v odstavci 1)* a ověřil obrat nejméně 12 měsíců zpět, tedy od 31.3.2008 do 31.3.2009. Správce daně však v daňovém řízení neustále trval na doložení obratu (tržeb) za období od založení žalobce, kdy i z dokumentů známých správci daně (přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 2009 – výkaz zisku a ztráty) je jasné, že žalobce obrat pro povinnou registraci do té doby nesplňoval. Vzhledem ke skutečnosti, že žalobce změnil majitele, byly podklady požadované správcem daně nad rámec skutečností potřebných k registraci k dani z přidané hodnoty (obrat za roky před rokem 2010) od bývalé účetní společnosti zajištěny až 11.6.2012. Správce daně v platebním výměru konstatuje, „že v rámci registračního řízení bylo následně důkazy potvrzeno datum povinné registrace daňového subjektu k dani z přidané hodnoty k 1.1.2012.“. Správce daně si tedy jen potvrdil podklady předložené daňovým subjektem k registraci, a to že daňový subjekt dostal svým povinností a přihlášku k registraci podal v souladu se zákonem o dani z přidané hodnoty. Správce daně na základě svých zjištění zaregistroval daňový subjekt k dani z přidané hodnoty až k datu 1.7.2012, ač tak měl učinit k požadovanému termínu 1.1.2012, a přistoupil ke stanovení daně náhradním způsobem z tržeb za období leden až červen 2012, tedy za období, ve kterém daňový subjekt již po správci daně požadoval být k dani z přidané hodnoty registrován. Dle názoru žalobce měl správce daně k dispozici veškerá data k provedení registrace k dani z přidané hodnoty k požadovanému datu 1.1.2012 a měl tak učinit, a pokud by následně šetřením zjistil, že ze strany žalobce došlo k pochybení v datu registrace (dřívější období), pak za toto období mohl využít nástroj stanovení daně náhradním způsobem. Žalobce je přesvědčen, že správce daně měl k dispozici veškeré podklady pro provedení registrace k dani z přidané hodnoty. Správce daně nepostupoval v souladu s příslušnými předpisy, požadoval doložení skutečností, které neměly relevantní podklad, a tím poškodil žalobce v tom, že neprovedl registraci k dani z přidané hodnoty k datu uvedenému v přihlášce k registraci a znemožnil tak žalobci uplatnit nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění, která žalobce následně využil ke své ekonomické činnosti (tržby), ze kterých správce daně stanovil daň náhradním způsobem bez zohlednění přijatých zdanitelných plnění, tedy možných odpočtů.

Závěrem žalobce uvedl, že žalovaný řádně podané odvolání napadeným rozhodnutím zamítl a prvoinstanční rozhodnutí potvrdil. Žalobce spatřuje v napadeném rozhodnutí žalovaného porušení základních předpisů a zákonných norem, zejména zákona o dani z přidané hodnoty, tato rozhodnutí poškodila žalobce finančně ve výši doměřené daně náhradním způsobem. Žalovaný se ve zdůvodnění rozhodnutí o odvolání vůbec nezabývá meritem věci, sice konstatuje, že přihláška i podklady rozhodné pro registraci k dani z přidané hodnoty byly podány včas, ale trvá na požadavcích předložení podkladů jdoucích nad rámec

zákona, podklady měl k dispozici anebo jejich potřeba pro požadovaný úkon (registraci k dani z přidané hodnoty) není v souladu se zákonem a správce daně i žalovaný šli ve svých požadavcích nad rámec zákona a svým jednáním žalobce poškodily vyměřením daně náhradním způsobem.

III.

Vyjádření žalovaného k žalobě.

Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby. Ve vyjádření k žalobě, v části „Žalobní námitky a vymezení předmětu sporu“, žalovaný mimo jiné uvedl, že byt' žalobní návrh směřuje proti rozhodnutí žalovaného o odvolání proti platebnímu výměru stanovujícímu daň náhradním způsobem v důsledku nesplnění povinnosti se registrovat k dani z přidané hodnoty, předmět sporu spočívá v posouzení otázky oprávněnosti požadavku správce daně vzneseného vůči žalobci stran doložení skutečností tvrzených v přihlášce k registraci k dani z přidané hodnoty a na ně navazující vydání rozhodnutí o registraci k dani z přidané hodnoty ke dni 1.7.2012, nikoli ke dni požadovanému žalobcem a odpovídajícímu lhůtě stanovené § 6 zákona o dani z přidané hodnoty, tedy 1.1.2012. Žalobce ve svém žalobním návrhu dovozuje, že pokud by ho správce daně zaregistroval k dani z přidané hodnoty tak, jak to bylo požadováno v přihlášce k registraci uplatněné dne 16.11.2011, nenastaly by podmínky pro stanovení daně náhradním způsobem podle § 95 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty.

Žalobce podal dne 16.11.2011 pod č.j. 68933/11 přihlášku k registraci k dani z přidané hodnoty (dále jen „přihláška k registraci“). Vzhledem k tomu, že přihláška k registraci neobsahovala zejména údaje o obratu za předchozí kalendářní rok, kontaktoval správce daně nejprve telefonicky žalobce s požadavkem na doplnění údajů a důkazů, které by tvrzení uvedená v přihlášce k registraci osvědčily. Žalobce ani na opakovaný neformální požadavek správce daně nereagoval, proto vydal správce daně dne 16.12.2011 výzvu k doplnění údajů pro registraci podle § 129 odst. 1 daňového řádu, č.j. 71901/11/125970403099 (dále jen „Výzva“), ve které požadoval předložení obrátů ode dne vzniku společnosti. Této výzvě bylo ze strany žalobce kompletně vyhověno dne 11.6.2012. Správce daně bezprostředně poté žalobce zaregistroval jako plátce daně z přidané hodnoty dle § 129 odst. 2 daňového řádu v návaznosti na § 94 odst. 1 zákon o dani z přidané hodnoty ke dni 1.7.2012.

Po ověření údajů uvedených v přihlášce k registraci bylo zjištěno, že datum rozhodné pro povinnost zákonné registrace bylo 31.10.2011. Žalobce měl být tedy dle § 94 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty registrován k 1.1.2012, ale protože vadu přihlášky k registraci odstranil až dne 11.6.2012, proběhla jeho registrace v souladu s § 128 odst. 2 daňového řádu ke dni 1.7.2012. Za období, po které žalobce nesplnil svoji registrační povinnost, tedy od 1.1.2012 do 30.6.2012, stanovil správce daně, v souladu s § 98 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, daň náhradním způsobem ve výši 90.694 Kč. Žalobce se proti rozhodnutí správce daně dne 20.5.2014 řádně a včas odvolal. Žalobce ve svém odvolání tvrdil, že správce daně neuvedl, jaké pochybnosti měl konkrétně z údajů na podané přihlášce, protože obrat za předcházejících 12 kalendářních měsíců byl předložen. Správci daně byly spolu s přihláškou předloženy úhrny úplat za roky 2010 a 2011, tedy za 24 měsíců, to je podstatně více, než je požadavek zákona o dani z přidané hodnoty, a to v termínu pro provedení registrace k požadovanému datu 1.1.2012. Společnosti byla již dříve zrušena

registrace k dani z přidané hodnoty, k čemuž byl správcem daně zkoumán obrat od 31.3.2008 do 31.3.2009. I přesto správce daně stále trval na předložení obratu ode dne vzniku společnosti, i když mu z dokumentů bylo jasné, že společnost do té doby obrat pro povinnou registraci nesplňovala. Podle žalobce byly podklady požadované správcem daně bez relevantního důvodu a nad rámec skutečností potřebných k registraci, správce daně svým postupem poškodil žalobce a znemožnil mu nárokování nadměrného odpočtu z přijatých zdanitelných plnění vztahujících se k tržbám, z nichž byla daň stanovena náhradním způsobem.

Ve vyjádření k žalobě, části „Argumentace žalovaného“, se pak žalovaný nejprve vyjádřil k povaze daně z přidané hodnoty a pod body [1] - [15] připomněl dotčenou právní úpravu obsaženou v zákoně o dani z přidané hodnoty, daňovém řádu a v zákoně č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Následně uvedl, že považuje za směřodlatné, že žalobce podal dne 16.11.2011 neúplnou přihlášku k registraci. Ani na základě opakovaného neformálního požadavku správci daně nevyhověl a potřebné chybějící údaje nedoplňil. Vzhledem k jeho pasivitě vznikly správci daně pochybnosti o údajích v přihlášce uvedených, a proto vydal dne 16.12.2011 Výzvu, ve které požadoval po žalobci, aby ve stanovené lhůtě a v souladu s § 129 odst. 1 daňového řádu doložil obraty, resp. tržby ode dne vzniku společnosti. Oprávněný požadavek správce daně vycházel ze skutečnosti, že obrat pro registraci k dani z přidané hodnoty se počítá vždy postupně za 12 předcházejících kalendářních měsíců, tedy ve většině případů za období, která se neshodují s kalendářním rokem. Správce daně proto ke svému posouzení potřeboval podrobnější údaje z účetnictví než ty, které jsou uvedeny souhrnně ve výkazech k 31.12. příslušného roku odevzdaných k dani z příjmů právnických osob. Požadavek na doložení měsíčních tržeb žalobce uskutečněných v letech 2007, 2008, 2009, 2010 a 2011 nebyl takového rozsahu, aby vyžadoval 6 měsíční lhůtu ke shromáždění, neboť tyto údaje by měl mít daňový subjekt běžně k dispozici ve svém účetnictví. Přesto doložil žalobce ve lhůtě stanovené správcem daně Výzvou požadované obraty pouze za roky 2010 a 2011. Zbylé skutečnosti nutné k posouzení správnosti údajů v přihlášce k registraci, tedy obraty za roky 2007, 2008 a 2009, byly doloženy vinou pozdní součinnosti žalobce až dne 11.6.2012, tedy po uplynutí lhůty stanovené správcem daně ve Výzvě, v důsledku čehož se považuje přihláška za podanou až dnem 11.6.2012 (viz bod [4]), tedy opožděně ve vztahu k datu povinné registrace 1.1.2012. Ke zpoždění v registraci nedošlo tedy ze strany správce daně, nýbrž vinou žalobce. Pokud žalobce nebyl schopen požadované doklady ve stanovené lhůtě doložit, mohl dle daňového řádu v předmětné věci požádat správce daně o prodloužení stanovené lhůty v souladu s § 36 nebo v případě naplnění objektivních důvodů požádat správce daně o navrácení lhůty v předešlý stav dle § 37. Žádný z prostředků nabízených daňovým řádem však žalobce nevyužil. Fakt, že výsledek registračního řízení osvědčil tvrzení žalobce, nic nemění na tom, že správce daně byl oprávněn požadovat, aby žalobce svá tvrzení v přihlášce uvedená vysvětlil, doložil, doplnil či změnil (viz bod [3]). Žalovaný shodně se svým rozhodnutím o odvolání trvá na tom, že správce daně postupoval v předmětné věci v souladu se zákonem. Žalobce nemohl v případě přihlášky k registraci, u které skutečnosti potřebné k jejímu ověření doložil až dne 11.6.2012, očekávat, že se stane plátcem daně ode dne 1.1.2012. Správce daně dodržel při registračním řízení lhůtu ustanovenou v § 129 odst. 4 daňového řádu (viz bod [5]) a rozhodl o podané přihlášce do 30 dnů ode dne jejího podání (resp. doplnění požadovaných údajů po uplynutí lhůty stanovené k doplnění podání ve smyslu § 128 daňového řádu), tedy dne 12.6.2012, kdy rozhodnutím č.j. 53046/12/125970403099

zaregistroval žalobce jako plátce daně z přidané hodnoty ode dne 1.7.2012. V důsledku nesplnění registračních povinností aplikoval správce daně zcela správně § 98 zákona o dani z přidané hodnoty (viz bod [6]). Pro účely stanovení daně náhradním způsobem byl žalobce vyzván k doložení uskutečněných plnění za relevantní období ode dne 1.1.2012 do 30.6.2012 a daň byla na základě doložených podkladů stanovena náhradním způsobem v souladu s § 98 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty (viz bod [7]). V podrobnostech ohledně opodstatněnosti požadavku správce daně k doplnění údajů pro registraci uplatněného podle § 129 odst. 1 daňového řádu žalovaný odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí o odvolání, ve kterém se k této záležitosti důkladně vyjádřil, a jen stručně shrnul, že při přezkoumání prvoinstančního rozhodnutí nebylo zjištěno pochybení v postupu správce daně, které by vedlo k poškození žalobce či v krácení na jeho právech. Požadavek správce daně na doplnění podkladů pro registraci k dani z přidané hodnoty nebyl ani nepřiměřený ani nezákonný, ba nebyl ani projevem libovůle správce daně.

IV.

Replika žalobce.

Žalobce v replice k vyjádření žalovaného uvedl, že žalovaný se ve svém vyjádření odvolává na to, že správce daně postupuje v duchu základních zásad správy daní (bod 9) a postupuje v souladu se zákony a jinými právními předpisy. Zároveň se odkazuje na zásady proporcionality (bod 11) a použití prostředků, které daňový subjekt nejméně zatěžují. Tvůrce zákona o dani z přidané hodnoty měl nepochybně též úmysl, proto do zákona včlenil lhůtu pro prokazování obratu k registraci k dani z přidané hodnoty 12 měsíců, ne 16, ne 20, ne 24 ani ne 36 měsíců. Žalovaným citovaný zákon obsahuje uvedené, ale zákon o dani z přidané hodnoty jako *lex specialis* určuje lhůtu 12 měsíců pro potřeby registrace k dani z přidané hodnoty. Požadavek správce daně na doložení obrátů za dobu delší se žalobci v tomto případě jeví v rozporu se zákonem o dani z přidané hodnoty a v rozporu s argumenty uváděnými žalovaným v bodech 9, 10 a 11 jeho vyjádření. Žalobce dále zopakoval, že správce daně měl k dispozici veškerá požadovaná data (daňová přiznání k dani z příjmů právnických osob včetně výkazů udávajících výši obrátů) za požadovaná období a jeho požadavek šel nad rámec zákona o dani z přidané hodnoty. Správce daně obdržel požadovaná data za roky 2010 a 2011 do 21.12.2011, tedy v termínu pro provedení registrace k dani z přidané hodnoty k požadovanému termínu k 1.1.2012. Další požadavek správce daně na doložení úhrnů tržeb za roky 2008 a 2009 se žalobci jeví jako libovůle správce daně, tedy nad rámec ustanovení o registraci k dani z přidané hodnoty v příslušném zákoně. Žalobce setrval na svém požadavku na zrušení napadeného rozhodnutí.

V.

Posouzení věci soudem.

Vzhledem k tomu, že žalobce i žalovaný souhlasili s rozhodnutím o věci samé bez jednání, rozhodl soud v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen s.ř.s.), o věci samé bez jednání.

V souladu s § 75 odst. 1, 2 s.ř.s. vycházel soud při přezkoumání napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, a napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích žalobních bodů uplatněných v žalobě.

A.

Finanční úřad v Mariánských Lázních vydal dne 12.6.2012 rozhodnutí o registraci žalobce k dani z přidané hodnoty, a to odkazem na ustanovení § 129 odst. 4 daňového řádu, podle kterého *„správce daně rozhodne o registraci ve lhůtě 30 dnů ode dne podání přihlášky, popřípadě ode dne odstranění jejích vad; ve zvlášť složitých případech může tuto lhůtu prodloužit nejbližší nadřízený správce daně“* a § 94 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, podle kterého *„osoba povinná k dani, se sídlem nebo místem podnikání v tuzemsku, jejíž obrat za nejvýše 12 kalendářních měsíců přesáhne částku uvedenou v § 6, se stává plátcem od prvního dne třetího měsíce následujícího po měsíci, ve kterém překročila stanovený obrat, nestane-li se podle tohoto zákona plátcem dříve. Nesplní-li registrační povinnost podle § 95 odst. 1, stává se plátcem datem účinnosti registrace uvedeným na rozhodnutí o registraci“, a to s účinností od 1.7.2012. Žalobce proti tomuto rozhodnutí nepodal odvolání, a proto nabylo právní moci dne 24.7.2012.*

Vydání tohoto rozhodnutí předcházelo podání přihlášky žalobce k registraci k dani z přidané hodnoty a výzva k doplnění údajů pro registraci podle § 129 odst. 1 daňového řádu ze dne 16.12.2011, podle kterého *„správce daně prověří údaje uvedené daňovým subjektem v přihlášce k registraci a v případě pochybností o jejich správnosti nebo úplnosti vyzve daňový subjekt, aby údaje vysvětlil, doložil, popřípadě doplnil nebo změnil, a zároveň stanoví lhůtu, v níž je daňový subjekt povinen tak učinit“.*

Prvoinstanční orgán ve výzvě uvedl, že *„dne 16.11.2011 obdržel přihlášku k registraci k dani z přidané hodnoty. Správce daně pochybuje, zda bylo správně uvedeno datum rozhodného dne pro povinnost zákonné registrace, neboť nebylo možné ověřit částku obratu za nejbližších 12 předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců. Vyzýváme Vás proto podle ust. § 92 odst. 3 a ust. § 129 odst. 1 daňového řádu, abyste ve lhůtě do 15 dnů ode dne doručení této výzvy, předložili obraty, resp. tržby ode dne vzniku Vaší společnosti“.*

Do dne 21.12.2011 žalobce předložil *„měsíční obraty za roky 2010 a 2011“*, dne 11.6.2012 pak byly předloženy i *„obraty za roky 2008 a 2009“.*

B.

Podle § 98 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty nesplní-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.

V ustanovení § 95 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty je pak uvedeno, že osoba povinná k dani, která se stává plátcem podle § 94 odst. 1, jejíž obrat překročil částku uvedenou v § 6, je povinna podat přihlášku k registraci do 15 dnů po skončení kalendářního měsíce, ve kterém překročila stanovený limit.

K tomu, aby mohlo být vydáno prvoinstanční rozhodnutí, bylo nezbytné vyřešit otázku, zda žalobce splnil či nesplnil povinnost registrovat se podle § 95 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty.

V době vydání prvoinstančního rozhodnutí již tato otázka byla vyřešena pravomocným rozhodnutím Finančního úřadu v Mariánských Lázních o registraci žalobce k dani z přidané hodnoty ze dne 12.6.2012. Finanční úřad v Mariánských Lázních dospěl k závěru, že žalobce nesplnil registrační povinnost podle § 95 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, a proto v souladu s ustanovením § 94 odst. 1 věta druhá zákona o dani z přidané hodnoty rozhodl o tom, že se žalobce stává plátcem datem účinnosti registrace uvedeným na rozhodnutí o registraci, tj. dnem 1.7.2012.

S ohledem na to, že podle § 99 odst. 1 věta první daňového řádu vyskytne-li se v řízení otázka, o které již pravomocně rozhodl příslušný orgán veřejné moci, je správce daně takovým rozhodnutím vázán, nemohl prvoinstanční orgán vyřešit otázku splnění či nesplnění povinnosti registrovat se podle § 95 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty jinak než jak ji vyřešil Finanční úřad v Mariánských Lázních.

Pokud žalobce nepodal odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu v Mariánských Lázních o registraci žalobce k dani z přidané hodnoty ze dne 12.6.2012, a toto rozhodnutí nabylo právní moci, zbavil se možnosti následného přezkumu správnosti vyřešení otázky splnění či nesplnění povinnosti registrovat se podle § 95 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty. Odvolací námitky žalobce uplatněné teprve v odvolání proti prvoinstančnímu rozhodnutí a zpochybňující správnost vyřešení otázky splnění či nesplnění povinnosti registrovat se podle § 95 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty tak nemohly být shledány důvodnými.

To samé platí i pro žalobcovy námitky žalobní. Jak vyplývá například z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 17.7.2008, č.j. 2 Afs 11/2008-101 (rozsudky Nejvyššího správního soudu jsou dostupné na www.nssoud.cz), proti rozhodnutí o odvolání proti rozhodnutí o registraci plátcem daně z přidané hodnoty lze brojit žalobou ve správním soudnictví. Tím že žalobce v eventuálním soudním řízení nezpochybnil správnost vyřešení otázky splnění či nesplnění povinnosti registrovat se podle § 95 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, nemůže se přezkoumání správnosti této otázky dovolávat teprve nyní. V tomto směru lze analogicky odkázat na závěry, ke kterým dospěl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 28.11.2008, č.j. 8 Afs 64/2008 – 51. Nejvyšší správní soud v odůvodnění tohoto rozsudku uvedl, že „*připomíná § 48 daňového řádu, podle kterého se může příjemce rozhodnutí odvolat proti rozhodnutí, s možností následného soudního přezkumu podle § 65 s. ř. s. Takto vymezeným rozsahem přezkumu je vázán rovněž soud, při zachování zásady dispoziční. Stěžovatel se proti rozhodnutí o zrušení registrace k DPH neodvolal, resp. se odvolal opožděně po téměř devíti měsících od marného uplynutí lhůty podle § 48 odst. 5 daňového řádu. Přestože byl stěžovatel v rozhodnutí o zrušení registrace k DPH řádně poučen o tom, že je proti němu přípustné odvolání, takové odvolání včas nepodal. Stěžovatel závěry ani postup správce daně v řízení o zrušení registrace k dani z přidané hodnoty přípustnými opravnými prostředky nezpochybnil. Nejvyšší správní soud proto shodně s*

krajským soudem uzavírá, že rozhodnutí, která mohla být nyní podrobena soudnímu přezkumu, jsou pouze rozhodnutí o zastavení řízení ve věci podaných daňových přiznání k dani z přidané hodnoty podle § 27 odst. 1 písm. h) daňového řádu a rozhodnutí o dodatečném vyměření daně z přidané hodnoty, nikoli však rozhodnutí o zrušení registrace k dani z přidané hodnoty ve smyslu § 39 odst. 1 zákona o DPH. Ve vztahu k přezkumu rozhodnutí předcházejících dalším rozhodnutím správce daně, aniž by předcházející rozhodnutí byla samostatně napadena žalobou, Nejvyšší správní soud poukazuje na svou ustálenou judikaturu, ve které (byť ve vztahu k poměru platebních výměrů na daň a platebních výměrů na penále) vymezil hranice takového přezkumu (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 5. 2005, čj. 1 Afs 137/2004 - 62, č. 1182/2007 Sb. NSS, a ze dne 20. 12. 2007, čj. 5 Afs 136/2006 - 60, www.nssoud.cz). Závěry vyplývající z citované judikatury jsou analogicky použitelné i v nyní posuzované věci. V řízení proti rozhodnutím, která jsou předmětem stávajícího soudního řízení, tak nelze zásadně přezkoumávat, v souladu s principy zákonnosti a legitimacy, jiná než napadená rozhodnutí, pokud zákon nestanoví výslovně jinak. V dané věci je nutné, v důsledku neuplatnění řádného opravného prostředku, ve vztahu k rozhodnutí o zrušení registrace k dani z přidané hodnoty, vycházet ze zásady presumpce správnosti a platnosti tohoto rozhodnutí. Důsledky této zásady jistě nemusely být stěžovateli známy, i zde však platí zásada *vigilantibus iura* (bdělým náleží práva). V souvislosti s takto nastíněnou procesní odpovědností účastníka daného řízení je nutné upozornit, že to byl stěžovatel, kdo nevyužil pro nápravu údajně nezákonného rozhodnutí možnosti, které mu právní úprava nabízela. Nejvyšší správní soud dále konstatuje, že se stěžovatel žalobními námitkami (shodně jako tak činí v kasační stížnosti) dovolával důvodů, které by měly místo spíše v žalobním řízení proti rozhodnutí o zrušení registrace k dani z přidané hodnoty, nikoliv však v řízení o zastavení řízení o daňových přiznáních a v řízení o dodatečném platebním výměru. K nápravě právních vad pravomocného rozhodnutí o zrušení registrace k DPH měl stěžovatel využít institutu odvolacího a žalobního řízení, neboť takovou možnost mu právní řád umožňoval. Nejvyšší správní soud poznamenává, že sám stěžovatel svým jednáním přispěl k tomu, že měl v konečném důsledku velmi zúžený prostor pro případné námitky proti rozhodnutím, která byla podložena rozhodnutím o zrušení registrace k dani z přidané hodnoty. Pouze k jeho tíži je tak třeba připsat, že v případě rozhodnutí o zrušení registrace k DPH nevyužil možnosti, kterou mu skýtá postup podle § 48 daňového řádu a následně postup podle § 65 s. ř. s. Za této situace nelze v řízení o dodatečném vyměření daně či v řízení o podaných daňových přiznáních zkoumat nedostatky rozhodnutí, které bylo možné zpochybnit v jiném řízení. Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že vytykáací řízení, které vyústilo v dodatečné vyměření daně, stejně jako řízení o daňových přiznáních za zdaňovací období ledna až srpna roku 2004 a řízení o zrušení registrace k DPH, představují procesně samostatná řízení, přičemž vyčerpáním opravných prostředků v jednom z nich nemůže dojít k současné konzumaci opravných prostředků v řízení druhém. Soudní přezkum za této procesní situace nemůže zpochybňovat správnost závěrů jiných daňových řízení. Nejvyšší správní soud proto neshledal ani tyto námitky důvodnými. Ostatně, stěžovatel sám připustil, že postup správce daně při dodatečném vyměření daně byl ve shodě s úpravou obsaženou v § 5 odst. 5 zákona o DPH, jakkoliv v tomto kontextu zdůraznil, že pouze v případě plátce, jemuž byla registrace zrušena po právu“.

Soud tudíž nemohl shledat důvodnou žádnou ze žalobních námitek zpochybňujících správnost vyřešení otázky splnění či nesplnění povinnosti registrovat se podle § 95 odst. 1

zákona o dani z přidané hodnoty, resp. že „*správce daně měl zaregistrovat daňový subjekt k dani z přidané hodnoty k požadovanému termínu 1.1.2012 a nikoli až k datu 1.7.2012*“.

Soud neshledal důvodnou ani námitku žalobce o tom, že mu bylo „*znemožněno uplatnit nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění, která žalobce následně využil ke své ekonomické činnosti (tržby), ze kterých správce daně stanovil daň náhradním způsobem bez zohlednění přijatých zdanitelných plnění, tedy možných odpočtů*“. Na tuto skutečnost totiž pamatuje ustanovení § 79 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, podle kterého osoba povinná k dani, která se stala plátcem, má nárok na odpočet daně u přijatého zdanitelného plnění pořízeného před datem registrace, pokud toto plnění je k datu registrace součástí jejího obchodního majetku. Nárok na odpočet daně se nevztahuje na daň uplatněnou u zboží, nemovitosti nebo služeb pořízených před lhůtou delší než 12 měsíců před datem registrace. Datem registrace se rozumí datum účinnosti registrace uvedené na rozhodnutí o registraci. Uplatnění případných nároků na odpočet daně u přijatého zdanitelného plnění pořízeného před datem registrace tak bylo zcela v dispozici žalobce. Znovu je potřebné připomenout, že rozhodnutí o registraci žalobce k dani z přidané hodnoty ze dne 12.6.2012 s účinností od 1.7.2012 nabylo právní moci již dne 24.7.2012.

C.

Zcela nad rámec uvedeného je vhodné upozornit na to, že na základě ustanovení § 129 odst. 1 daňového řádu byl Finanční úřad v Mariánských Lázních povinen prověřit údaje uvedené daňovým subjektem v přihlášce k registraci a v případě pochybností o jejich správnosti nebo úplnosti vyzvat žalobce, aby údaje vysvětlil, doložil, popřípadě doplnil nebo změnil, a zároveň stanovit lhůtu, v níž je žalobce povinen tak učinit.

S ohledem na skutečnost, že žalobce k přihlášce k registraci k dani z přidané hodnoty nepřiložil listiny, ze kterých by bylo možné ověřit správnost jeho tvrzení uvedených v přihlášce, nemohl Finanční úřad v Mariánských Lázních správnost těchto údajů prověřit. Je proto logické, že vydal výzvu, ve které žalobce vyzval k „*předložení obrátů, resp. tržeb ode dne vzniku společnosti*“. Tento požadavek je pro jakýkoli daňový subjekt jednoduše splnitelný, neboť je požadováno sdělení údajů, které vyplývají z účetnictví, které je každý daňový subjekt povinen vést. Znalost požadovaných údajů je přitom nezbytná k posouzení otázky, ke kterému datu ve skutečnosti obrat překročil částku uvedenou v § 6 zákona o dani z přidané hodnoty, neboť i když daňový subjekt tvrdí určité datum, ve skutečnosti tomu tak býti nemusí.

Na těchto skutečnostech není způsobilé cokoli změnit tvrzení žalobce o tom, že „*vzhledem ke skutečnosti, že společnost změnila majitele, byly podklady požadované správcem daně nad rámec skutečností potřebných k registraci k DPH (obrat za roky před rokem 2010), od bývalé skutečnosti zjištěny až 11.6.2012*“. Tato skutečnost není skutečností, která by ospravedlňovala zpoždění žalobce ve včasném splnění výzvy, neboť je důsledkem vlastní nedbalosti „*nového majitele*“, když „*převzal společnost*“, aniž by měl k dispozici její účetnictví. Důsledky nesplnění výzvy tak jsou přičitatelné výhradně jemu, resp. žalobci.

Nedůvodnými jsou i námitky žalobce o tom, že si měl uvedené údaje správní orgán dohledat sám. Na základě ustanovení § 92 odst. 3 daňového řádu je to daňový subjekt, kdo prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Vyžádané údaje byly potřebné k ověření správnosti tvrzení žalobce, přičemž tyto měl mít žalobce k dispozici.

Vzhledem k tomu, že žalobce nedodržel lhůtu stanovenou ve výzvě, bylo nutné v souladu s ustanovením § 129 odst. 2 věta druhá daňového považovat přihlášku k registraci za podanou až dnem 11.6.2012, tedy opožděně.

VI.

Rozhodnutí soudu.

Soud neshledal žádný ze žalobcem uvedených žalobních bodů důvodným, a proto žalobu podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl, neboť není důvodná.

VII.

Náklady řízení.

Podle § 60 odst. 1 s.ř.s. by měl právo na náhradu nákladů řízení žalovaný, když měl ve věci plný úspěch. Jelikož žalovanému žádné důvodně vynaložené náklady nevznikly, rozhodl soud, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení. Za důvodně vynaložené náklady soud nepovažoval ani žalovaným požadovanou „náhradu nákladů řízení v paušální částce 300 Kč podle § 13 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátní tarif“. A to z důvodů, které Nejvyšší správní soud uvedl například ve svém rozsudku ze dne 15.1.2015, č.j. 9 Afs 302/2014 – 47, v bodech 31-33: „Žalovaný požadoval paušální náhradu nákladů ve výši 300 Kč v souvislosti s jedním úkonem právní služby, spočívajícím v písemném vyjádření ke kasační stížnosti podle § 13 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů. Žalovaný dovodil, že má nárok na paušální náhradu nákladů na základě § 36 odst. 1 s. ř. s. a nálezů Ústavního soudu ze dne 7. 10. 2014, sp. zn. Pl. ÚS 39/13. K návrhu žalovaného Nejvyšší správní soud konstatuje, že rovnost účastníků řízení podle § 36 odst. 1 s. ř. s. není nikterak narušena, pokud žalovanému správnímu orgánu není v soudním řízení správním, ve kterém měl plný úspěch, přiznána paušální náhrada nákladů řízení. Ve smyslu § 13 odst. 1 a 3 advokátního tarifu náleží náhrada hotových výdajů účelně vynaložených v souvislosti s poskytnutím právní služby advokátovi, přičemž nedohodl-li se advokát s klientem na jiné paušální částce, činí tato částka 300 Kč za jeden úkon právní služby. Podle nálezů Ústavního soudu ze dne 7. 10. 2014, sp. zn. Pl. ÚS 39/13, „[z]ákladu rovnosti účastníků řízení ve smyslu článku 37 odst. 3 Listiny základních práv a svobod naplňuje přiznání paušální náhrady coby náhrady hotových výdajů podle jejich demonstrativního výčtu v § 137 odst. 1 občanského soudního řádu i účastníkovi řízení, který advokátem zastoupen není, a to v situacích, v nichž by účastníkovi řízení zastoupenému advokátem byla přiznána taková náhrada podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu.“ A contrario z citovaného nálezů Ústavního soudu vyplývá, že paušální náhradu nákladů nelze přiznat účastníkovi řízení, pokud by mu paušální náhrada nákladů nepříslušela ani při zastoupení advokátem (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 11. 2014, č. j. 4 As 220/2014-20). Taková situace zcela

jednoznačně nastala v nyní posuzované věci. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 4. 2007, č. j. 6 As 40/2006 - 87, publ. pod č. 1260/2007 Sb. NSS, „(...) v případě, že v soudním řízení správním vystupuje jako účastník orgán veřejné správy v oboru své působnosti, není v zásadě důvodně vynaloženým nákladem, pokud se v takovém řízení nechá zastoupit. (...) Stejně tak Vrchní soud v Praze konstatoval, že povinnost správního úřadu jím vydané rozhodnutí hájit na soudě proti správní žalobě představuje samozřejmou součástí povinností plynoucí z běžné správní agendy. Nelze proto spravedlivě žádat na žalobci, aby hradil náklady, vzniklé tím, že správní úřad udělil k zastupování plnou moc advokátovi (srov. usnesení Vrchního soudu v Praze ze dne 30. 1. 1998, č. j. 6 A 90/96 - 23).“ Podle citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu by žalovanému nemohla být přiznána paušální náhrada nákladů, pokud by byl zastoupen advokátem, a proto ve smyslu citovaného nálezu Ústavního soudu mu tato náhrada nemůže být přiznána ani v případě, kdy zastoupen není“.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku lze podat do dvou týdnů po jeho doručení kasační stížnost u Nejvyššího správního soudu. Lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud (§ 12 odst. 1, § 102, § 106 odst. 2 a 4 s.ř.s.).

V Plzni dne 29. ledna 2016

Mgr. Alexandr Krysl, v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:
Lenka Kovandová