



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ing Viery Horčicové a soudců Mgr. Jiřího Lifky a Mgr. Kamila Tojnera v právní věci žalobkyně: **Mgr. M. D. J.**, bytem K., zast. 3 LSA, a.s. IČ 25648721, se sídlem Holečkova 31, Praha 5, jednající JUDr. Stanislavem Lžičařem, daňovým poradcem, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 427/31, o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 23.4.2012, č.j. 6078/12-1300-106516,

t a k t o :

I. Žaloba se zamítá.

II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobkyně se podanou žalobou domáhá přezkoumání v záhlaví uvedeného rozhodnutí, kterým bylo k odvolání změněno rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 1 ze dne 17.1.2011, č.j. 1842/11/001913105303, o uložení náhrady za neuplatnění daně při nesplnění povinnosti se registrovat k dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) podle § 95 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“). Změna prvostupňového rozhodnutí se týkala výše částky náhrady z 299.472, Kč na 291472,-Kč.

Žalobkyně vznesla tyto žalobní námitky:

Žalovaný se nezabýval otázkou prekluze práva náhradu předeepsat. V posuzovaném případě je dle žalobce zavádějící i doba vymezená ust. § 98 odst. 1 ZDPH tak, že celková částka náhrady, resp. sankce, se počítá od data, kdy se osoba povinná k dani měla stát plátcem, až do data, kdy se stala plátcem na základě rozhodnutí správce daně. Takto formulované období počítání výše náhrady navozuje dojem, podle kterého může být sankce za nesplnění právní povinnosti počítána za neomezeně dlouhou dobu, bez jakéhokoliv omezení, současně se takto navozuje i dojem, podle kterého v případě sankce dle podmínek ust. § 98 ZDPH neexistuje doba, která by limitovala (u)plynutím zánik práva sankci uplatnit. K otázkám zániku práva na straně orgánu veřejné moci lze dle žalobce obecně

vztáhnout judikaturu soudních orgánů, když konkrétně lze odkázat např. na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. února 2009, čj. 1 Afs 15/2009-105, č. 1837/2009 Sb. NSS. Pro právní posouzení prekluze práva ve vztahu aplikaci náhrady dle ust. § 98 ZDPH se tak dle právního názoru žalobce použije ust. § 148 d.ř. V řízení se dle názoru žalobkyně stal nesporným závěr žalovaného, podle kterého se žalobkyně měla stát plátcem daně z přidané hodnoty ke dni 1.3.2007, a v takovém případě mělo být daňové přiznání podáno ve lhůtě 25.4.2007. Tímto dnem počal běh prekluzivní lhůty ve smyslu ust. § 148 odst. 1 d.ř., a to při použití ust. § 264 odst. 1 d.ř. Lhůta pro pravomocné stanovení povinnosti náhrady dle podmínek vymezených ust. § 98 ZDPH uplynula ke dni 25.4.2010. Žalovaný stanovil výši náhrady až žalobou dotčeným rozhodnutím, ke dni 23.4.2012, s doručením dotčeného rozhodnutí dne 30.4.2012. Z výše uvedených skutečností se dovozuje závěr, podle kterého žalovaný stanovil povinnost platit náhradu za nesplnění zákonné povinnosti v smyslu ust. § 95 ZDPH po uplynutí zákonné lhůty, kdy tak bylo možné učinit.

Druhou žalobní námitku směřuje žalobkyně do způsobu, jakým žalovaný, resp. správce daně, vedl řízení o výši povinnosti platit náhradu, která je ve smyslu ust. § 98 odst. 3 zákona považována za úhradu daně. Důvodně předpokládaným postupem dle žalobkyně bylo vytýkáci řízení, alternativně pak zahájení daňové kontroly ve smyslu ust. § 16 tehdy platného zákona o správě daní a poplatků, podle kterého je daňová kontrola určena ke zjištění nebo prověření daňový základu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně u daňového subjektu. V tomto smyslu je dle žalobkyně důvodné tvrzení, podle kterého je zjištění o výši částek, které měly být v rozhodném období podrobeny dani z přidané hodnoty jinou okolností, které je spojena s odvodem daně ve smyslu ust. § 95 odst. 3 ZDPH. Je pak další, a nikoliv nepodstatnou skutečností, že pouze proces daňové kontroly umožňuje žalobkyni realizaci všech práv spojených s daňovým řízením, a to včetně práva mít při ukončení daňové kontroly k dispozici písemnou zprávu se všemi relevantními závěry včetně správní úvahy správce daně. Tím, že nebyla zahájena daňová kontrola, případně vytýkáci řízení, neumožnil správce daně žalobkyni realizaci všech práv, která jsou spojena s právem daňového subjektu v rámci daňového řízení, jehož výsledkem je stanovení výše daně, nebo jako v tomto případě výše náhrady, která je zákonem považována za daň.

Třetí žalobní námitka směřuje do výše sankce, která byla žalobkyni udělena v maximální možné výši 10%. Za první žalobkyně splnila povinnost být opožděně, za druhé k porušení povinnosti došlo z neznalosti a za třetí plnila si průběžně jiné daňové povinnosti a žalovaný mohl zjistit pochybení žalobkyně dříve než po 3 letech a tím minimalizovat důsledky. Z výše uvedeného se pak dovozuje, že v dané věci nebyl dán prostor pro použití maximální možné výše sankce 10%, neboť při objektivním zohlednění skutečností, které hovoří ve prospěch žalobkyně, by musel i přes veškerou svoji argumentaci, jak je uvedena v žalobě dotčeném rozhodnutí, žalovaný maximální možnou sazbu sankce snížit minimálně z důvodu, kdy sama žalobkyně svoji činností, bez donucení ze strany orgánu veřejné moci, dobrovolně splnila svoji povinnost registrace plátce daně z přidané hodnoty. Stejně tak by dle žalobkyně mělo mít na výši sazby sankce vliv to, že do doby udělení sankce žalobkyně nebyla v opakované kolizi s daňovým právem, žalobkyně si plnila a plní povinnosti daňového subjektu bez zásadních nedostatků, zejména pak včas a řádně podává daňová hlášení v oblasti daně z příjmu. Právě oblast daně z příjmu je přitom ve výši obrátu spojená se zdanitelnými příjmy rozhodnými pro povinnou registraci v oblasti plátce DPH. Je skutečností, že ani správce daně při využití veškeré specializované výpočetní techniky, při nesporné znalosti podmínek, spojených se správou daně, nezjistil žádnou pochybnost o možném porušení zákona dříve než po třech letech. V období více než tří let bylo dle žalobkyně možné porušení registrační povinnosti dovodit. Z těchto důvodů žalobkyně dovozuje, že žalovaný posoudil i otázku výše sankce po právní stránce nesprávně tím, že ve svém rozhodnutí nezohlednil nic,

co by svědčilo pro snížení sankce, a to přesto, že takové okolnosti jsou v řízení nesporné a jsou prokazatelné z obsahu správního spisu.

Na základě výše uvedeného žalobkyně navrhla, aby soud rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že správce daně uložil žalobkyni náhradu za neuplatnění daně při nesplnění zákonné registrační povinnosti podle § 98 zákona DPH, ve znění platném do 30. 10. 2007 v celkové výši 299.472,-Kč. Z titulu dosažení obratu stanoveného v § 6 zákona o DPH se žalobkyně měla stát plátcem daně z přidané hodnoty ke dni 1. 3. 2007, přihlášku k registraci však podala až dne 14. 6. 2010. Při výpočtu náhrady správce daně vycházel ze žalobkyní doložených příjmů za zdanitelná plnění, která byla uskutečněna bez daně v období od 1. 10. 2007 do 13. 6. 2010. Důvodem snížení uložené náhrady žalovaným v odvolacím řízení na částku 291.472,- Kč byla oprava celkové částky, ze které byla náhrada vypočtena, neboť správce daně do základu pro výpočet zahrnul i fakturu č. 0912008 ze dne 30. 7. 2008, která dle tvrzení žalobkyně nebyla odběratelem uhrazena (blíže str. 4 napadeného rozhodnutí). V ostatním se žalovaný s postupem správce daně ztotožnil.

K prvnímu žalobnímu bodu žalovaný uvedl, že je se žalobkyní ve shodě, že právo uložit náhradu za neodvedení daně je časově omezené a i z logiky věci vyplývá, že zaniklo-li právo vyměřit daň za konkrétní zdaňovací období, nelze ve vztahu k takovému období ukládat k úhradě částky, které by měly být náhradou za její neodvedení. Žalovaný rovněž souhlasí se žalobkyní, že právo uložit náhradu ve vztahu ke zdaňovacímu období 1. čtvrtletí 2007 zaniklo v roce 2010. Otázkou, která však pro posouzení daného případu není rozhodující, je, zda prekluzivní lhůta uplynula dne 25. 4. 2010, jak tvrdí žalobkyně a jak upravuje daňový řád, či dne 31. 3. 2010 ve smyslu výkladu Ústavního soudu k aplikaci ustanovení § 47 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění do 31. 12. 2010 (dále jen "zákon o správě daní"). Vzhledem k tomu, že předmětná lhůta v daném případě začala běžet (a rovněž uplynula) před nabytím účinnosti daňového řádu, je žalovaný tohoto názoru, že lhůta uplynula dne 31. 3. 2010. Správce daně však stanovil předmětnou náhradu za období od 1. 10. 2007 - 13. 6. 2010 a žalovaný je toho názoru, že právo uložit náhradu za neodvedení daně ve vztahu ke zdaňovacím obdobím počínaje 4. čtvrtletím 2007 nezaniklo, neboť došlo k obnovení běhu tříleté prekluzivní lhůty ve smyslu ustanovení § 47 odst. 2 zákona o správě daní. Obecně právo vyměřit daň za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2007 by zaniklo ve smyslu ustanovení § 47 odst. 1 zákona o správě daní dne 31. 12. 2010, pokud by před uplynutím této lhůty nebyl učiněn úkon směřující k jejímu vyměření. Vzhledem k tomu, že v daném případě správce daně vedl (zahájil i ukončil) postup ke zjištění základu pro výpočet výše náhrady v roce 2010 (protokoly o ústním jednání ze dne 31. 8. 2010, 8. 9. 2010 a 6. 10. 2010) a v lednu 2011 pouze vydal rozhodnutí jako výsledek tohoto postupu, přičemž vedl s žalobkyní ústní jednání, ze kterých jednoznačně vyplývá účel a výsledek prováděného postupu (byť nebyla vyčíslena celková částka náhrady – viz. odůvodnění napadeného rozhodnutí), jednalo se dle názoru žalovaného o úkony způsobilé obnovit běh prekluzivní lhůty ve smyslu ustanovení § 47 odst. 2 zákona o správě daní a ta ve vztahu ke zdaňovacímu období 4. čtvrtletí 2007 uplyne dne 31. 12. 2013. Z ustanovení § 264 odst. 4 daňového řádu mimo jiné vyplývá, že okamžik počátku běhu lhůty pro vyměření určený podle zákona o správě daní zůstává zachován a účinky právních skutečností, které mají vliv na běh této lhůty a které nastaly přede dnem nabytí účinnosti daňového řádu se posuzují podle dosavadních právních předpisů, tj. zákona o správě daní. Z uvedeného vyplývá, že to, zda nastaly skutečnosti obnovující běh prekluzivní lhůty, se posuzuje v intencích ustanovení § 47 odst. 2 zákona o správě daní, nikoli daňového řádu. V této souvislosti proto žalovaný odmítá názor žalobkyně uvedený v závěru druhého žalobního bodu, že takovým úkonem by mohlo být pouze a výhradně zahájení daňové kontroly. Přestože se v daném případě jednalo o uložení náhrady, nikoli přímo vyměření

daňové povinnosti, je žalovaný toho názoru, že pokud se prekluzivní lhůta pro stanovení náhrady za neodvedenou daň odvozuje od prekluzivní lhůty pro její vyměření dle 47 odst. 1 zákona o správě daní, je zcela legitimní, že se shodně posuzují i úkony, které ovlivňují její běh ve smyslu ustanovení 47 odst. 2 tohoto zákona (ať již jde o úkony směřující k vyměření daně jako takové nebo úkony směřující ke stanovení náhrady za její neodvedení).

K žalobkyní namítanému procesnímu pochybení, žalovaný uvedl, že ve vztahu k případným pochybnostem k údajům v přihlášce k registraci nemohl správce daně zahájit vytýkácí řízení, které bylo nástrojem řízení vyměřovacího (část třetí zákona o správě daní), nikoli registračního (část druhá zákona o správě daní). K odstranění pochybností o správnosti či pravdivosti údajů v přihlášce k registraci by správce byl povinen vydat výzvu v souladu s ustanovením § 33 odst. 11 zákona o správě daní, nikoli § 43 odst. 1 tohoto zákona. V rámci vytýkácího řízení v případě daně z přidané hodnoty odstraňuje plátce daně pochybnosti, které správci daně vznikly o konkrétních údajích uvedených v konkrétním přiznání (hlášení apod.) za konkrétní zdaňovací období, přičemž cílem tohoto postupu je stanovení daňové povinnosti ve správné výši, tj. v souladu s příslušnými ustanoveními zákona o DPH (zejména ustanoveními §§ 21, 72 atd.). To však není případ žalobkyně, která nebyla v rozhodné době plátcem daně. Obdobně lze argumentovat v případě daňové kontroly. Daňová kontrola je určena ke zjištění daňového základu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně u daňového subjektu. Daňová kontrola musí probíhat u konkrétní daně za konkrétní zdaňovací období u daňového subjektu, kterému na základě hmotně právního předpisu daňová povinnost (v konkrétním zdaňovacím období) mohla vzniknout, což není případ žalobkyně, v rozhodné době neplátce daně z přidané hodnoty. Z tohoto důvodu žalovaný nepovažuje za případný ani odkaz na žalobkyní uvedený rozsudek Nejvyššího správního soudu, který nezákonnost doměření daně na základě zjištění z místního šetření konstatoval za jiné situace. Jednalo se o doměření daně odlišně od daňového tvrzení daňového subjektu, kdy veškeré předpoklady pro zahájení daňové kontroly byly splněny. Přestože správce daně nepostupoval (a nemohl postupovat) dle ustanovení § 16 zákona o správě daní (nebyla sepsána Zpráva o kontrole apod.) má žalovaný za to, že žalobkyně nebyla postupem správce daně a žalovaného zkrácena na svých procesních právech, když byla seznámena s účelem prováděného šetření, se zjištěními (tj. jakého pochybení se dopustila) a s jejich důsledkem (tj. že byly naplněny podmínky pro stanovení náhrady dle § 98 odst. 1 zákona o DPH). Následně byl postup správce daně přezkoumán žalovaným v rámci řízení o řádném opravném prostředku.

K třetí námitce týkající se přiměřenosti správcem daně stanovené výše náhrady žalovaný odkázal na své stanovisko vyjádřené na straně 6 napadeného rozhodnutí a dodal, že dle jeho názoru podání přihlášky k dobrovolné registraci za plátce daně z přidané hodnoty dne 14. 6. 2010 nelze považovat za opožděné splnění zákonné povinnosti. Tímto způsobem nemohlo být napraveno, že se žalobkyně nechovala v předchozích 3 letech jako plátce daně z přidané hodnoty (včetně uplatňování daně na výstupu), ač jí tato povinnost ze zákona vyplývala. Ani skutečnost, že případné dřívější prošetření předmětného pochybení žalobkyně, by mělo pozitivní dopad na výši náhrady nelze dle žalovaného zohlednit. Přestože náhrada vykazuje znaky sankce za porušení povinnosti podle daňového předpisu, účelem a cílem jejího uplatňování není "trest" (ať již s preventivním či represivním účinkem), ale "dorovnání" výpadku v daňových příjmech, o které byl z důvodu porušení registrační povinnosti žalobkyně státní rozpočet zkrácen. Proto rozhodujícím kritériem pro volbu sazby by dle žalovaného mělo být posouzení výše náhrady ve vztahu k předpokládané ztrátě pro státní rozpočet (blíže str. 6 napadeného rozhodnutí), nikoli minimalizace důsledků porušení zákona pro žalobkyni. Navíc žalovaný byl povinen přezkoumat zákonnost postupu správce daně, nikoli důvody, které jej vedly ke stanovení náhrady v konkrétní výši. Ustanovení § 98 zákona o DPH umožňovalo správci daně stanovit náhradu ve výši 10 %, správce daně uvedl správní úvahu, proč maximální sazbu zvolil a žalovaný neměl zákonný důvod označit postup správce daně z důvodu uplatnění maximální možné hranice náhrady za postup v rozporu se

zákonem. Vzhledem k výše uvedenému vyjádření navrhuje žalovaný, aby soud žalobu zamítl.

Ze správního spisu pro rozhodnutí soudu vyplývají tyto podstatné skutečnosti:

Žalobkyně se stala plátcem daně z přidané hodnoty na základě přihlášky k registraci podané dne 14.6.2010. Správce daně žalobkyni předvolával k jednání ve věci překročení obratu a důsledky tohoto zjištění, tj. nesplnění povinnosti odvolatelky podat přihlášku k registraci do 15.1.2007 a skutečnost, že se měla stát plátcem DPH již od 1.3.2007 a požadoval předložení daňové evidence za roky 2005-2009 a za období od 1.1.2010 do 26.7.2010 a dále přehled příjmů (rozdělené na sumář příjmů za jednotlivé měsíce a za celý rok) a knihy pohledávek za uvedená období. Celkovou výši příjmů za r. 2006 v částce 1.201.346,- Kč potvrdila žalobkyně doložením přehledu příjmů v členění na jednotlivé měsíce na jednání dne 8.9.2010 (protokol o ústním jednání č.j. 291720/10/001913107536). Z tohoto přehledu vyplývá, že obrat (1 000 000,- Kč) pro povinnou registraci k dani z přidané hodnoty ve smyslu ustanovení § 6 zákona o DPH byl překročen v prosinci 2006. Zjištění, správce daně zaprotokoloval. Při jednáních zapsaných do protokolů č. 283599/10/001913107536 dne 31.8.2010, č.j. 291720/10/001913107536 dne 8.9.2010 a č.j. 319305/10/001913107536 dne 6.10.2010 (dále jen "protokoly") správce současně zjišťoval výši zdanitelných plnění, která žalobkyně uskutečnila bez daně v období od 1.3.2007 do 13.6.2010 (tj. od doby, kdy se měla stát plátcem DPH do doby, kdy se jím stala). K tomu žalobkyně předložila vydané faktury, které vystavila za marketingové a konzultační služby v celkové částce 145 000,- Kč

V prvostupňovém rozhodnutí správce daně uvedl, že na základě žalobkyní předložených podkladů dospěl k závěru, že žalobkyni vznikla povinnost podat přihlášku k registraci do 15.1.2007 v souladu s ustanovením § 95 odst. 1 zákona o DPH a měla se stát plátcem daně z přidané hodnoty od 1.3.2007 v souladu s ustanovením § 94 odst. 1 zákona o DPH. Uvedené vyplývá ze skutečnosti, že příjmy za období leden 2006 až prosinec 2006 činily celkem 1 201 346,- Kč, přičemž v prosinci 2006 žalobkyně překročila obrat pro účely registrace dani z přidané hodnoty ve smyslu ustanovení § 6 zákona o DPH. Žalobkyně byla registrována ke dni 14.6.2010, a proto správce daně počítal částku náhrady v souladu s ustanovením § 98 odst. 1, věta druhá, za období od 1.10.2007 do 13.6.2010, jak je uvedeno ve výroku napadeného rozhodnutí. Z výroku také vyplývá, že správce daně v daném případě uložil náhradu ve výši 299 472,- Kč, tj. 10 % z celkových příjmů za zdanitelná plnění jako náhradu za zdanitelná plnění, která žalobkyně uskutečnila bez daně, jak stanoví ustanovení § 98 odst. 1 věta první zákona o DPH.

V rozhodnutí žalovaného se uvádí, že zohlednil námitku žalobkyně, že jí do základu daně byla zahrnuta i shora faktura, která jí vůbec nebyla odběratelem uhrazena. K dalším námitkám uvedl, že nemůže přihlížet k subjektivním důvodům nesplnění povinností vyplývajících z daňových zákonů, které mohou být zohledňovány v řízeních ve věci např. prominutí příslušenství daně apod. Proto v odvolání uvedené důsledky, které by pro žalobkyni v soulad s právními předpisy stanovená náhrada měla, stejně jako neznalost těchto předpisů a dobrá víra, že postup žalobkyně je s nimi v souladu, nemohl žalovaný posuzovat jako relevantní důvody oprávněnosti podání opravného prostředku.

K námitce, že se jedná o nepřiměřeně vysoký trest, žalovaný připomněl, že přes určitý sankční aspekt (např. určení procenta závislé na správní úvaze správce daně), převládající funkcí náhrady je reparační a podstatou je nahradit daň, která v rozporu z hmotně-právním předpisem nebyla přiznána, neboť kdyby žalobkyně splnila svou povinnost se registrovat, uplatnila by daň výstupu v sazbách daně platných v příslušných zdaňovacích obdobích v téměř dvojnásobné výši, než činí částka náhrady. Z tohoto pohledu nelze považovat výši stanovené náhrady za nepřiměřenou.

K námitce, že výpočet náhrady zahrnuje i příjmy z nájmu bytu, odvolací orgán uvádí, že pro výpočet náhrady byly využity pouze příjmy za zdanitelná plnění (poskytování marketingových a konzultačních služeb), nikoli za plnění osvobozená od daně (příjmy z pronájmů bytů). K námitkám v doplnění odvolání ze dne 20.12.2011 žalovaný uvedl, že nepovažuje námitku nepřezkoumatelnosti správní úvahy správce daně ve věci zvolené výše sazby na důvodnou. Jakými úvahami se při jejím určení řídil je z odůvodnění napadeného rozhodnutí jednoznačně seznatelné a srozumitelné, což ostatně potvrzuje sama žalobkyně, když uvádí cit.: " Z citovaného je zřejmé, že při volbě výše sazby náhrady vzal finanční úřad do úvahy dvě hlediska, a to jednak ... ". Skutečnost, zda správcem daně uvedené důvody považuje žalobkyně za dostatečné a zda s nimi souhlasí či nikoli, nemůže mít za následek nepřezkoumatelnost takové správní úvahy. Odvolací orgán považuje důvody správce daně, které vedly ke stanovení příslušného procenta v nejvyšší možné sazbě za logické, mající oporu v daňovém spise. K ustanovení § 102 odst. 4 daňového řádu se odvolací orgán blíže vyjádří dále ve vztahu k dalším námitkám směřujícím proti nedostatku odůvodnění. K námitce týkající se porušení ustanovení upravujících průběh řízení před správním orgánem žalovaný uvedl, že správce daně žádné důkazy neprováděl, vycházel pouze z daňové evidence žalobkyně a s těmito podklady, které žalobkyně sama předkládala, byla jistě obeznámena.

Městský soud v Praze žalobou napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které jeho vydání předcházelo, přezkoumal v rozsahu uplatněných žalobních bodů, kterými je vázán, a vycházel přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu.

O žalobě soud rozhodl ve smyslu ust. § 51 odst. 1 s.ř.s., aniž by nařizoval jednání poté, co s tímto postupem účastníci vyslovili souhlas.

Podle ust. § 98 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb. ve znění účinném do 30.10.2007: „Nesplní-li osoba povinná k dani povinnost se registrovat podle § 95 odst. 1, je povinna uhradit správci daně částku ve výši až 10 % z celkových příjmů nebo výnosů za zdanitelná plnění jako náhradu za zdanitelná plnění, která uskutečnila bez daně. Celková částka se počítá od data, kdy se osoba povinná k dani měla stát plátcem, až do data, kdy se stala plátcem na základě rozhodnutí správce daně.“

Podle § 95 odst. 1 zákona o DPH je osoba povinná k dani se sídlem, místem podnikání nebo provozovnou v tuzemsku, jejíž obrat překročil částku uvedenou v § 6, povinna podat přihlášku k registraci do 15 dnů po skončení kalendářního měsíce, ve kterém překročila stanovený limit. Podle odst. 7 pak osoba povinná k dani se sídlem, místem podnikání nebo provozovnou v tuzemsku, která je osvobozena od uplatňování daně, protože její obrat nepřesáhl částku podle § 6, může předložit přihlášku k registraci kdykoliv a plátcem se stává ode dne účinnosti uvedeného na osvědčení o registraci.

Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 21. 4.2011, č.j. 8 Afs 41/2010-144, publikovaném pod č. 2348/2011 Sb. NSS, k uvedenému ustanovení uvádí, že „V případech, kdy osoba povinná k dani uskuteční plnění a není plátcem daně, je povinna sledovat výnosy (příjmy) za taková plnění a v případě, že dojde k překročení zákonem stanoveného obratu, je povinna se zaregistrovat jako plátec, (případně se může zaregistrovat k DPH i dobrovolně). Osoba povinná k dani, tj. osoba vykonávající ekonomickou činnost, je tedy potenciálním plátcem daně. Není však nutné, aby každá jednotlivá transakce provedená v rámci ekonomické činnosti takové osoby naplňovala sama o sobě prvek soustavnosti; svým charakterem však musí náležet k takové souborné činnosti osoby (povinné k dani), která znaky ekonomické činnosti jako celek vykazuje.“

V první žalobní námitce žalobkyně namítala prekluzi práva stanovit náhradu. Lze přisvědčit žalobkyni, že právo uložit náhradu za neodvedení daně musí být časově omezené a v situaci, kdy by zaniklo právo vyměřit daň za konkrétní zdaňovací období, nelze ve vztahu k takovému období ukládat k úhradě částky, které by měly být náhradou za její neodvedení. Ze správního spisu vyplývá, že se žalobkyně z titulu dosažení obratu stanoveného v § 6 zákona o DPH měla stát plátcem daně z přidané hodnoty ke dni 1. 3. 2007, přihlášku k registraci však podala až dne 14. 6. 2010. Při výpočtu náhrady správce daně vycházel ze žalobkyní doložených příjmů za zdanitelná plnění, která byla uskutečněna bez daně v období od 1. 10. 2007 do 13. 6. 2010. Z uvedeného vyplývá, že právo uložit náhradu ve vztahu ke zdaňovacímu období 1. čtvrtletí 2007 zaniklo v roce 2010. Nutno přisvědčit argumentaci žalovaného, že není důležité, zda prekluzivní lhůta uplynula dne 25. 4. 2010, jak tvrdí žalobkyně a jak upravuje daňový řád, či dne 31. 3. 2010 ve smyslu výkladu Ústavního soudu k aplikaci ustanovení § 47 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění do 31. 12. 2010, neboť vzhledem k tomu, že předmětná lhůta v daném případě začala běžet (a rovněž uplynula) před nabytím účinnosti daňového řádu lhůta uplynula dne 31. 3. 2010.

Podstatným pro posouzení prekluze je však skutečnost, že správce daně stanovil náhradu za období od 1. 10. 2007 - 13. 6. 2010 a proto právo uložit náhradu za neodvedení daně ve vztahu ke zdaňovacím obdobím počínaje 4. čtvrtletím 2007 nezaniklo, neboť došlo k obnovení běhu tříleté prekluzivní lhůty ve smyslu ustanovení § 47 odst. 2 zákona o správě daní. Podle toho by právo vyměřit daň za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2007 zaniklo ve smyslu ustanovení § 47 odst. 1 zákona o správě daní dne 31. 12. 2010.

Jelikož však před uplynutím této lhůty byl učiněn úkon směřující k jejímu vyměření, smyslu § 47 odst. 2 zákona o správě daní, kterým byly úkony, jimiž správce daně zahájil i ukončil postup ke zjištění základu pro výpočet výše náhrady v roce 2010, zaznamenané protokolech o ústním jednání ze dne 31. 8. 2010, 8. 9. 2010 a 6. 10. 2010 a jednalo se nepochybně o úkony způsobilé obnovit běh prekluzivní lhůty ve smyslu ustanovení § 47 odst. 2 zákona o správě daní a ta ve vztahu ke zdaňovacímu období 4. čtvrtletí 2007 uplynula až dne 31. 12. 2013.

Vzhledem k tomu, že při posouzení, zda-li nastaly skutečnosti obnovující běh prekluzivní lhůty, nutno postupovat v intencích ustanovení § 47 odst. 2 zákona o správě daní, soud, shodně s názorem žalovaného, považuje za nesprávnou argumentaci žalobkyně, podle které by takovým úkonem by mohlo být pouze a výhradně zahájení daňové kontroly a pokud se prekluzivní lhůta pro stanovení náhrady za neodvedenou daň odvozuje od prekluzivní lhůty pro její vyměření dle 47 odst. 1 zákona o správě daní, shodně nutno nahlížet také na úkony, které ovlivňují její běh ve smyslu ustanovení 47 odst. 2 tohoto zákona, jedná-li se o úkony směřující k vyměření daně jako takové nebo se jedná o úkony směřující ke stanovení náhrady za její neodvedení.

Žalobkyní vytýkané procesní pochybení soud neshledal, je nepochybné, že v případě odstraňování pochybností k údajům v přihlášce k registraci jde o registrační (část druhá zákona o správě daní) a nikoliv vytýkáci řízení, které by bylo nástrojem řízení vyměřovacího (část třetí zákona o správě daní). K odstranění pochybností o správnosti či pravdivosti údajů v přihlášce k registraci správce daně byl povinen vydat výzvu v souladu podle ust. § 33 odst. 11 zákona o správě daní, nikoli podle § 43 odst. 1 tohoto zákona.

Účel vytýkáciho resp. vyměřovacího řízení je odlišný, kdy jejich cílem je stanovení daňové povinnosti ve správné výši dle ust. § 21, a § 72 zákona o DPH. Žalobkyně nebyla v rozhodné době plátcem daně, což platí zjištění daňového základu daňovou kontrolou, žalobkyně nebyla daňovým subjektem, u kterého by připadalo do úvahy stanovení daně u konkrétní daně za konkrétní zdaňovací období, neboť v rozhodné době nebyla plátcem daně z přidané hodnoty.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu, na který žalobkyně odkazovala, na projednávanou věc nedopadá, neboť se jednalo o doměření daně na základě daňové kontroly.

Pokud jde o námitku nepřiměřené výše stanovené náhrady, soud ji neshledal důvodnou. Celková částka náhrady se počítá od data, kdy se osoba povinná k dani měla stát plátcem, až do data, kdy se stala plátcem na základě rozhodnutí správce daně. Podle odst. 3 musí být rozhodnutí o uložení náhrady odůvodněno a včas podané odvolání má odkladné účinky. Platba uvedené částky se považuje za příjem daně podle tohoto zákona. Protože podmínky zakládající registrační povinnost se naplnily v lednu 2007, je třeba s ohledem na přechodná ustanovení novel § 98 zákona o DPH, zejména s ohledem na čl. XI zákona č. 270/2007 Sb., použít pro stanovení náhrady za neuplatnění daně při nesplnění zákonné registrační povinnosti znění zákona účinné ke dni 30.10.2007, neboť hraničním ukazatelem zde je právě okamžik nesplnění zákonné registrační povinnosti. Tímto okamžikem bylo uplynutí patnáctidenní lhůty stanovené v § 95 odst. 1 zákona o DPH. K uvedenému datu zákon o DPH umožňoval správci daně stanovit částku daně v rozmezí 0 - 10 % z celkových příjmů za zdanitelná plnění, která se uskutečnila bez daně.

Zbývá tedy posoudit, zda ob stojí argumentace žalovaného ve vztahu k vyměření náhrady za neuplatnění daně při nesplnění zákonné registrační povinnosti v maximální výši. Žalobkyně měla za to, že vyměření maximální možné náhrady není adekvátní vzhledem k tomu, že na její opožděné registraci se podílel správce daně, který ji dříve nevyzval k registraci.

V tomto směru je třeba uvést, že ustanovení § 98 zákona o DPH představuje podle svých skutečných účinků kombinaci sankčního a reparačního ustanovení, přičemž poměr jednotlivých složek se liší podle konkrétních okolností případu. Od osoby v postavení žalobkyně nelze DPH dodatečně vybrat, neboť povinnost odvést DPH stíhá pouze plátce DPH, jímž se taková osoba stává až dnem účinnosti osvědčení o registraci. Proto § 98 zákona o DPH umožňuje určitou reparaci ušlé daně ve vztahu k plněním, která byla poskytnuta neplátcům. U plnění poskytnutých plátcům DPH však reparační složka zpravidla odpadá, neboť daň z hodnoty plnění dodaného osobou opožděně registrovanou odvede její odběratel – plátce. Protože odběratelé žalobkyně byli plátcí DPH, má celá vyměřená náhrada povahu zákonné sankce za nesplnění povinnosti registrace. Pokud jde o uplatňování sankcí za porušování právní úpravy v oblasti DPH, tato otázka není komunitárním právem blíže upravena. Judikatura ESD k tomu uvádí (rozsudek ze dne 19. 7. 2012, C-263/11 *Ainars Redlihs*, odst. 41-54):

Tato směrnice výslovně nestanoví systém sankcí v případě porušení povinností uvedených v čl. 213 odst. 1 této směrnice. Podle ustálené judikatury platí, že při neexistenci harmonizace unijních právních předpisů v oblasti sankcí použitelných v případě nedodržení podmínek stanovených režimem zavedeným těmito právními předpisy mají členské státy i nadále pravomoc si zvolit sankce, které považují za vhodné. Jsou však povinny vykonávat svou pravomoc za současného dodržování unijního práva a jeho obecných zásad, a tedy za dodržování zásady proporcionality (rozsudky ze dne 21. září 1989, *Komise v. Řecko*, 68/88, Recueil, s. 2965, bod 23; ze dne 16. prosince 1992, *Komise v. Řecko*, C-210/91, Recueil, s. I-6735, bod 19, a ze dne 26. října 1995, *Siesse*, C-36/94, Recueil, s. I-3573, bod 21). (...) Takové sankce však nesmí překračovat meze toho, co je nezbytné k dosažení těchto cílů (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 8. května 2008, *Ecotrade*, C-95/07 a C-96/07, Sb. rozh. s I-3457, body 65 až 67, a ze dne 12. července 2012, *EMS-Bulgaria Transport*, C-284/11, dosud nezveřejněný ve Sbírce rozhodnutí, bod 67). Za účelem posouzení toho, zda je dotčená sankce v souladu se zásadou proporcionality, je třeba zohlednit zejména povahu a závažnost porušení povinnosti, za které má být tato sankce uložena, jakož i způsoby určení výše této sankce.

Pokud jde zprv o povahu a závažnost porušení povinnosti, za které má být dotčená sankce uložena, je třeba zdůraznit, že cílem této sankce je postihnout pouze nesplnění povinnosti zápisu do registru osob povinných k DPH. Soudní dvůr měl příležitost v tomto ohledu upřesnit, že povinnosti stanovené v článku 213 směrnice o DPH, mezi něž patří povinnost osoby povinné k dani oznámit zahájení činnosti, kterou vykonává jako osoba povinná k dani, představují pouze formální požadavek pro účely kontroly (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 21. října 2010, Nidera Handelscompagnie, C-385/09, Sb. rozh. s. I-10385, bod 50).

Cílem dotčené sankce tedy není zajistit výběr daně od osoby, která je povinna tuto daň odvést. Příslušné orgány totiž mohou přistoupit k takovému výběru nezávisle na uložení sankce za nesplnění povinnosti zápisu.

S ohledem na výše uvedené je třeba se zabývat tím, zda právní úprava obsažená v § 98 zákona o DPH neodporuje komunitárnímu právu. Protože v rozhodné době umožňovala vyměření náhrady v rozpětí 0 - 10 %, není důvodu o její souladnosti pochybovat. Kritéria proporcionality uložené sankce však musí splňovat i konkrétní výše náhrady stanovená rozhodnutím správce daně.

Argument žalobkyně, že k délce trvání nezákonného stavu přispěl i správce daně tím, že neprovedl její registraci z moci úřední, soud nepovažuje z hlediska stanovení proporcionalní procentní výše sankce za podstatný, neboť sankcionovaná povinnost registrovat se k DPH byla jednoznačně povinností žalobkyně. Povinnost správce daně reagovat na neplnění povinnosti žalobkyně registrací z úřední povinnosti v tomto směru není z hlediska § 98 zákona o DPH podstatná (viz obecně použitelné závěry právní doktríny k otázce stanovení příčinné souvislosti v podobě zásady umělé izolace jevů a zásady gradace příčinné souvislosti např. v práci Jiří Švestka, Jiří Spáčil, Marta Škárová, Milan Hulmák a kolektiv: Občanský zákoník I, II, 2. vydání, Praha 2009, str. 1205-1206, nebo Šámal, P. a kol. Trestní zákoník, 2. vydání, Praha: C. H. Beck, 2012, str. 163-164). Neznalost povinnosti registrovat se k DPH také nelze proto považovat za důvod pro snížení náhrady.

Jelikož žádný další důvod, pro který by soud měl považovat výši náhrady za nepřiměřenou žalobkyně neuvedla, přezkoumal soud odůvodnění výše sankce uvedené v 1. stupňovém rozhodnutí (rozhodnutí žalovaného na tyto důvody pouze odkazuje). Správce daně v rozhodnutí uvedl, že „*Při stanovení výše náhrady bylo přihlédnuto k tomu, že jste měla povinnost stát se plátcem daně z přidané hodnoty již od 1. 3. 2007 (plátcem daně jste se stala až dne 14. 6. 2010, kdy jste podala přihlášku k registraci k dani z přidané hodnoty jako dobrovolný plátec, tedy o 1201 dní později) a k tomu, že jste za uvedené období neodvedla daň ze zdanitelných plnění ve výši 568.997, -Kč.*“

V odůvodnění rozhodnutí žalovaného se uvádí, že kdyby žalobkyně splnila svou povinnost se registrovat, uplatnila by daň výstupu v sazbách daně platných v příslušných zdaňovacích obdobích v téměř dvojnásobné výši, než činí částka náhrady.

Správce daně odůvodnil výši sankce dobou, po kterou nebyla žalobkyně registrována, ačkoliv měla být a částkou, která měla být do rozpočtu odvedena, a včas odvedena nebyla. Soud nepovažuje citovanou správní úvahu, za nesprávnou, nelogickou nebo překračující meze správního uvážení, ale je toho názoru, že správní orgán uložil náhradu v rámci svého oprávnění uložit náhradu až do výše 10%. Ze správního spisu pak rovněž nevyplývají žádné okolnosti, z kterých by soud mohl usuzovat, že výše náhrady je nepřiměřená.

S ohledem na skutečnost, že soud neshledal námitky žalobkyně důvodnými, postupoval podle ust. § 78 odst. 7 s.ř.s. a žalobu jako nedůvodnou zamítl.

Výrok o nákladech řízení je odůvodněn podle ust. § 60 odst. 1 s.ř.s., neboť žalobkyně neměla ve věci úspěch a žalovanému žádné náklady řízení nevznikly.

P o u ě n í : 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 Praze dne 29. října 2015

JUDr. Ing. Viera Horčicová, v.r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení: Matznerová, DiS.